

Date de dépôt: 20 septembre 2005

Messagerie

Rapport

de la Commission fiscale chargée d'étudier le projet de loi de M^{mes} et MM Micheline Spoerri, Michel Halpérin, Nicolas Brunschwig, Jean Rémy Roulet, Pierre Ducrest, Gilles Desplanches, Bernard Annen, Janine Berberat, Jean-Marc Odier, Pierre Froidevaux et Daniel Ducommun modifiant la loi générale sur les contributions publiques (D 3 05) (*Aménagement de la taxe professionnelle communale*)

RAPPORT DE LA MAJORITÉ

Rapport de Mme Michèle Künzler

1. Préambule.....	3
2. Présentation.....	3
3. Premier tour de table et demande d'auditions.....	4
4. Première série d'auditions.....	5
4.1. Auditions favorables au projet de loi et plus si entente... ..	5
Audition de la Fédération des artisans et commerçants.....	5
Audition de l'Office genevois de cautionnement mutuel (OGCM).....	7
Audition de la CCIG	8
Audition de l'Union des associations patronales genevoises (UAPG)....	9
Audition de la Chambre fiduciaire genevoise.....	10
Audition de la société coopérative Migros	12
4.2. Auditions des avis défavorables (et plus si nécessaire) au projet de loi....	14
Audition de l'Association des communes genevoises (ACG).....	14
Première audition du Conseil administratif de la Ville de Genève.....	15

Audition de la Communauté genevoise d'action syndicale (CGAS)	16
Audition de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt ..	16
Audition de M. A. Berthoud	17
5. Discussion et demandes au Département.....	20
6. Deuxième Tour de table : avis des différents groupes.....	22
7. Analyse de projets de substitution de la taxe	22
7.1 Création d'un centime additionnel spécifique.....	23
7.2 Présentation des quatre hypothèses de substitution.....	25
Hypothèse 1 - Transfert exclusivement sur les centimes additionnels communaux sur le bénéfice des personnes morales	25
Hypothèse 2 – Transfert global sur les centimes additionnels communaux sur le bénéfice et le capital des personnes morales	26
Hypothèse 3 – Transfert global sur les centimes additionnels communaux sur le revenu des personnes physiques et sur le bénéfice des personnes morales.....	26
Hypothèse 4 – Transfert global sur le revenu et la fortune des personnes physiques et le bénéfice et le capital des personnes morales.....	26
8. Audition des auteurs de l'avis de droit	26
9. Audition de la commission de la taxe professionnelle communale.....	30
10. Troisième discussion et vote d'entrée en matière :.....	34
11. Propositions de l'Entente élargie à l'UDC.....	35
12. Réaction des communes aux amendements proposés par l'entente.....	37
12.1 Deuxième audition de l'Association des Communes Genevoises et de la Ville de Genève.....	39
13. Discussion générale.....	42
14. Vote article par article et propositions d'amendements.....	45
15. Vote d'ensemble du projet de loi	48
16. Conclusions.....	49
17. Documents en annexe :	50

Mesdames et
Messieurs les députés,

1. Préambule

La Commission fiscale s'est réunie plus de dix-huit fois sous les présidences successives de M. Roulet, M. Blanc, Mme Ruegsegger, M. Marcet et M. François. La présidente du Département des finances (DF), Madame Brunschwig-Graf, a assisté aux séances de la commission et éclairé les débats tant sur le fond que sur la forme.

M. Tanner et Mme Vogt-Moor ont participé aux séances et ont amené beaucoup de renseignements utiles ; qu'ils en soient ici remerciés.

Nous tenons aussi à remercier les procès verbalistes : Mmes Monnin et Prigionni, ainsi que MM. Bonjour et Deshusses.

Dix-huit séances pour l'étude de ce projet de loi, sans compter la dizaine de fois où ce sujet a été évoqué lors d'autres séances, cela peut paraître beaucoup pour un objet somme toute assez modeste. Cela tient, sans aucun doute, au fait que les objectifs des auteurs n'étaient pas clairs. L'exposé des motifs le laisse transparaitre : voulaient-ils s'en tenir au texte proposé ou passer à l'abrogation de la taxe professionnelle ? Se sont ajoutés à ces hésitations les craintes des communes de perdre une part importante de leurs recettes fiscales et un texte d'un fiscaliste émettant un doute sur la compatibilité de la taxe professionnelle avec la loi d'harmonisation des impôts directs (LHID).

Voici pourquoi ce rapport est assez volumineux : il contient de nombreux éléments nécessaires à la compréhension des enjeux de la taxe professionnelle communale. Ces éléments serviront de base à la discussion sur des modifications qui devraient intervenir, quel que soit le sort de ce projet de loi.

2. Présentation

Un député libéral explique que ce projet de loi est très simple. La taxe professionnelle fonctionne sur la base de trois critères : loyer, chiffre d'affaires et nombre d'employés. Il s'agit pour lui de supprimer le critère du nombre d'employés, car il trouve injuste qu'une entreprise qui fournit des emplois soit taxée davantage puisqu'elle engage plus de personnel. Le projet de loi vise avant tout à régler un problème qu'il perçoit comme inique, c'est-à-dire de taxer l'emploi et de taxer ceux qui, aujourd'hui, proposent de l'emploi dans le canton, hormis les services publics.

Cette taxe, qui date de la période de Napoléon, a été transformée en 1970 et en 1985, selon des critères non économiques, dont celui de l'emploi mais à aucun moment le critère que les déposants du projet de loi considèrent comme injuste n'a été touché. L'objectif de la modification vise donc essentiellement les PME qui fournissent de l'emploi.

S'agissant de la manière dont la taxe professionnelle est appliquée, il semble également que certains régisseurs, par exemple, n'y soient pas soumis. Il en est de même des paysans et des vigneron... Quant au critère du loyer, la taxe est d'autant plus élevée que le loyer est important alors que certaines activités peu rémunératrices ont besoin de beaucoup d'espace. S'agissant du chiffre d'affaires, la taxation est évaluée entre 1.7 pour mille et 6 pour mille, mais au vu des renseignements pris auprès de plusieurs associations (les débits de tabac, par exemple), les critères appliqués pour déterminer quel pourcentage est appliqué à quel type d'entreprise sont difficilement perceptibles pour les commerçants. Les auteurs du projet de loi dénoncent le manque de transparence du mode de perception de la taxe professionnelle.

3. Premier tour de table et demande d'auditions

Certains députés souhaitent poser le problème sous l'angle de l'autonomie communale. En effet, les communes ont fort peu de prérogatives fiscales, à l'exception de la fixation du taux du centime additionnel, du taux sur le dégrèvement de la taxe professionnelle et de la taxe sur les chiens. La taxe professionnelle peut avoir une incidence sur la péréquation. En outre, on promet depuis 1997 de livrer à la commission les fruits d'une concertation entre les départements des finances et de l'intérieur pour apporter une modernisation de la fiscalité des communes. C'est la raison pour laquelle il est suggéré d'auditionner l'ACG et la Ville de Genève.

D'autres députés se demandent si l'enjeu du projet de loi est la disparition d'un critère inadéquat ou une diminution de la fiscalité. Il est donc demandé d'avoir des renseignements sur l'incidence financière de ce projet de loi, et sur les rentrées financières de la taxe en général.

Un député démocrate-chrétien rappelle que son groupe avait refusé de signer le projet de loi, car il y voyait une attaque frontale contre le principe de la taxe professionnelle. Il avait l'impression que l'on mettrait ainsi le doigt dans l'engrenage de la suppression totale de ladite taxe, impression confortée par les termes « dans un premier temps », qui figurent dans l'exposé des motifs. Il était pourtant généralement admis que la taxe pouvait servir à atteindre les bénéficiaires plus ou moins masqués de certaines entreprises de

type coopératif, telles Coop et Migros. D'ailleurs, à deux reprises, Migros a contesté la taxe professionnelle et est allée jusqu'au Tribunal fédéral. Celui-ci, dans ses considérants, a reconnu que cette taxe était effectivement anachronique mais que sa base légale était suffisante. C'est pourquoi l'audition d'une de ces coopératives est demandée.

Tous les députés conviennent que le travail de la commission nécessitera une approche globale. Il faut tenir compte du fait que, pour certaines communes, la taxe professionnelle génère des revenus importants. Cela représente presque 10% des recettes de la Ville de Genève. La plupart des députés sont par conséquent réticents à abolir la taxe professionnelle. Cependant, certains n'excluent pas, dans un deuxième temps, de proposer l'abrogation de la taxe et son remplacement par une éventuelle augmentation des centimes.

Il conviendrait également de savoir ce que les entreprises pensent à ce sujet, ainsi que les artisans et petits commerces, C'est pourquoi il est demandé l'audition de la FAC, de la CCIG et des diverses associations concernées par ce projet de loi.

Par ailleurs, en matière de doctrine, il existe peu de documents, si ce n'est un avis de droit isolé d'Antoine Berthoud sur la question de la compatibilité de la taxe professionnelle avec la LHID : « *La taxe professionnelle communale genevoise peut-elle survivre à l'harmonisation fiscale ?* » (commission fiscale. annexe 1). L'auteur concluait à l'époque que la taxe professionnelle devait être abandonnée pour les personnes physiques indépendantes. En revanche, elle devait subsister pour les personnes morales et être déduite en conséquence des impôts sur le bénéfice et le capital. Même s'il s'agit d'un avis isolé, les arguments sont intéressants à étudier.

4. Première série d'auditions

4.1. Auditions favorables au projet de loi et plus si entente...

Audition de la Fédération des artisans et commerçants

Mme Antonia Frengi, vice-présidente, M. Eric Markus, président des kiosques indépendants, M. Pascal Wolf, président des papetiers romands

Mme Frengi informe la commission que la fédération des artisans et commerçants (FAC) a été fondée en 1922. Elle regroupe l'300 entreprises qui recouvrent le canton dans les domaines des services, de l'alimentaire et du non alimentaire. Cette fédération regroupe également 8 associations professionnelles, à savoir les boulangers, les bouchers, les épiciers, les kiosques, les fleuristes, les papetiers, les deux roues et l'association

d'Internet. Moins de 20% des entreprises ont un statut juridique de société en nom collectif (SNC). Ainsi, la plupart des patrons sont indépendants et travaillent en raison individuelle. En principe, la taxe professionnelle communale (TPC), si elle était une taxe, devrait être affectée à un but précis, comme par exemple la taxe d'encouragement au tourisme qui permet de soutenir le tourisme genevois ou la taxe de poubelle. Or, il s'agit plutôt d'un impôt affecté au bon fonctionnement de la commune. La FAC connaît les principes de perception cités dans la loi, mais pas les coefficients et les catégories utilisés pour taxer. Elle rappelle que la FAC avait demandé le droit de pouvoir siéger dans la commission cantonale de l'époque, sans toutefois l'obtenir ; de plus, la Ville n'a jamais contacté la FAC pour connaître la marge des affaires par branche économique.

Les artisans et commerçants trouvent cette TPC injuste dans la mesure où elle apparaît inégale entre les communes puisque, par exemple, la commune de Chêne-Bougeries ne la perçoit pas. Elle peut être négociée dans certaines communes ou apparaître obligatoire. Ces trois cas de figures leur paraissent surprenants puisque tous les professionnels devraient être logés à la même enseigne. Concernant les trois critères, le coût de 10 CHF par employé ne permet pas de contribuer à la création d'emplois. Indépendamment de la TPC, chaque membre du personnel paye déjà 20CHF par employé pour la formation professionnelle. S'agissant du loyer, il apparaît que ce critère est aléatoire, dans la mesure où le coût est dépendant de la surface du commerce. Or la surface nécessaire varie entre les entreprises appartenant à des secteurs d'activité différents. Ainsi, les rendements peuvent différer à surface égale. De plus, le loyer n'est pas stable dans le temps, la crise immobilière actuelle contribuant à la hausse de ce type de charges. Il est illusoire de penser qu'un commerçant peut facilement déménager puisque le bail est généralement de 5 ans. Mme Frengi relève que la TPC ponctionne également un commerçant propriétaire de son arcade. Elle estime que le chiffre d'affaire (CA) est le seul critère ayant un sens économique, mais qu'il pénalise fortement les commerçants. En effet, puisque les sociétés sont en nom propre, l'impôt calculé sur le CA représente une ponction finale sur le salaire de l'artisan puisqu'il diminuera le bénéfice. Pour les petits commerçants, cette TPC est inéquitable et ils estiment devoir en être exonérés.

Par ailleurs, elle affirme que la législation actuelle n'est pas claire pour les débiteurs de tabac.

La loi devrait être plus cohérente et permettre de ventiler en fonction des différents articles vendus, pour obtenir un taux différent et pouvoir déduire l'impôt sur le tabac conformément à la loi entrée en vigueur en 1986.

Plusieurs commissaires s'inquiètent de cette possible double imposition

Mme Vogt Moor se réfère à la loi générale sur les contributions publiques qui dit à son article 304, alinéa 3 : « ne sont pas compris dans le chiffre des affaires pour autant qu'ils ressortent clairement de la comptabilité a) les rabais et escomptes accordés aux clients b) les impôts à la consommation tel que l'ICHA, les taxes à l'importation sur les carburants et les combustibles, les impôts spéciaux sur les boissons et sur le tabac ainsi que le droit des pauvres ».

La FAC est évidemment favorable au projet de loi, car même si la diminution est modeste, elle n'est pas négligeable. Si la Commission fiscale souhaitait aller plus loin, la FAC privilégierait des déductions pour épargner les petits et moyens membres de la FAC. Elle imagine un taux d'abattement qui serait fonction des diverses activités, mais exclut toute augmentation de l'impôt sur les bénéfiques, même réalisée en parallèle à la suppression de la TPC. En fait, la FAC ne voit pas d'avantage au maintien de la TPC.

Audition de l'Office genevois de cautionnement mutuel (OGCM)

M. Jean Metrailler, directeur de l'Office genevois de cautionnement mutuel pour commerçants, artisans et PME.

Il rappelle que l'OGCM est régi par un arrêté fédéral et c'est dans ce cadre qu'il suit beaucoup d'entreprises qui emploient entre une et cinquante personnes. La part de la taxe professionnelle relative au personnel a toujours été très mal admise par les commerçants, même si le montant en soi n'est pas énorme. Elle est estimée injuste partant du principe que l'employé paie déjà son centime additionnel. L'employeur ne comprend donc pas qu'en plus de la taxe sur son chiffre d'affaires, il doive encore payer en fonction du personnel qu'il emploie. Le projet de loi prévoit de la supprimer, et c'est selon lui une bonne chose car elle est ressentie comme un frein à l'embauche. Il tient à préciser qu'il fait également partie du comité de la Fédération des artisans et commerçants (FAC). Depuis neuf ans qu'il y siège, le sujet de la taxe professionnelle revient régulièrement quant à son opportunité. Les entreprises ne comprennent pas non plus que la période de taxation n'ait pas été alignée sur le système postnumerando.

Sur un plan général, il note que certains groupes ont mieux géré leur position que d'autres. A titre d'exemple, les « Tabac / Journaux », qui sont taxés à 3.2 pour mille, se plaignent de la lourdeur de la taxe, surtout lorsque l'on sait que le chiffre d'affaires brut est pris comme base. On pourrait dire la même chose pour les stations d'essence alors qu'en comparaison les bouchers se situent à 0.7 pour mille.

M. Metrailler confirme que ce n'est pas l'Eldorado d'être un petit entrepreneur. Il a pris l'exemple des « Tabac / Journaux » parce que c'est une profession où l'on arrive péniblement à atteindre 3000 F à 4000 F par mois, pour 12 heures d'ouverture journalière. S'agissant du revenu, celui de la plus grande partie des clients de l'OGCM se situe entre 45'000 F et 80'000 F maximum par année. Quant au nombre de postes de travail créés ou maintenus, il se situe entre 80 et 100. Ceci ne concerne bien sûr que les statistiques de l'OGCM.

Audition de la CCIG

Mme Michèle Ducret, membre de la direction de la Chambre de commerce, en charge des questions fiscales, M. Gérard Beran, membre de la Commission fiscale de la Chambre de commerce, expert comptable et fiscal professionnellement.

Mme Ducret souligne que la CCIG a pris connaissance du projet de loi sur la taxe professionnelle il y a un certain temps déjà. La taxe professionnelle est fondée sur trois piliers dont la taxe de 10 F par employé, qu'il est proposé ici d'éliminer. La CCIG se montre naturellement favorable à tout ce qui pourrait aider les entreprises à payer moins d'impôts, et elle n'est donc pas opposée à cette suppression.

Dans la mesure où elle fait partie de la Commission de la taxe professionnelle, elle observe néanmoins que d'autres problèmes se posent, notamment le décalage entre le moment où on fait une taxation et le moment où l'entreprise doit la payer. Ce décalage va d'ailleurs dans les deux sens. Si la situation économique s'améliore, les entreprises en bénéficient, mais si elle se péjore, elles paient plus cher qu'elles n'auraient dû. En revanche, elle peut confirmer que les critères utilisés pour le calcul du coefficient sont donnés par les représentants de la branche. Cela dit, il peut y avoir de grandes différences de rendement au sein de la même branche d'activité.

M. Beran rappelle quelques caractéristiques de la taxe professionnelle que la commission connaît déjà. Premièrement, la taxe professionnelle est propre à Genève. Elle n'existe nulle part ailleurs en Suisse. Il ne connaît pas d'autres taxes qui ne soient pas assises sur le bénéfice ou les fonds propres. Le seul exemple de comparaison qui lui vient à l'esprit, au niveau du principe, est l'impôt immobilier qui est assis sur la valeur des immeubles et qui ne frappe pas seulement les entreprises mais aussi les particuliers. A l'étranger, la taxe professionnelle existe en France et antérieurement en Allemagne. En France, il s'agit d'une patente ou d'une taxe assise sur un certain nombre d'éléments de production du bénéfice. Elle s'ajoute d'ailleurs à l'impôt sur le bénéfice.

Deuxièmement, la TPC est due par toute entreprise, quelle que soit sa forme juridique, mais surtout quelle que soit sa situation de résultat net, que ce soit une perte ou un bénéfice. La raison en est qu'elle n'est pas assise sur le bénéfice mais sur des éléments comme le chiffre d'affaires, le loyer ou la valeur locative, et l'effectif de personnel. Même si le paiement de la taxe ne dépend pas du bénéfice, du fait que l'entreprise est bénéficiaire, la part assise sur le chiffre d'affaires est modulée en fonction de ce qui s'appelle dans la loi l'intensité du rendement. On devrait plutôt parler de capacité bénéficiaire ou de marge bénéficiaire brute. Quant à la partie assise sur l'effectif du personnel, la taxation est pour le moins brutale puisque c'est 10 F par personne employée, sans aucune modulation destinée à tenir compte de la capacité bénéficiaire ou de l'intensité du rendement procurée par l'activité des personnes employées. Cette partie de la taxe a pour effet que plus on emploie, plus on paye. Cela semble incohérent aux yeux de la CCIG alors que l'Etat fait par ailleurs de grands efforts pour faciliter l'emploi. Il convient néanmoins de relever que l'abandon de cette part de la taxe serait relativement indolore. En admettant qu'il existe quelque 300'000 emplois à Genève, les collectivités communales n'auraient pas à souffrir grandement de la disparition de 3 millions de francs de recettes.

Cependant, la CCIG n'a pas eu de réflexion récente quant au remplacement de la taxe professionnelle. Peut-être faudrait-il, comme dans certains cantons, appliquer un impôt minimum dans les cas où l'entreprise ne fait pas de bénéfice, ou bien différencier la taxation des personnes physiques indépendantes de celle des personnes morales.

Audition de l'Union des associations patronales genevoises (UAPG)

M. Michel Barde, M. Dominique Rivollet

M. Barde estime que le projet de loi examiné par la commission est un projet minimaliste. Comme l'exposé des motifs, en revanche, va au-delà des dispositions proposées dans le projet de loi, il se propose de parler de la TPC de manière plus générale.

M. Barde rappelle que, parmi les trois éléments qui composent la taxe professionnelle, le projet de loi vise à supprimer celui qui est lié à l'emploi. Cette partie fixe de la TPC représente 10 F par an et par employé, qui s'ajoutent à la contribution au Fonds pour la formation professionnelle. Il est clair que la charge de cette partie de la taxe n'est pas énorme. Symboliquement, il apparaît toutefois curieux de taxer l'emploi. Dans la situation actuelle, l'abolition de cette partie de la taxe serait donc bien perçue par les entreprises.

Outre la partie de la TPC visée par le projet de loi, une deuxième partie est liée aux loyers. Cette partie de la taxe a certes été diminuée – il s'agit actuellement de 5% du loyer – mais elle reste dépourvue de sens. En effet, le loyer est une variable qui échappe presque entièrement à l'entreprise. C'est principalement le marché immobilier qui fixe le loyer. Il est par conséquent absurde de lier une partie de cette taxe au loyer. De plus, les propriétaires paient cette taxe sur une valeur locative fictive. Selon M. Barde, il convient d'abolir aussi la partie de la taxe liée au loyer.

Un troisième élément paraît important à l'UAPG. C'est le fait que, tout le système de taxation fiscal étant actuellement passé du système prenumerando au système postnumerando annuel, seule la TPC est restée au système de perception antérieur. M. Rivollet explique que le système postnumerando annuel permet d'être taxé sur les revenus effectivement encaissés dans l'année. La TPC est perçue selon le système prenumerando bisannuel, de sorte que la somme payée en 2003-2004 est calculée sur les revenus encaissés en 2001-2002. Il serait préférable d'harmoniser aussi la perception de cette taxe, car il s'agit d'une exception très mal vécue par les entrepreneurs.

De plus, l'UAPG trouve choquant que la TPC ne soit absolument pas liée à la situation économique du contribuable. Ainsi, même les entreprises qui ne font pas de bénéfice sont taxées.

Le vrai problème politique, selon M. Barde, est de savoir comment compenser la diminution des recettes entraînée par la révision de l'assiette de la TPC, voire par la suppression de cette taxe. Si l'on s'en tient à la révision de l'assiette, on peut indiquer que la partie liée au loyer et celle liée aux emplois constituent entre 18 et 20% des recettes. En outre, selon l'article de Me Berthoud, la notion de chiffre d'affaires devrait être restreinte. Il convient donc de se demander si les recettes générées par la TPC sont vraiment nécessaires.

En conclusion, l'UAPG est prête à parler d'une révision complète, voire de l'abrogation de la TPC.

Audition de la Chambre fiduciaire genevoise

M. Jean-Marie Hainaut, expert fiscal, membre de la Chambre fiduciaire genevoise et représentant également l'OREF (Ordre romand des experts fiscaux)

M. Hainaut dit avoir pris connaissance avec intérêt du PL 8640, qui traite d'une taxe particulière puisque unique dans le système fiscal suisse. La taxe professionnelle a la caractéristique, d'après lui, de ne pas se baser sur la

capacité contributive de ceux qui la paient, puisqu'elle est prélevée en fonction de trois critères :

Le premier est le volume des affaires générées par les contribuables qui y sont soumis. On parle d'un chiffre d'affaires brut et non pas d'un bénéfice dégagé par l'activité. En conséquence, une entreprise qui dégage un volume d'affaires important, mais qui, par hypothèse, parce qu'elle aurait beaucoup de charges, ne dégagerait pas de bénéfice, paierait la même somme qu'une entreprise qui dégagerait le même volume d'affaires avec un bénéfice important.

Le deuxième élément de perception est le montant du loyer annuel des surfaces occupées par le contribuable.

Le troisième critère est celui qui est concerné par le projet de loi, à savoir le nombre d'employés que l'entreprise occupe.

M. Hainaut reconnaît que cet impôt est particulier de par ces trois aspects. Dans l'exposé des motifs, on le traite d'inique ; il comprend cette épithète dans la mesure où l'on parle d'un impôt qui ne respecte pas le principe de la capacité contributive.

Le projet de loi propose de supprimer le troisième critère, à savoir le nombre de personnes employées par le contribuable. Sur un plan technique, la proposition est simple puisqu'il s'agit de la disparition dans le mode de calcul d'un des trois éléments.

Au plan financier, le montant payé par employé est relativement faible actuellement, puisqu'il s'agit d'une taxe de 10 F par employé. La suppression de ce critère ne serait donc pas une mesure spectaculaire, mais bien un message symbolique positif pour ne pas pénaliser l'emploi. On peut donc dire que le projet de loi est frileux parce qu'on enlève la partie la plus ténue des trois éléments qui forment le socle de cet impôt. On pourrait imaginer aller plus loin.

Si la commission souhaite un avis plus général sur la taxe professionnelle et ses caractéristiques, il lui apparaît difficile de justifier son maintien autrement que par le besoin de remplir les caisses des collectivités publiques communales. Le débat sur le fond de la taxe professionnelle est néanmoins difficile à aborder, dans le monde politique, parce qu'il y a une forte résistance de la part des communes qui bénéficient le plus de ladite taxe et qui voient le risque de perdre une manne fiscale importante. Il faudrait arriver à une concertation avec l'ensemble des communes plutôt que de déclencher une véritable lame de fond qui emmènerait avec elle la taxe professionnelle.

En terme de financement, il y aurait d'autres moyens, notamment au travers d'impôts directs. En revanche, ce n'est pas une bonne réponse au souci de financement des collectivités publiques que de maintenir un impôt qui est aussi peu lié à la capacité contributive de ceux qui le paient. M. Hainaut rappelle que le principe de cet impôt vise non pas la taxation du bénéficiaire - donc après déduction des charges - mais le volume des affaires. Il oblige ainsi à inventer le taux de marge de chacune des activités, ce qui est forcément schématique. Il est donc extrêmement difficile de maintenir des coefficients qui soient cohérents avec la branche donnée, d'autant plus qu'au sein d'une même branche, il peut y avoir des entreprises qui ne sont pas au même stade de développement et qui peuvent avoir une réalité économique très différente.

M. Hainaut estime qu'il est toujours délicat, lorsqu'une loi couvre relativement largement un secteur de la population, d'en extraire une partie au travers d'un socle. Le principe de généralité de l'impôt risque de ne plus être respecté. De plus, définir un socle, avec un montant de chiffre d'affaires en dessous duquel il n'y aurait pas d'imposition paraît pratiquement impossible, vu la variété de professions qui paient cet impôt. En Ville de Genève, on s'aperçoit que les groupes des activités financières assurent à eux seuls environ 60% de la recette de la taxe professionnelle. Ce mode de taxation ne permet donc pas véritablement d'avoir la mise en œuvre d'un impôt qui corresponde aux mêmes règles que pour les autres impôts.

En ce qui concerne le financement des municipalités, il considère pour sa part qu'il s'agit davantage d'un problème global de péréquation intercommunale et de redistribution des recettes dans un cadre cantonal et intercommunal, mais il est vrai que la péréquation se heurte rapidement aux intérêts divergents entre les différentes municipalités. Lancer la discussion sur une nouvelle base ne signifie pas abandonner totalement ces recettes.

Audition de la société coopérative Migros

M. Edgar Lanz, directeur financier de Migros Genève

M. Lanz indique qu'il occupe les fonctions de directeur financier à Migros Genève depuis 1985. Il connaît bien le dossier de la TPC, sans pourtant avoir été lui-même à l'origine du recours. En fait, deux recours ont été déposés à la fin des années 1970, par Migros et par la société Battaglieri. Migros n'était pas allé jusqu'au Tribunal fédéral, au contraire de Battaglieri. L'arrêt du Tribunal fédéral rendu le 11 janvier 1978 établit une distinction entre les impôts et les taxes : les impôts sont des contributions versées sans contrepartie en fonction de la situation économique du contribuable, tandis

que les taxes sont des droits publics exigés en contrepartie d'un service, et sont fixées proportionnellement au service rendu. La conclusion fait apparaître clairement que la TPC n'est pas une taxe, mais un impôt.

M. LANZ s'inscrit en faux contre l'exposé des motifs du projet de loi, qui fait état d'avantages fiscaux dont bénéficieraient les sociétés coopératives. Les sociétés coopératives paient des impôts comme les sociétés anonymes. Ainsi, Migros Genève paie des impôts sur ses bénéficiaires et sur son capital à hauteur de 4,5 millions de francs. La coopérative paie en outre la TPC pour un montant de 1 million de francs au total. En ce qui concerne précisément le projet de loi, la taxe fixe de 10 F par employé ne représente que 25'000 francs de la facture.

Il est exact que, par le passé, les sociétés coopératives connaissaient un régime spécial, mais ce n'est plus le cas aujourd'hui. En outre, on ne peut pas prétendre que la TPC vise spécialement les sociétés coopératives dans la mesure où cette forme juridique n'existait pas en 1786, lorsque la TPC a été introduite.

M. Lanz ne remet pas en cause le fait que l'Etat fournisse des infrastructures nécessaires au déploiement d'activités économiques. Ce qui est gênant, c'est que cette taxe est un impôt qui ne dit pas son nom. M. Lanz estime par exemple qu'il n'est pas logique que les activités de l'Ecole Club Migros soient soumises à la TPC, car ces activités sont complémentaires à celles du DIP.

Ce qui est certain, c'est que la fixation des coefficients par domaine d'activité est parfaitement incompréhensible, surtout pour une entreprise diversifiée comme la Migros. Cependant, M. Lanz a plutôt l'impression que le montant global est stable.

De plus, le fait qu'il ne soit pas tenu compte de la situation économique du contribuable est un aspect très problématique de cette pseudo-taxe. Dans les années 1980, Migros connaissait une situation financière difficile, mais a néanmoins gardé tout son personnel. Or, pour équilibrer les comptes d'une société, les solutions ne sont guère nombreuses : soit il faut agir sur les prix, soit il faut agir sur le personnel. On n'est pas encouragé à maintenir le contingent d'employés lorsque l'on doit s'acquitter d'une taxe calculée notamment sur le nombre de ceux-ci.

Pour M. Lanz, il ne s'agit pas tant de remplacer la taxe par quelque chose d'autre, mais plutôt de considérer comment l'Etat peut se passer de ces recettes.

4.2. Auditions des avis défavorables (et plus si nécessaire) au projet de loi

Audition de l'Association des communes genevoises (ACG)

M. Patrice Plojoux, président, M. Alain Rütsche, secrétaire général adjoint

M. Plojoux rappelle que la taxe professionnelle communale (TPC) est une taxe unique en Suisse. Les communes tiennent à cette taxe dans la mesure où c'est la seule, si l'on excepte les médailles pour chiens, dont la perception est gérée directement par les communes. A ce titre, cette taxe participe de l'autonomie communale.

M. Plojoux souligne en outre que cette taxe avait déjà été attaquée à la fin des années 1970. Le Tribunal fédéral s'était alors prononcé favorablement, dans un arrêt rendu en 1978, sur la constitutionnalité de cette taxe. Le comité de l'ACG est donc très réticent en ce qui concerne les propositions contenues dans le projet de loi 8640.

Cette taxe peut paraître choquante, reconnaît M. Plojoux, mais il ne pense pas que les 10 F prélevés par employé soient de nature à influencer la décision des chefs d'entreprises d'engager ou non des employés. Cette taxe ne génère que près d'un million de francs exclusivement sur la partie fixe de la taxe (10F par employé) pour la Ville de Genève. Au total, la taxe représente 128 millions de recettes pour les communes. La compensation de ces recettes supposerait une augmentation de 5,3 centimes additionnels. Or, à la lecture de l'exposé des motifs du projet de loi, il y a lieu de craindre que l'objectif à terme soit de supprimer intégralement la TPC.

En définitive, M. Plojoux estime que la TPC est une taxe équitable dans la mesure où elle frappe des entreprises qui bénéficient de statuts juridiques privilégiés. En outre, les communes peuvent décider d'exonérations.

M. Plojoux pense pour sa part que la bonne situation financière de certaines communes tient surtout à une conjoncture économique globalement favorable. Il faut plutôt poser la question de l'ajustement de la péréquation. Il rappelle que les communes sont contraintes d'appliquer le même centime additionnel aux personnes physiques et aux personnes morales. La suppression de cette obligation pourrait être un moyen de compenser les pertes dues à la suppression de la TPC.

M. Rütsche relève par ailleurs que le Grand Conseil examine un projet de loi qui imposera aux communes la création d'un certain nombre de places de crèches. Cette obligation aura un coût : environ 60 millions à terme et 10 millions pour une première étape. Il s'agira de financer ces dépenses. Il

semble donc difficile de renoncer à des rentrées au moment où les charges s'alourdissent.

En ce qui concerne la péréquation, un groupe de travail Etat – communes avait été constitué. Il avait rendu un préavis favorable pour une réforme de cette péréquation, mais le dossier n'est jamais revenu du département des finances. Il s'agissait notamment de procéder à une répartition entre communes et non pas en fonction du lieu de domicile d'une part et du lieu de travail d'autre part. On avait toutefois relevé certains inconvénients inhérents aux solutions envisagées. Ainsi par exemple, la taxation exclusivement sur le lieu de domicile peut être désavantageuse pour les contribuables, car c'est la totalité de leurs revenus qui est imposée selon le taux d'une commune. Actuellement, un fort taux au lieu de domicile peut être compensé par un taux faible au lieu de travail. De nombreuses simulations avaient été effectuées pour réformer la structure de l'indice de capacité financière. Il s'est avéré que toutes les simulations étaient désavantageuses pour les communes financièrement faibles

En conclusion, M. Plojoux souligne qu'il est très important de conserver des ressources spécifiques pour les communes.

M. Plojoux distribue une prise de position du comité de l'ACG sur le PL 8640. (cf. annexe 2)

Première audition du Conseil administratif de la Ville de Genève

M. Pierre Muller, conseiller administratif et représentant de la commission 307, Mme Marie-Françoise de Bourgnicht, cheffe du service de la taxe professionnelle communale, M. Eric Hermann, directeur du département municipal des finances et M. Olivier Burri, secrétaire juriste du conseil administratif

M. Muller indique que la taxe professionnelle communale est une ressource très importante pour la Ville de Genève, puisqu'elle représente 10% des recettes de la commune.

Pour sa part, M. Muller ne voit pas d'inconvénient à la modification proposée par le PL 8640. Il doute cependant que la suppression de cette partie fixe de la taxe soit de nature à améliorer la situation de l'emploi dans le canton comme l'indiquent les auteurs du projet.

M. Muller trouve exagérée la mention d'une taxe « inique » dans l'exposé des motifs. On peut être membre du parti libéral et favorable à la diminution des impôts, mais noter que la TPC reste marginale pour les contribuables qu'elle frappe. En outre, le prélèvement de cette taxe n'est guère contesté

parmi les contribuables. Il y a périodiquement des discussions sur les coefficients appliqués, mais cela ne va pas plus loin.

La Ville de Genève apprécie l'autonomie dont disposent les communes pour le prélèvement de cette taxe. La suppression totale de la taxe professionnelle communale entraînerait une perte de 100 millions de recettes qu'il sera difficile à assumer, si ce n'est par une augmentation de 6 points des centimes additionnels. En outre, cette suppression constituerait un cadeau à des personnes morales qui ne paient pas d'impôts en raison de leur statut juridique.

Audition de la Communauté genevoise d'action syndicale (CGAS)

M. Georges Tissot et M. Alain Lamat

M. Tissot relève tout d'abord que les syndicats sont généralement réticents face aux taxes sur les entreprises. Cependant, la partie fixe liée aux emplois de la TPC n'est pas vraiment lourde. Les recettes dégagées sont cependant relativement importantes, puisqu'elles atteignent 2,5 millions. Ainsi, le comité de la CGAS n'estime pas opportun de supprimer la taxe *ad personam*. Il serait plus judicieux de procéder à une révision générale de la fiscalité des communes. En tout état de cause, les syndicats de la CGAS ne pensent pas que les 10 F par employé soient de nature à faire fuir les entreprises. En effet, souligne M. Tissot, si les entreprises s'installent à un endroit, ce n'est pas seulement pour des questions fiscales. Le climat social maintenu par les partenaires sociaux ainsi que les conditions de vie sont aussi des facteurs qui guident les choix des entreprises.

Le comité de la CGAS ne voit pas l'utilité de se limiter à une suppression de la partie fixe de la taxe, mais il est favorable à une révision globale de la fiscalité communale.

Audition de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt

Mme Christine Sayegh, présidente de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts, accompagnée de M. Philippe Dubois, avocat et juriste, qui s'occupe notamment de la sous-commission TPC.

Mme Sayegh suppose que la commission est déjà au courant du fait que la taxe professionnelle communale (TPC) est un impôt unique en Suisse et qu'elle frappe les personnes physiques qui exercent une activité indépendante ainsi que les personnes morales qui ont leur siège ou un établissement stable dans le canton. Elle a été qualifiée comme telle par le Tribunal fédéral. Elle est basée sur trois éléments, le chiffre d'affaires (art. 304 LCP), le loyer des

locaux commerciaux (art. 305 LCP) et l'effectif du personnel (art. 306 LCP). Le PL 8640 tend à vouloir supprimer la référence à l'effectif personnel.

En ce qui concerne le calcul de la taxe professionnelle communale, elle explique que l'on procède par coefficients. En ce qui concerne le chiffre d'affaires, le coefficient est applicable dans une fourchette de 1.7 pour mille à 6 pour mille, en fonction des activités. On trouve les différents coefficients dans l'article 12 A du règlement d'application de la loi sur les contributions publiques (D 3 05 04). Pour les loyers, le coefficient de 5.5 pour mille est fixé à l'art. 307 A, LCP. Pour le coefficient de l'effectif du personnel, il s'agit en fait d'un montant fixe de 10 F par personne, avec une modulation pour les personnes qui travaillent à temps partiel dans l'entreprise.

Mme Sayegh précise que le 80 % de la taxe est représenté par le chiffre d'affaires, le loyer et l'effectif du personnel étant répartis dans le 20% restant. En ce qui concerne les recours, ils portent en général sur la catégorie d'activité. Selon la répartition de l'activité principale et des activités accessoires, certaines entreprises peuvent demander une autre qualification. Le taux lui-même est fixé par une commission sur la base d'un règlement du Conseil d'Etat. Le contentieux ne porte donc pas sur le taux, à de rares exceptions, mais sur les éléments pris en compte dans le chiffre d'affaires.

M. Dubois relève qu'il n'y a jamais eu de contestation sur le critère du nombre d'employés, même s'il n'est pas remonté à l'origine de la loi pour en être certain.

S'agissant des recours, quelques-uns ont été effectivement déposés par des compagnies d'assurance, qui avaient des sièges à la fois dans le canton de Genève et dans d'autres cantons et qui n'étaient pas très heureuses de payer une taxe professionnelle. On peut néanmoins dire que la majorité des recours portent sur le chiffre d'affaires mais le fond de la taxe n'a été contesté qu'une seule fois.

Audition de M. A. Berthoud

M. Berthoud tient à dire au préalable qu'il s'exprime à titre personnel et non pas en tant que vice-président de la Commission de recours en matière d'impôt.

Il distingue deux éléments différents s'agissant du projet de loi lui-même, qui ne touche en fait qu'une part extrêmement infime de la taxe professionnelle. Il est vrai que cet aspect rend la taxe d'un certain point de vue moins sympathique parce qu'on a l'impression de pénaliser les employeurs. C'est une façon de voir les choses. Une autre manière est de considérer le montant objectivement modique par personne qui figure dans la

loi actuelle et que le projet de loi propose de supprimer. A cet égard, il lui paraît évident que l'enjeu de la taxe professionnelle est beaucoup plus grand. Il faut donc comprendre qu'elle représente pour certaines entreprises une partie non négligeable de la charge fiscale alors même qu'elle se veut théoriquement plutôt marginale. Ce côté non négligeable se retrouve aussi du côté des percepteurs puisque la taxe professionnelle représente, pour la Ville de Genève par exemple, une source importante de recettes, voire même essentielle, pour boucler le budget.

Pour le surplus, M. Berthoud se dit fidèle à ses opinions exprimées dans son article et ne dirait pas aujourd'hui autre chose. A ce jour, il n'a qu'un contradicteur, le professeur Xavier Oberson qui le trouve trop formaliste dans sa vision des catégories d'impôt soumises ou non à l'harmonisation fiscale.

Deux décisions concernant la taxe professionnelle ont été prises, l'une a été publiée, une autre plus récente n'a pas fait l'objet d'une publication. A noter que lesdites décisions touchaient la période avant 2001, soit avant l'obligation de la LHID. Après 2001, il n'y a pas eu de cause pendante sur la taxe professionnelle.

« Gouverner, c'est prévoir », souligne M. Berthoud. La question se pose dès lors de savoir si l'on peut prendre un risque aussi important par rapport à un événement qui est vital pour certaines communes. En effet, il suffirait d'un arrêt du Tribunal fédéral pour priver certaines communes d'une partie extrêmement substantielle de leurs ressources. Le Grand Conseil, en tant qu'autorité cantonale, est-il prêt à prendre ce risque ?

M. Berthoud souligne que le mandat constitutionnel, qui a été donné à la Confédération de légiférer en matière d'harmonisation fiscale, parle d'impôts directs sans stipuler expressément ce que sont des impôts directs. La LHID définit donc mal son champ d'application. Dans les travaux des Chambres fédérales, on voit très clairement qu'on a voulu exclure certains impôts qui, pour d'aucuns sont qualifiés de directs, concernant la succession, ou qui sont restés de la compétence exclusive des cantons. Or, il n'y a pas de traces, dans les débats aux Chambres fédérales, d'une quelconque allusion à la taxe professionnelle.

S'agit-il d'un particularisme trop important ? On l'ignore, de même qu'il est impossible de répondre à la question de savoir si les parlementaires genevois n'étaient pas sensibilisés à cet objet.

A partir de là, la taxe professionnelle est-elle un impôt direct qui doit donc entrer dans le cadre de la LHID, ce qui implique toute une série de contraintes et plus particulièrement au niveau de l'imposition sur les personnes physiques plutôt que les personnes morales ? Certaines indications

émanant de la jurisprudence du Tribunal fédéral permettent de déduire ce qui suit :

En premier lieu, le problème est de savoir s'il s'agit d'un impôt soumis aux restrictions de l'interdiction de double imposition intercantonale. Depuis longtemps déjà, le Tribunal fédéral a répondu par l'affirmative, et ce principe n'est pas du tout remis en cause. Cet exercice de répartition intercantonale se fait par rapport aux impôts sur le bénéfice, voire sur le chiffre d'affaires dans les cantons qui prélèvent un impôt minimum. Cela signifie que l'on traite la taxe professionnelle sur le même rang que l'impôt sur le bénéfice pour les personnes morales. La similitude paraît incontestablement de nature suffisante.

Un député souhaiterait savoir ce qu'il conviendrait de faire pour que les conclusions théoriques de M. Berthoud aboutissent dans la pratique. Quelles procédures juridiques pourrait-on imaginer qu'un citoyen « lambda » prenne pour contester la compatibilité de la taxe professionnelle avec la LHID ?

M. Berthoud souligne que le citoyen ou contribuable lambda dispose des voies habituelles de recours. La question devrait être examinée d'office par n'importe quelle juridiction, non seulement la commission de réclamation de la commune mais la commission cantonale de recours, le Tribunal administratif, cas échéant, le Tribunal fédéral. Elle devrait l'être sous l'angle du recours de droit administratif, voie particulière qui est prévue dans la LHID et non pas le recours de droit public puisqu'il s'agirait de définir la portée de la LHID. Ceci veut dire que le Tribunal fédéral, en dernière instance, pourrait examiner cette question avec un assez large pouvoir de trancher.

M. Berthoud constate, paradoxalement par rapport au projet de loi en discussion, que l'on prétend sauver la taxe en disant que ce n'est pas un impôt basé uniquement sur le chiffre des affaires mais également sur d'autres éléments, le loyer et le personnel. Or, dès l'instant où l'on supprime le facteur personnel, l'équilibre devient délicat puisqu'il s'agit d'un des trois piliers.

La commission demande lequel des trois piliers est le plus fragile, soit celui qui mène le plus à l'incompatibilité LHID. ? D'après M. Berthoud, il s'agit clairement de l'élément du chiffre d'affaires avec un taux qui varie en fonction de la rentabilité d'une certaine catégorie professionnelle. Quelle est dès lors la différence avec un impôt sur le bénéfice ?

Un commissaire constate que M. Berthoud a démontré qu'il suffisait d'un arrêt du Tribunal fédéral pour déséquilibrer immédiatement le budget d'un certain nombre de communes. Il lui paraît dès lors important d'arriver à leur faire comprendre que cette source de revenu est devenue trop aléatoire. Par

ailleurs, le problème lui paraît suffisamment urgent pour donner mandat au département de le reprendre dans son ensemble. Si le département arrive à l'opinion que le risque est réel, il conviendrait de mettre sur pied sereinement une législation et une fiscalité de substitution, plutôt que de garder cette épée de Damoclès au-dessus de nos têtes.

Le représentant du département note tout de même qu'un recours au Tribunal fédéral, sous l'angle exposé par M. Berthoud, devrait durer environ deux ans avant la décision.

5. Discussion et demandes au département

La commission demande différents documents au département. Premièrement, elle lui demande de fournir un document décrivant l'état actuel de la taxe professionnelle, ainsi qu'une comparaison entre la taxe professionnelle qui touche toutes les entreprises, et celle touchant uniquement les entreprises bénéficiaires. La commission demande également au département d'imaginer un mécanisme de substitution à la TPC. Enfin, elle souhaite que soient inclus les aspects liés à la péréquation intercommunale, qui sont d'une importance primordiale dans cette discussion.

Un commissaire estime que la commission devrait innover en matière de fiscalité communale : il est nécessaire d'assurer un revenu aux communes, mais d'autre part, il semble que la TPC ne soit pas une imposition satisfaisante. Concernant la fiscalité des entreprises, il propose un schéma simple : il s'agirait de déduire du chiffre d'affaire un certain nombre de charges directes le résultat constituerait une marge qui serait imposée. On imposerait ainsi véritablement le produit de l'activité. On pourrait en outre modifier l'appellation de cet impôt en l'intitulant par exemple impôt communal complémentaire.

Un commissaire fait remarquer que la taxation professionnelle représente un revenu important pour la Ville de Genève, particulièrement ces dix dernières années. On pourrait dès lors se poser la question de savoir s'il incombe véritablement aux communes de percevoir cet impôt, dans la mesure où elles ont moins de difficultés à boucler leurs comptes que le canton.

Un autre commissaire souligne que le seul scrupule de la commission face à la suppression de la taxe professionnelle est effectivement dû au fait qu'elle représente une source appréciable de revenus pour les communes. Pour le surplus, il s'agit effectivement d'une forme obsolète de taxation. Il constate que l'impôt minimum ou la taxe professionnelle revient à peu près au même. Que l'on fasse du bénéfice ou non, on est taxé. On ne peut donc pas dire qu'il n'y a qu'à Genève que la taxe professionnelle existe. Il existe d'autres formes

d'imposition dans les cantons qui s'y apparentent mais qui ont un autre nom. Il conviendrait de prouver la différence entre ces formes d'imposition.

Un autre commissaire estime que payer un impôt minimum est une chose. En revanche, un mode de calcul d'une assiette qui équivaut à enregistrer des divergences telles que l'on peut parler d'impôt totalement incomparable d'une entité à l'autre est totalement inéquitable. En effet, la base de taxation n'est pas la même en fonction des éléments pris en considération dans le cadre de la taxe professionnelle. Pour parler d'un impôt minimum, il faudrait revoir totalement le mécanisme de la taxe professionnelle.

Quelqu'un relève cependant que se pose le problème des sociétés coopératives : celles-ci redistribuent leurs revenus avant le calcul de la marge. Elles jouiraient donc à nouveau d'un régime d'exception.

Un commissaire s'interroge sur la perception de la taxe et sur les conséquences d'un éventuel passage au système postnumerando. Mme Vogt Moor lui répond que cela est problématique au plan législatif, car la loi édicte que l'Etat est compétent pour percevoir et recouvrer la TPC, excepté lorsque les communes ont demandé l'autorisation de le faire elles-mêmes. La décision est alors prise par un arrêté du CE qui autorise la commune en question à procéder elle-même aux formalités de perception et de recouvrement de la TPC. Elle indique que pour les 12 communes citées plus haut, ainsi que pour Cartigny et Troinex si elles décidaient de ne plus dégrever, l'Etat est responsable de la perception de la taxe ainsi que du recouvrement de la taxe, ce qui inclut les problèmes de contentieux ou de poursuites qui pourraient survenir. Par conséquent, elle conclut que l'Etat est responsable des comptes des contribuables de ces communes en matière de TPC, et que les problèmes au niveau de la gestion des comptes rencontrés lors du passage au postnumerando pour l'impôt direct se reproduiront lors d'un éventuel passage au système postnumerando pour la TPC. Enfin, si un passage au système postnumerando venait à s'opérer, il poserait des problèmes de taxation pour les communes, et des problèmes de perception pour l'administration.

La présidente du département note que le mécanisme de fixation des taux et de regroupement des catégories reste quelque peu empirique ce qui donne une large part d'appréciation à la Commission de recours. Le Conseil d'Etat, jusqu'à présent, n'a fait qu'entériner des éléments qui avaient été décidés par la Commission 307. Or, le fait d'être regroupé dans telle ou telle catégorie a une incidence importante pour les entreprises.

6. Deuxième Tour de table : avis des différents groupes

Le Parti socialiste considère que ce projet de loi est susceptible de modifier considérablement l'équilibre des recettes communales, et ceci pour supprimer une partie de la TPC qui n'a, somme toute, qu'une influence marginale. Il est donc nécessaire d'inclure la réflexion sur la TPC dans le cadre global d'une réforme de la fiscalité communale. En dehors de ce cadre, le parti socialiste ne peut pas accepter ce projet.

Les Verts, plutôt ouverts à ce projet de loi avant les travaux de la commission, jugent préférable, au vu des discussions, de retirer ce projet en l'état et de réfléchir à une réforme globale. Ce retrait serait d'autant plus opportun que le peuple sera sans doute appelé à se prononcer.

Le Parti démocrate-chrétien est d'avis qu'il ne convient pas d'adopter de nouveaux projets de lois avant la mise à plat prévue par la présidente du Département. Il ne voit pas de problème à suspendre la décision sur ce projet de loi. Il estime en revanche que s'il faut réviser la fiscalité communale il faudra agir par voie de motion et laisser le DF concrétiser le cadre donné par le Grand Conseil.

Le Parti radical relève que ce projet de loi risque de n'être qu'un emplâtre sur une jambe de bois. Le problème, même si l'on s'en tient à la TPC, est que celle-ci se base sur des critères fixes et non pas sur la situation économique du contribuable.

Le Parti libéral estime qu'il est surtout nécessaire de se demander s'il faut continuer à taxer les entreprises au niveau actuel. Ajouter des impôts présente selon lui un danger certain pour l'emploi. Une révision complète de la TPC est nécessaire et l'impôt doit être calculé sur la base de critères économiques. Par ailleurs, l'argument selon lequel cette taxe permettrait de taxer les sociétés coopératives ne peut guère être retenu aujourd'hui.

7. Analyse de projets de substitution de la taxe

A la suite des différentes auditions et des discussions rapportées ci-dessus, la commission se penche principalement sur trois pistes de réflexion, à savoir :

- Le remplacement de la taxe professionnelle par une augmentation (différenciée ou non) du centime additionnel ;
- La compatibilité de la TPC avec la LHID ;
- La question de savoir si la modification de la TPC était soumise à un référendum obligatoire ou facultatif.

7.1 Création d'un centime additionnel spécifique

Pour le représentant du département, cette nouvelle catégorie de centimes additionnels communaux serait probablement une voie qui mériterait d'être envisagée. Il s'agirait d'une augmentation du centime communal à la seule destination des entreprises bénéficiaires. Il y aurait en fait une double catégorie de centime communal, l'un pour les individus et l'autre pour les entreprises.

Il s'agirait ensuite de savoir si la méthode proposée serait compatible LHID.

La commission s'interroge sur le sort fiscal des indépendants dans l'hypothèse d'un centime additionnel appliqué au bénéfice. Le département estime, qu'il faudrait aussi taxer les indépendants. La grande difficulté est liée au fait qu'il conviendrait d'isoler le bénéfice pour le transformer en élément imposable net, affecté ensuite à une commune.

Lors d'une séance ultérieure, le représentant du département commente les scénarios que l'on peut envisager dans l'optique de transférer la charge fiscale de la taxe professionnelle sur les centimes additionnels communaux :

- Uniquement sur les personnes morales bénéficiaires ;
- Sur toutes les personnes morales ;
- Sur l'ensemble des contribuables, personnes physiques, personnes morales, respectivement sur le bénéfice / revenu et / ou sur le capital / fortune.

Il convient de rappeler que les personnes morales comme les personnes physiques indépendantes sont soumises à la taxe professionnelle.

Les personnes morales sont soumises aux centimes additionnels communaux sur le bénéfice et sur le capital. De la même façon, les personnes physiques, qu'elles soient indépendantes ou non, sont soumises aux centimes additionnels communaux pour l'impôt sur le revenu comme pour l'impôt sur la fortune. A partir de là, la question se pose de savoir quels sont les centimes qu'il est possible de toucher si l'on veut opérer le transfert envisagé.

Est-il possible de distinguer les personnes physiques des personnes morales ? Sur ce point, la réponse est oui.

Au sein des personnes physiques, peut-on faire la même distinction entre les personnes physiques indépendantes et les autres personnes physiques ? La réponse juridique est clairement non.

Il s'agit d'un problème d'égalité de traitement lié au fait que toutes les personnes physiques sont soumises au même impôt. C'est à dire que le bénéfice d'une entreprise appartenant à une personne physique n'est qu'une

composante de l'assiette fiscale, comme le sont tous les autres éléments de son revenu.

Il est vrai que la taxe professionnelle fait une distinction entre les personnes physiques que ne fait pas l'impôt. En effet, la taxe professionnelle n'est pas un impôt général sur le revenu au sens propre. C'est véritablement un impôt sur le droit d'exploiter une entreprise ou d'exercer une activité.

Un commissaire propose de s'inspirer de la taxation des sociétés en nom collectif qui est considéré comme une personne morale qu'on qualifie d'imparfaite dès lors qu'elle répond à un certain nombre d'impôts mais la taxation effective du revenu est celle qu'on retrouve dans la personne physique. Par contre, au niveau de la taxe professionnelle, c'est la SNC qui la paie et non pas les individus associés en tant que tels. C'est dans ce sens que la SNC est une personne morale imparfaite puisqu'elle a une partie personne physique et une partie personne morale pour un certain nombre de ses activités. En prenant l'exemple de la TVA, ce n'est pas l'associé en tant que tel qui en est frappé mais la société, alors que pour l'impôt sur le revenu, c'est l'inverse. Serait-il possible d'envisager une ouverture dans cette direction et d'avoir, dans le cadre de la taxe professionnelle, une application particulière du droit pour les indépendants dans le cadre de leurs activités. Cela permettrait peut-être de résoudre la difficulté soulevée par le département.

Pour le représentant du département, cette solution est clairement impossible au plan juridique puisque cela reviendrait à créer dans le champ de l'imposition directe sur le revenu un hybride qui serait la SNC soumise à un impôt sur le revenu qui frappe les personnes physiques.

Une commissaire estime que la question de l'égalité de traitement est discutable, dans la mesure où les communes ont la possibilité de dégrever la taxe professionnelle. Autrement dit, il n'y a pas d'égalité de traitement entre les entreprises qui s'installent à Collonge-Bellerive, où la taxe professionnelle est dégrevée à 100%, et celles qui s'installent en Ville de Genève.

Le représentant du département répond que l'égalité de traitement intervient à partir du moment où l'on intègre un impôt spécial, qui est la taxe professionnelle, dans un impôt ordinaire sur le revenu. C'est dans le cadre de cet impôt ordinaire que toutes les personnes physiques doivent être traitées de la même façon.

7.2 Présentation des quatre hypothèses de substitution

M. Tanner commente le document qui présente, selon différents scénarios, quel serait l'impact sur les centimes additionnels communaux d'un transfert du poids de la taxe professionnelle sur la fiscalité plus directe des entreprises, respectivement des personnes physiques et/ou des personnes morales.

Hypothèse 1 - Transfert exclusivement sur les centimes additionnels communaux sur le bénéfice des personnes morales

Un député libéral demande si l'on peut soustraire les indépendants de la taxe professionnelle et ne taxer plus que les personnes morales.

La présidente du département rend la commission attentive au fait qu'une part non négligeable des indépendants est composée de personnes physiques, banquiers privés, médecins, avocats, qui rapportent des sommes importantes en terme de taxe professionnelle. Si l'on part du principe que la taxe professionnelle est une ressource importante et nécessaire pour les communes, Il faudrait alors augmenter les impôts des personnes morales pour compenser cette perte. En terme d'équité fiscale, ce ne serait pas une excellente idée. Dans l'hypothèse 1, on se situe dans le cadre d'une augmentation du centime additionnel sur le bénéfice des personnes morales. Cela veut dire que des personnes physiques, frappées par la taxe professionnelle, ne sont pas prises en considération. Il est donc nécessaire de démultiplier l'impôt sur les personnes morales pour pouvoir compenser ce qui ne sera pas perçu sur les personnes physiques. C'est précisément l'objectif du tableau de faire des hypothèses en ne choisissant qu'un des paramètres.

Parmi les trois scénarios proposés par le département, un député PDC constate que le scénario no 1 « Transfert de la charge fiscale uniquement sur les personnes morales bénéficiaires » pourrait être le moyen politique le plus indolore. En revanche, en ce qui concerne la promotion économique, l'encouragement aux entreprises, ce serait contre-indiqué. Par ailleurs, de nombreuses personnes physiques indépendantes recevraient un cadeau fiscal important par rapport aux personnes morales.

Pour Genève, il faudrait passer le taux de l'impôt sur le bénéfice à 89.17 % pour obtenir une rentrée équivalente à la taxe professionnelle encaissée actuellement. C'est à dire, une augmentation du centime additionnel sur le bénéfice des personnes morales de 95.97%. Pour les autres communes ce pourcentage varie, pour atteindre 258% à Lancy !

De l'avis général cela paraît effectivement une solution inacceptable et les chiffres confirment l'importance du report.

Hypothèse 2 – Transfert global sur les centimes additionnels communaux sur le bénéfice et le capital des personnes morales

Il s'agit du même exercice que dans l'hypothèse 1 mais en incluant les deux niveaux d'impôt, bénéfice et capital. Pour Genève, cela représente 121 millions et cela générerait une augmentation du centime additionnel sur le bénéfice et le capital des personnes morales de 76.23 %. Lancy engendrerait une augmentation de 194.84%,

Hypothèse 3 – Transfert global sur les centimes additionnels communaux sur le revenu des personnes physiques et sur le bénéfice des personnes morales.

Un mélange partiel du revenu des personnes physiques et du bénéfice des personnes morales mènerait à un montant de centimes pour la Ville de Genève de 450.6 millions. Le transfert de la taxe professionnelle conduirait à une augmentation du centime additionnel sur le revenu des personnes physiques et le bénéfice des personnes morales de 20.48%.

Hypothèse 4 – Transfert global sur le revenu et la fortune des personnes physiques et le bénéfice et le capital des personnes morales.

Le transfert intégral de la taxe professionnelle sur toutes les personnes physiques et les personnes morales, revenu / fortune, bénéfice / capital, mènerait pour la Ville de Genève à un nouveau taux de 53.71, contre 45.50. Il y aurait une augmentation du centime additionnel sur le revenu et la fortune PP et le bénéfice et le capital PM de 18.04%.

En conclusion, une suppression de la taxe professionnelle, accompagnée d'un transfert de la perception sur les centimes additionnels communaux ne passerait pas la rampe, car il impliquerait une augmentation de 8 centimes au minimum dans la plupart des communes.

En effet, dans les communes, la grande majorité des électeurs sont des personnes physiques ordinaires qui verraient d'un très mauvais œil qu'on leur transfère un impôt qui n'atteignait auparavant que les activités économiques.

8. Audition des auteurs de l'avis de droit

M. Berdoz et M. Peregrina

Les documents intitulés « Constitutionnalité de la Taxe Professionnelle Communale » ainsi que « Compatibilité de la Taxe Professionnelle Communale avec le droit fédéral/ article 53 A de la Constitution genevoise » (cf. annexe) sont remis aux commissaires et seront la base de l'exposé des intervenants.

M.Berdoz rappelle avoir été mandaté pour réaliser une étude juridique sur la constitutionnalité de la TPC, au regard de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, et de la compatibilité avec la TVA. La troisième interrogation se portait sur l'obligation ou non du référendum obligatoire pour toute modification de la TPC, en application de l'Art.53.A de la constitution genevoise.

M.Peregrina indique que la TPC est d'origine française et que son introduction uniquement à Genève pose certaines difficultés de compatibilité juridique avec le droit suisse. Il rappelle que l'objet de la TPC est la taxe de toute activité économique sur les communes, mais pas la taxation des revenus. Elle constitue un véritable droit de patente de l'Etat dans le sens où une taxe est demandée pour l'exercice d'une activité économique sur le territoire. Il rappelle la définition de la TPC donnée par la cour de justice et retenue pour la réalisation de l'étude : « *La taxe fixe n'est pas une doublure des impôts sur le capital et sur le revenu. C'est une sorte de droit de patente en vertu duquel les commerçants et industriels établis dans une commune contribuent aux charges de cette commune, même s'ils n'ont réalisé aucun bénéfice au cours de l'année précédente, puisque de toute façon ils ont bénéficié des services publics de cette commune* ».

Cette définition permet de caractériser la TPC par rapport à d'autres impôts et de définir si celle-ci est compatible ou non avec la TVA.

M.Berdoz rappelle la distinction entre impôts et taxes causales dans le but de classer la TPC dans une des deux catégories précitées. Les impôts sont prélevés pour participer à la couverture des dépenses de l'Etat, sans condition particulière, et ne représentent pas la contrepartie d'une prestation ou d'un avantage spécifique accordé au contribuable. Les taxes causales sont quant à elles prélevées en contrepartie d'un avantage particulier accordé par l'Etat à ses administrés. Leurs montants sont plus ou moins liés aux frais encourus par l'Etat pour accorder des contre-prestations et elles couvrent les émoluments (ceux prélevés par le registre du commerce pour enregistrer certains actes par exemple), les charges de préférence visant à obtenir le fonctionnement pour certaines prestations (taxe d'épuration par exemple) et la taxe de remplacement liée à la non-réalisation de certaines obligations demandées par l'Etat (taxe militaire par exemple).

La TPC peut donc être considérée comme un véritable impôt puisqu'elle ne fait pas le lien avec une prestation ou avec un avantage étatique particulier. Il se demande ensuite si la TPC peut être classée dans les impôts directs en indiquant les trois critères de distinction d'un tel impôt. L'impôt direct doit à la fois être supporté par le contribuable lui-même sans être transféré sur un tiers (cas de la TVA), être caractérisé par un objet identique à

l'assiette fiscale et avoir une convergence entre son but général et son objet (assiette fiscale). Or, selon les deux derniers critères énoncés, la TPC ne peut pas être assimilée à un impôt direct. En effet, l'objet n'est pas identique à l'assiette fiscale puisque ni le revenu, ni le bénéfice ne sont imposés, mais uniquement le chiffre des affaires. Il indique que ce critère de l'objet de l'impôt est repris à l'article 129 de la constitution ainsi que dans l'article 2 de la LHID où le législateur privilégie le critère de l'objet de l'impôt. **Enfin, la TPC serait plutôt considérée comme un impôt indirect bien que tous les critères ne soient pas remplis.**

Il s'interroge ensuite sur la compatibilité de la TPC avec la TVA, en rappelant au préalable les trois caractéristiques essentielles de la TVA. Celle-ci ne doit pas affecter la neutralité concurrentielle des entreprises par l'octroi de déduction préalable, elle peut être déduite et facturée aux clients. La perception doit être rentable et le transfert de l'impôt doit se faire exclusivement sur le consommateur final.

Selon la jurisprudence du TF, la TPC n'est pas un impôt du même type que l'impôt sur le chiffre d'affaires (l'ICHA) car il ne s'agit pas « d'un impôt de consommation dont la charge économique est financièrement supportée par le dernier acquéreur ». Il indique que le transfert de la charge fiscale est un élément déterminant et que le TPC est un impôt sur environ 80% du chiffre d'affaires. Les cantons peuvent recourir au critère du chiffre d'affaires pour un impôt cantonal « à la condition qu'ils ne cherchent pas par là à charger finalement aussi le consommateur en fonction du prix de la marchandise ». Il conclut que la TPC est compatible avec la TVA.

M.Peregrina note que d'après les arrêts du TF, si la TPC était uniquement prélevée sur le CA, elle serait compatible avec la TVA au même titre que certains impôts minimums cantonaux prélevés sur le CA. Il vient sur le schéma annexé en p.3 du document intitulé : « Constitutionnalité de la Taxe Professionnelle Communale ». Celui-ci indique la compatibilité ou non de la TPC avec la LHID, que la TPC soit considérée comme un impôt ou comme une taxe causale :

Si la TPC est admise comme étant une *taxe causale*, elle est tout à fait *compatible* avec la LHID.

Si elle est considérée comme étant un *impôt direct*, elle est *incompatible* avec la LHID.

Si elle est vue comme étant un *impôt indirect autre que la TVA*, elle est *compatible* avec la LHID.

Quant à l'impôt minimum, défini comme un prélèvement réalisé sur les entreprises non taxées sur leurs profits, car déficitaires, il n'a pas été retenu

comme pertinent puisque la TPC ne remplace pas l'impôt direct et n'a pas pour objectif de taxer les revenus, mais les personnes pratiquant une activité commerciale dans le canton.

M.Berdoz aborde la question relative au référendum obligatoire tel que prévu à l'article 53A de la constitution genevoise, pour une modification de la loi relative à la TPC. Ce référendum sera applicable à toute hausse ou baisse d'impôt, à l'exclusion des taxes causales, à toute modification des taux ou de l'assiette fiscale, et visera de façon semblable les lois fiscales communales et cantonales votées par le GC. **De ce fait, le référendum obligatoire s'applique.**

Il rappelle que les travaux préalables de la commission consistaient à modifier le champ de la TPC en réalisant un prélèvement unique sur les bénéfiques réalisés.

M.Peregrina indique que ce type de modification changerait la nature même de l'impôt puisque celui-ci frappe toutes les personnes, profitables ou non. Le changement éventuel de l'impôt poserait un problème de compatibilité avec la LHID et éliminerait les personnes physiques de son champ.

Un commissaire remarque que la TPC est proche de l'imposition sur le revenu puisque des taux différents existent en fonction des marges réalisées sur le CA. Pour la TVA et la TPC, le schéma est identique dans le cadre des coûts constitutifs des prix de revient des biens puisque le prix final payé par le consommateur tient implicitement compte de ce coût.

M.Peregrina admet que le taux d'impôt sur le CA est modulé et reflète la rentabilité par domaine d'activité. Il ne peut cependant pas être défini comme un impôt sur le revenu ou sur le bénéfice.

M.Peregrina indique que, par cette suppression de la prise en compte du nombre d'employé, la TPC se rapproche d'un impôt sur le CA pour l'exercice d'une activité. La suppression du reste du contenu de la loi engendrerait une augmentation supplémentaire de l'importance de la pondération du CA de l'entreprise dans le calcul de la TPC. Il rappelle que le CA représente la majeure partie de l'impôt.

Un commissaire pense légitime d'affirmer l'existence d'une relation directe entre la TPC et la rentabilité puisque le pourcentage appliqué est calculé en fonction de la rentabilité directe des entreprises appartenant à diverses branches économiques. Cet élément lui permet d'affirmer que la TPC n'est pas totalement compatible avec la LHID.

9. Audition de la commission de la taxe professionnelle communale

Mmes Marie-Françoise De Bourgknecht (taxe professionnelle communale), Pascale Schubert (gérance immobilière municipale, Dpt Fin VG) et de Messieurs Pierre Muller (conseiller administratif VG), Éric Hermann (Dir. Dpt Fin VG), Olivier Georges Burri (secrétariat général).

Suite aux auditions et au sentiment d'injustice ressenti par les personnes assujetties à la TPC ; la commission fiscale souhaite se pencher sur les taux appliqués aux différentes catégories professionnelles. Selon la loi, le Conseil d'Etat doit ratifier les taux votés par la dite commission. En 2002, un débat avait eu lieu au Conseil d'Etat, suite à la fixation des taux au mois de juin 2002 et leur ratification le 16 décembre 2002. Les différents taux appliqués à diverses catégories avaient été modifiés avec la refonte des catégories. Certaines branches avaient subi une forte augmentation. Dans le lot des branches négativement touchées, les mêmes avaient subi de fortes pertes la même année.

La commission 307B alinéa 8 LCP est composée de 8 membres, tous désignés par le CE. Elle contient le chef de service de la TPC, l'adjoint de la direction du service de la TPC, Mme VOGT MOOR qui représente le DF, un membre délégué par l'association des communes genevoises (toujours une commune rurale) et trois représentants des milieux économiques (un membre de la CCIG, de la chambre fiduciaire et de la fédération des entreprises romandes.

La commission souhaiterait entre autres connaître les critères appliqués pour l'élaboration des différentes catégories professionnelles en vue de la taxation, ainsi que les éventuelles difficultés d'application de la taxe constatées par les services chargés de sa mise en œuvre.

Elle voudrait ainsi cibler l'audition sur les points d'achoppement sur lesquels elle bute depuis le début de ses travaux. Elle indique un exemple concret, celui des magasins de tabac qui semblent affirmer, par le biais de la FAC, être imposés sur la totalité du chiffre d'affaires (ou qui croient l'être. Elle souhaiterait en savoir davantage sur l'application de la taxe, ainsi que sur le type de communication instauré entre le service et les assujettis, car c'est apparemment surtout la méthode de taxation qui pose problème, notamment la problématique de la classification des différentes activités.

Au moment de rédiger la rapporteure constate que l'incompréhension qui régnait dans la commission au moment de l'audition tient au fait que la Commission fiscale croyait auditionner la commission 307 alors que les auditionnés représentaient la Ville de Genève, qui se demandait pourquoi on

l'interrogeait une nouvelle fois ! La confusion était suscitée par de nombreuses doubles casquettes !

M. Muller précise que sont recensés 165 groupes professionnels, soumis chacun à un taux, déterminé par la commission 307B, qu'il préside. Une vingtaine de taux est révisée chaque année. Il rappelle à ce sujet la composition élargie de cette commission, qui compte des représentants du DF, de l'économie locale, du pouvoir politique, de la chambre de commerce, de la fédération des entreprises romandes.

Mme De Bourgknecht se dit étonnée des questions posées par la commission, dans la mesure où la loi détermine les principes appliqués en matière de fixation des taux. La section affaire fiscales du service de la taxe professionnelle se charge de cette tâche. Les calculs se réalisent sur base d'une moyenne pondérée, soit sur le résultat net d'exploitation, de l'ensemble des contribuables concernés¹. Le règlement d'application détermine les différents éléments à prendre (ou non) en considération (amortissements, provisions, etc).

M. Muller voudrait indiquer à la commission les critères de définition qui prévalent aux décisions du groupe 307B concernant le calcul de l'intensité.

Cette commission détermine, dans un premier temps, l'échantillonnage le plus large possible des entreprises présentes au sein d'un même secteur. Par exemple, dans le secteur du bâtiment, sont présentes de grandes entreprises, bien connues, mais également nombre de PME, dont les chiffres d'affaires respectifs sont bien évidemment fort différents. Des pondérations sont effectuées en fonction du dispositif légal et de son règlement d'application. Lorsque l'échantillonnage n'est plus jugé satisfaisant, alors le service de la taxe professionnelle de la ville de Genève est prié de le modifier en conséquence.

L'intensité de la taxation peut donc varier, à la hausse comme à la baisse, étant entendu que les contestations font généralement suite à une hausse, ou au constat de traitement différent, jugé inégal par les assujettis, d'un même secteur d'activité. Il tient toutefois à préciser que les services compétents ne jaugent les situations respectives, que sur base des résultats (bilan), et d'une moyenne.

Mme De Bourgknecht admet que certains groupes professionnels peuvent, à certains moments, contester cette application. Mais elle rappelle que les principes édictés sont relativement rigides.

¹ Révision tous les cinq ans.

Le Président prend l'exemple des carburants et des tabacs. Ces produits, fortement taxés, seraient alors taxés à nouveau, en vertu de la taxe professionnelle. Il craint un régime de double taxation. Mme De Bourgnecht confirme que son service prend en compte le chiffre d'affaires comme la loi lui en fait obligation. La taxe s'opère sur l'ensemble du chiffre d'affaires, après déductions (dont les impôts). Elle reconnaît que la présentation des comptes peut induire une taxation différente, mais rappelle que son service n'est pas responsable du choix de la présentation, qui incombe aux contribuables.

Elle assure que son service procède toujours à des demandes de renseignements complémentaires, qui doivent permettre aux concernés d'expliquer leurs réalités économiques. Toutefois, certains principes doivent s'appliquer de manière constante à l'ensemble des contribuables. De la même manière, par exemple, des agences de voyages peuvent travailler « à la commission », ou encaisser l'entièreté du chiffre d'affaires, et redistribuer à ses sous-traitants. Pour ce secteur, deux taux sont respectivement appliqués, en fonction de ces deux manières d'exercer la profession.

Mme De Bourgnecht considère que la principale difficulté dans l'application de la taxe réside dans le décalage entre la période de calcul et la période de la taxation. La taxe professionnelle se situe encore dans le système *prenumerando*.

Cette situation a une incidence à deux niveaux. Premièrement, dans le calcul des taux, le service se base sur des comptes établis trois ans auparavant, puisque la révision du nouveau taux entre en vigueur l'année suivante. Dès lors, la situation économique peut avoir changé, et être plus ou moins favorable. Pour tenir compte de cette variante, la commission 307B détermine également le taux en opportunité, pour la moyenne. Deuxièmement, au moment de la taxation, le calcul s'établit sur la base d'une situation antérieure de deux ans.

Si des contestations surviennent à cause d'une incompréhension dans les mécanismes prévalant à l'application de la loi, ces principes sont systématiquement rappelés aux protestataires.

Une autre incompréhension marquée de la part des contribuables provient du fait que le calcul de cette taxe ne tient pas compte des pertes éventuelles. Or, les pertes sont finalement prises en considération dans le calcul du taux, de manière « déguisée » mais dans le respect de la loi.

Le président propose de passer au second volet de la problématique, à savoir l'établissement d'un socle visant à épargner les plus petits contribuables (exonération jusqu'à FR 1500²).

Mme De Bourgknecht rappelle, que la déduction figure dans la loi, historiquement il était tenu compte d'un loyer annuel de CHF 2400 à 5 %, soit CHF 120, plus l'exonération de l'équivalent de cinq personnes, soit CHF 50, soit au total une exonération de CHF 170. Il s'agit bien d'un montant fixe, forfaitaire, déduit de chaque taxation.

Elle rappelle que les 170 premiers francs de la taxe sont purement et simplement exonérés³. Cette situation concerne 4586 contribuables ou 27 % des assujettis pour la Ville de Genève.

L'hypothèse des CHF 1500 a bien été reprise par les services de la Ville, **cela représenterait pas moins du 75 % des contribuables aujourd'hui soumis à la taxe.** Il s'agit d'une perte d'environ CHF 9'300'000, soit environ 10 % du total des recettes.

Il estime qu'il s'agirait d'une erreur stratégique colossale que d'admettre une exonération à ce point élevée. Il ne craint pas une perte grave pour la ville et les communes, mais redoute un mécontentement de la part des gros contribuables. Leur contribution à la taxe professionnelle communale est, à ce jour, élevée.

Mme De Bourknecht précise que le coût de la perception de la taxe professionnelle s'élève à CHF 1'400'000 de charges du service pour un résultat de 110 millions, en 2003.

Une commissaire rappelle que 14 communes genevoises bénéficient d'un dégrèvement sur la taxe professionnelle, jusqu'à 90 %, et demande si la modification de la situation actuelle était susceptible d'engendrer un tourisme communal.

Mme De Bourgknecht suppose qu'un déménagement serait plus raisonnablement motivé par une baisse de loyer, du centre vers la périphérie. Car au final, la taxe professionnelle n'est pas déterminante.

Mme Brunschwig Graf rappelle que le débat instauré en commission 307 était relatif à la question de l'harmonisation et de la consolidation des taux appliqués aux branches économiques. La fusion de certaines catégories à travers un taux moyen peut conduire à son relèvement. La Commission 307 n'a pas terminé ces réflexions sur la manière d'aborder les catégories, de plus

² Hypothèse de travail.

³ Si le bordereau détaille un montant de SFr 182, le montant à payer sera de SFr 12.

la nomenclature est assez vieille. Les catégories dans lesquelles les entreprises sont rangées jouent un rôle par rapport à l'appréciation de leur situation économique.

Mme De Bourgnecht confirme et attire l'attention sur le fait que les entreprises sont de plus en plus tentées par le mélange des genres dans leurs activités. La nomenclature perd de son acuité. Elle convient de la nécessité de simplifier cette nomenclature.

10. Troisième discussion et vote d'entrée en matière :

Mise aux voix, l'entrée en matière est acceptée par 8 voix pour (2R, 2PDC, 3L, 1UDC) et 7 voix contre (2ADG, 3S, 2Ve).

Cinq possibilités s'offrent désormais aux commissaires : le maintien du PL actuel, la suppression de la TPC, le maintien de la TPC actuelle, le vote du PL avec la suppression unique de l'article 306 actuel, le vote du PL avec la suppression de l'article 306 et de l'article 307, alinéa 3 actuels puis encore la question du seuil à partir duquel la TPC est appliquée.

La commission revient à la problématique de l'abattement de base, aujourd'hui FR 170, et qui pourrait être augmenté, mais il semble que le seuil de FR 1500 soit trop élevé, puisqu'il exonérerait près de 75 % des assujettis à la taxe. La disparité des contribuables est très importante puisqu'une telle exonération ne représente que 7 à 8% perte.

Mme Brunschwig Graf rappelle qu'une franchise de FR 170 concerne 27% des contribuables, alors que portée à FR 1500, elle engloberait 75 % des assujettis. Le spectre est relativement large, mais l'hypothèse à FR 1500 semble peu souhaitable, une exonération à hauteur de 75 % équivaldrait à l'élaboration d'un système inéquitable qui mettrait en cause le caractère universel de la taxe. Enfin elle revient sur les aspects du prenumerando. Les grandes entreprises n'en souffrent visiblement pas, au contrairement aux PME.

La présidente du département rappelle que l'éventualité d'une suppression de la taxe a été étudiée, par le biais de l'examen d'un centime additionnel. Au vu des difficultés juridiques et éthiques, la suppression ne peut pas être véritablement proposée. Elle pense dès lors qu'une solution plus en rapport avec la réalité économique serait nettement souhaitable.

Elle suggère une modernisation de la taxe (prenumerando, catégories et taux de la nomenclature à revisiter, élévation éventuelle de la franchise).

La commission devrait reprendre un à un ces éléments. Elle rappelle que la modernisation se heurte à des éléments juridiques.

Cette taxe ne peut pas être transformée en pur impôt sur le chiffre d'affaires. **Seule la combinaison permet de rendre cette taxe viable.**

La conseillère d'Etat propose à la commission de se déterminer, dans un premier temps, sur le principe d'une modification, ou au contraire d'une suppression de la taxe professionnelle, afin de délivrer un signal clair à l'administration. Le département est prêt à opérer une modification du prenumerando (ce qui implique un contact avec la ville de Genève, qui tire 1/10 de ses recettes prévisibles de cette taxe). La modification de la nomenclature imposera un travail commun, entre la commission 307B et le département, là encore, elle souhaiterait que la commission indique une direction claire.

Un député radical se propose pour reprendre à son compte, la proposition formelle de suppression de la taxe en justifiant sa proposition sur son impression renforcée, qu'il s'agit d'une taxe déguisée sur le bénéficiaire.

La proposition est refusée selon le vote suivant : 1 Rad Contre: 2 AdG, 2 Ve, 2 PDC, 1 UDC Abst.: 1 Lib.

11. Propositions de l'Entente élargie à l'UDC

Un député libéral informe présenter un amendement en nom de la droite élargie. Cet amendement supprime la référence au personnel des entreprises ainsi que celle au loyer, critère économiquement non justifié. Il rappelle que la suppression de deux pieds de la loi, reste compatible avec le droit puisque le DF avait précisé que la TPC pouvait exister en taxant uniquement le chiffre d'affaires. De plus, cet amendement introduit à l'article 308 et l'article 308 A une déduction plancher d'un montant de CHF 1'500. D'après les députés de l'entente, les recettes communales ne seraient diminuées que de 10% à 15%, bien que la mesure touche 80% des PME. Les petits contribuables du type personnes morales sont donc avantagés par l'amendement. Il pense ainsi donner un signe politique, tout en préservant raisonnablement l'assiette fiscale communale. L'art.X prévoit l'entrée en vigueur de la loi, un an après sa promulgation. Certains députés de l'entente souhaitent que le délai soit plus éloigné, avec une entrée en vigueur trois ans après son acceptation. (c.f. amendements en annexe)

Une vive discussion suit cette proposition,

Les Verts rappellent que la TPC est basée sur trois piliers. En réalité, laisser le chiffre d'affaires comme seul critère, c'est prendre le risque de la suppression de la TPC car il existe des arguments pour contestation de la taxe pour incompatibilité avec la LHID. La suppression de la TPC engendrerait une perte de 100M pour la ville de Genève, ce qui représente concrètement le

budget du grand théâtre, des crèches et des musées. Si l'on devait compenser cette perte il faudrait augmenter de manière substantielle les centimes additionnels des personnes physiques. Compte tenu de la période budgétaire difficile et du report systématique des charges de la Confédération sur le canton, On aurait pu penser qu'un des buts de l'examen du PL 8640 était la consolidation de la TPC afin qu'elle soit inattaquable. Ainsi, le moment ne semble pas être le plus adéquat pour péjorer les finances communales. Un temps nécessaire devrait être pris pour consolider la TPC et assainir les finances publiques. De surcroît, les Verts estiment que des amendements exonérant 80% contribuables sont inacceptables ! Par ailleurs les Verts se demandent pourquoi les députés de l'entente souhaitent un délai de trois ans pour l'entrée en vigueur alors que le plan financier quadriennal s'inscrit sur quatre années. Les Verts souhaitent que le DF réalise une estimation de l'impact financier des amendements. et indique être en accord avec la mise en place du système postnumerando. Les Verts estiment qu'un amendement est nécessaire : c'est la taxation annuelle et le passage au postnumerando. De plus, ils pourraient accepter l'indexation ou la réactualisation du montant de CHF 170. Il pourrait être envisagé de revoir l'article 310 avec une proposition d'exonération des entreprises dégageant un chiffre d'affaire inférieur à CHF 250'000. Cet élément permettrait une diminution des formalités administratives et des frais. (cf. amendements verts en annexe)

Les radicaux estiment que la TPC revêt la forme d'un impôt désuet, qui ne correspond à aucune réalité qu'elle soit économique, sociale ou politique. Sa suppression est pour eux la voix de la raison puisqu'il est stupide de prélever une taxe sur les loyers et sur le nombre de personnes employées. La voie de la droite élargie est celle de la promotion de l'économie privée, avec l'exonération de 80% des PME. Il s'agit d'un chemin évolutif et raisonnable puisque la modification n'est pas immédiatement imposée, avec un délai d'entrée en vigueur de l'ordre de trois années. L'équilibre budgétaire pourra ainsi être adapté sur trois années. Les radicaux disent quand même vouloir consulter leur base communale avant de voter.

Les libéraux contestent vouloir la suppression totale de la taxe. Ils prétendent que les deux mesures proposées ne représentent en moyenne que 15% de recettes fiscales communales en moins. De plus, la ville de Genève a perçu pour 110M de TPC en 2003, en augmentation de 20% par rapport 1998. Avec le PL 8640, elle continuera de percevoir toujours plus de 100 millions de TPC et les perspectives économiques de développement d'entreprises en ville de Genève étant bonnes, la TPC pourra être compensée par des centimes additionnels de personnes physiques. L'aménagement de la TPC permet de rendre la fiscalité des personnes morales plus attractive, tout

en gardant un volume de taxation extrêmement raisonnable. Les finances communales sont pour la plupart saines et de ce fait, il existe une marge de diminution pour la TPC. Ils ne s'opposent pas à un chiffrage des conséquences des amendements.

Le parti socialiste avait affirmé au début de l'étude de ce projet de loi, que la TPC était obsolète et ne correspondait pas à une fiscalité moderne. Mais la période n'est pas adéquate compte tenu des difficultés actuelles. Il rappelle que la loi contient la notion de dégrèvement, qui est un élément modérateur et qui permet aux communes de conserver la TPC si elles le souhaitent. Chaque nouvel élément ajouté au PL 8640 apparaît comme peu significatif, mais le résultat global pose un véritable problème aux communes.

Le PDC rappelle que lors de la bataille du budget il avait annoncé qu'il serait réticent à toute baisse d'impôt. Pour la TPC, il pourrait accepter tout de même car elle protège les entreprises qui emploient de nombreux salariés et rend la vie difficile aux PME. Par ailleurs la proposition de l'intégration du postnumerando dans le PL 8640 apparaît très bonne et il adhère aussi à la proposition de chiffrage.

Mme Brunschwig Graf rappelle que la promulgation a lieu dès la validation de la votation populaire. Le délai doit être clairement établi. Dans un tel cas, les dates doivent être vérifiées pour tomber sur le début d'une année civile. Avec un délai fixé à trois années, l'introduction ne se ferait pas avant 2008. Le critère touchant le loyer n'est pas simple à prendre en compte et le critère des individus ne paraît pas poser de problèmes aux communes. Lors de la discussion préalable, le montant plafond se situait à 1'000F, engendrant l'exonération de 68% des contribuables. Mme Brunschwig Graf se référant à l'avis de droit réalisé par B&Mc, ne craint pas que la suppression de deux des trois piliers de la TPC ne la mette pas en danger. Elle aimerait que les commissaires s'arrêtent sur un chiffre définitif pour que le DF puisse effectuer le calcul du cumul des décisions prises. Elle rappelle qu'il avait été demandé à la ville de Genève suite à son audition, de réaliser une série de calculs. Aujourd'hui, le tableau existant pour la Ville de Genève, donnent 75% de contribuables exonérés en ne tenant pas compte des deux pieds voulant être supprimés ! Les calculs étant réalisés pour des montants plafonds compris entre CHF 300 et 3'000. Elle estime qu'un montant de 1'500F intégrant la suppression des deux piliers, serait juste. (cf. tableau en annexe)

12. Réaction des communes aux amendements proposés par l'entente

Le Département des finances informe que des démarches ont été accomplies pour tenter d'obtenir des réponses concernant l'impact de la suppression du pilier de la taxe sur le personnel et du pilier de la taxe sur le loyer. L'Association des communes genevoises (ACG), ainsi que certaines communes importantes ont été approchées (Meyrin, Carouge, Satigny et Genève). L'ACG a eu une réaction vive et a envoyé à l'ensemble des communes une lettre, leur recommandant de ne pas donner suite à la demande. Les communes souhaitent être associées différemment dans le cadre des travaux liés au projet de loi. Elles sont en accord avec la suppression de la taxe de 10 F sur le personnel sans vouloir entrer en matière sur une suppression plus large de la TPC. Ainsi, aucun renseignement chiffré ne peut être fourni.

Un député libéral indique être déconcerté par l'information révélée par le département des finances. A son avis, les communes n'ont pas à être associées aux délibérations d'une loi qui est du ressort du Grand Conseil. Il constate l'obstruction des communes à entrer en matière sur le pilier loyer de la TPC mais il souhaite que les commissaires continuent leur travail avec les informations connues.

Une députée verte revient à l'article 310.d. où il existe un devoir d'information de l'autorité cantonale envers les communes, la réciproque étant aussi valable. Les autres administrations publiques sont tenues de fournir des renseignements et le Conseil d'Etat autorise la perception des communes. Elle pense que le CE devrait écrire aux communes puisqu'elles sont tenues de fournir les renseignements. Elle note toutefois que la situation budgétaire cantonale et la demande non concertée de contributions complémentaires de la part des communes ne facilitent pas le débat.

Le président de la commission informe les députés qui s'étonnent de l'audition de l'Association des communes genevoises que l'ACG a été informée par l'Administration fiscale des préoccupations de la commission fiscale quant à l'accès à certaines données chiffrées permettant de mesurer l'incidence sur la TPC des différents piliers sur lesquels elle est calculée. Ceci afin d'évaluer l'impact de diverses propositions d'aménagement de la TPC. De plus, la question des modalités d'un changement d'imposition dans le temps -*passage au système postnumerando*- et des contraintes techniques auxquelles les communes seraient confrontées, se pose. Sur la base des deux éléments précités, il sera demandé aux communes la raison pour laquelle elles s'opposent à donner les informations. Une argumentation pertinente et probante ne peut être entreprise si les communes ne souhaitent pas fournir les informations demandées.

12.1 Deuxième audition de l'Association des communes genevoises et de la Ville de Genève

M. Chobaz remercie les commissaires de les recevoir. Il relève que l'importance de la délégation présente est relative à celle que les communes attachent à la TPC. Il précise que l'ACG n'est pas dépositaire d'informations fiscales, qui appartiennent aux communes seules. Par conséquent, si des informations sont souhaitées, il appartient aux communes de donner les informations si elles le souhaitent. Néanmoins, il informe avoir signé un courrier aux communes les invitant à refuser en l'état de donner toute information de nature fiscale à la commission fiscale. Et ce, dans le contexte de l'abrupt transfert de charges aux communes, proposé par le conseil d'Etat dans le budget 2004. En tant que magistrat de la ville de Lancy, il pense très souhaitable que les communes soient informées sur la suite que la commission fiscale souhaite donner à ses travaux.

M. Muller rappelle que la TPC revêt une importance capitale pour le maintien des institutions en ville de Genève. La ville de Genève encaisse environ 100 à 110 millions de francs par an de TPC, soit 15% de ses revenus fiscaux. Si la TPC est attaquée par la commission fiscale, le Grand Conseil ou la Population (sic), les prestations seront diminuées ou les centimes additionnels seront augmentés (entre 7 et 8 centimes additionnels supplémentaires pour la Ville de Genève). Dans les discussions préliminaires, le pilier personnel avait été traité et l'ACG était d'accord d'entrer en matière sur la suppression des 10F. D'autre part, les communes n'ont pas réfléchi au plancher d'exonération. Les compétences communales étant déjà faibles, toute attaque en la matière sur les compétences communales crispiera l'ensemble des magistrats communaux, comme le transfert du montant de 88 millions de francs sur les communes. Pour la ville de Genève, le transfert est de 44 millions de francs, soit 4 centimes additionnels supplémentaires ou une suppression du même montant au niveau des prestations institutionnelles en ville. Il estime que la décision du Conseil d'Etat est inacceptable et inadmissible ! Il est d'accord d'entrer en matière après avoir préalablement clarifié les intentions des commissaires.

Le président estime que le problème du transfert des charges sur les communes ne doit pas être mêlé à celui de la taxe professionnelle. La Commission fiscale est un organe législatif et l'exécutif a décidé de reporter un certain nombre de charges. Dans le cadre du projet de loi, certaines questions ont été posées. Pour cette raison, le législatif a besoin de réponses chiffrées pour rendre un rapport qui sera ensuite traité en séance plénière.

La présidente du département estime très difficile est de connaître les conséquences questions posées. Elle rappelle avoir plaidé auprès de la

commission fiscale pour ne prendre aucune décision sans avoir une idée de ce que représentent les planchers pour les communes. A l'heure actuelle, aucune vision claire n'existe pour l'analyse des incidences sur les communes.

Le président demande que les amendements soient envoyés à l'ACG pour que l'association puisse se prononcer dessus. De cette manière, la Commission fiscale pourra avoir un échange effectif et constructif sans que l'ACG ne croie à la suppression de la TPC.

M. Chobaz estime que des montants de déduction de CHF 1000 ou 2000 sont complètement irréalistes. Il signale avoir fait partie de la Commission des finances du Conseil municipal durant dix années et qu'il est conseiller administratif depuis 10 ans. En 24 ans, seul deux cas sont arrivés devant la Commission de réclamation de la taxe professionnelle. Cette indication démontre que la TPC ne pose aucun problème majeur dans sa forme actuelle, et constitue un élément important de ressources fiscales, équivalant à 6 centimes additionnels pour Lancy. Les projets d'amendements transmis seront étudiés de manière à apporter des chiffres sur l'impact des propositions formulées par la commission.

M. Muller ne perçoit pas les éléments positifs auxquels le Président fait allusion. Les éléments sont négatifs dans la mesure où ils mènent à une diminution des recettes communales.

Le président note que la Commission fiscale est consciente que la TPC représente un impôt important pour certaines des communes. L'impôt ne sera pas supprimé du jour au lendemain si la capacité de retournement des communes n'existe pas.

Une députée verte informe être très concernée par les diminutions de recettes pour la ville de Genève. Elle rappelle que les propositions faites par le Conseil d'Etat n'ont pas forcément l'aval de tous les commissaires et députés. Elle comprend la colère de l'ACG mais regrette que l'association n'ait pas pris connaissance des amendements. Il s'agit à la fois de la hausse du plancher et de la modernisation de la TPC, de plus des éléments devraient être simplifiés au niveau du règlement. Pour les toutes petites entreprises avec un chiffre d'affaires de moins de CHF 250'000, un allègement pourrait avoir lieu. Pour cette raison, les commissaires ont besoin d'informations chiffrées. Les Verts et une partie de l'alternative ne souhaitent pas supprimer les deux autres piliers de la TPC, mais simplement la moderniser.

M. Chobaz s'engage à solliciter les communes pour qu'elles produisent les chiffres et qu'elles autorisent l'ACG à les utiliser. Il rappelle que l'impôt existe, est communal et que les communes ont besoin de la totalité des recettes de la TPC. Déjà, certaines communes procèdent à un dégrèvement

total. Celles qui maintiennent un prélèvement à 100% sont fortement dépendantes de la TPC

M. Rütsche informe que les chiffres publiés par la surveillance financière des communes ont été analysés. La part de la TPC dans les recettes totales communales était de 10,04% en 1996, 9,89% en 1997, 10,52% en 1998, 10,69% en 1999, 9,65% en 2002. La TPC a suivi l'évolution de la progression des recettes fiscales telles que perçues en matière de centimes additionnels. Ainsi, la TPC n'a pas enflé plus vite que les autres impôts.

Mme Schmied estime que la réalité économique ne doit pas être déconnectée de la réalité sociale. Ce principe étant le fond du problème des communes. Les communes citées en priorité concernées par la TPC ont d'importantes charges sociales avec peu de places de travail, comme Versoix. La croissance du nombre de places de travail servirait à augmenter la perception du montant de TPC. Si l'économie augmente au plan communal, les communes doivent aussi pouvoir payer les infrastructures sociales.

Une députée socialiste pense que personne n'a prétendu vouloir diminuer les recettes communales. L'exercice tente de trouver une base de calcul différente pour la TPC. Elle n'estime pas juste que les entreprises payent la TPC si elles ne réalisent pas de bénéfices. La question étant de connaître ces paramètres.

M. Chobaz indique être heureux d'entendre de tels propos. Il reconnaît ne pas avoir forcément compris que la TPC serait remplacée par un impôt équivalent. La base du PL était en contradiction avec les propos tenus. Le terme de modernisation peut faire peur. Néanmoins, les entreprises faisant d'importants bénéfices peuvent parfois ne pas payer beaucoup de TPC alors que d'autres réalisant des pertes peuvent payer davantage de TPC.

Un député libéral relève que les communes se plaignent du peu d'autonomie communale en matière d'impôt. Il ne pense pas normal que le grand conseil statue sur la TPC alors qu'il n'est pas directement concerné par la suppression. Il rappelle que la commission fiscale a tenté de trouver des solutions techniques pour transférer cette responsabilité. Techniquement, il apparaît impossible de créer un impôt spécial sur les personnes morales. Une autre solution serait de supprimer la compétence des députés et de transférer l'entier de la perception de la TPC par le biais de l'augmentation d'autres types d'impôts. L'exposé des motifs du PL 8640 indique que la suppression totale de la TPC aura des incidences financières sur certaines communes. Dans un premier temps et grâce au PL 8640, il conviendrait de limiter les effets néfastes en supprimant tout lien avec l'embauche de personnel.

Finalement, l'objectif du PL tel que déposé au départ n'est pas la suppression mais l'aménagement de la TPC.

Une députée de l'Alliance de gauche indique comprendre les inquiétudes des communes. Elle s'interroge sur d'éventuelles propositions de ces dernières qui iraient dans le sens d'une non-diminution des recettes et qui conviendraient à tous.

M. Chobaz informe que la Ville de Genève et les communes réfléchissent à des aménagements pour améliorer la situation actuelle, sans péjorer la situation des communes. L'ACG est attentive au fait qu'un nombre de groupes relativement important existe au niveau de la TPC. La défense des intérêts communaux n'interdit ni une réflexion, ni de trouver des solutions de gestion quotidienne. M. Chobaz informe que la question du prenumerando s'est posée il y a moins d'une semaine. Un certain délai doit exister pour qu'une réponse claire soit apportée.

13. Discussion générale

Un député libéral prend la parole en tant qu'auteur du projet de loi 8640 afin d'en restituer le contexte. Il rappelle que le projet de loi a été déposé le 24 septembre 2001 que la commission l'a abordé durant plusieurs séances entre les mois de mars et de mai 2003. Suite à ces discussions la commission a reçu l'avis favorable de l'UAPG, qui suggérait d'inclure au projet de loi, la suppression du pilier concernant les loyers. Afin de compléter ces discussions, l'avis de l'Ordre romand des experts fiscaux diplômés avait été sollicité, lequel avait d'une part favorablement accueilli le projet de loi, et d'autre part, proposé d'ajouter au projet de loi le passage du système prenumerando bisannuel au système postnumerando annuel, vue d'harmoniser le mode de perception de la taxe professionnelle communale avec la perception des autres impôts cantonaux directs. Il signale cependant que l'ACG avait formulé un avis mitigé le 23 avril 2003, lequel s'est transformé en avis défavorable selon la lettre de l'ACG datée du 23 mai 2005. Il ajoute qu'à la suite de ces discussions, l'administration fiscale a fait part au mois de mars 2003 de divers avis. En mars 2004, l'administration fiscale a fourni à la commission un document juridique intitulé *Constitutionnalité de la taxe professionnelle communale*, de Baker McKenzie. Ce document confirme que le projet de loi initial respecte les normes constitutionnelles et qu'il n'est donc pas sujet à des attaques quant à ses aspects légaux. Par ailleurs, la commission a reçu des documents lui indiquant les montants que les communes percevaient grâce à la taxe professionnelle communale. En dernier lieu, il note que l'administration avait

mis l'accent sur une brèche de calcul de deux ans découlant d'un éventuel passage du système prenumerando bisannuel au système postnumerando. Il avance qu'il revient à l'administration fiscale et aux communes de trouver une solution pour pallier cet obstacle. Il conclut qu'un nombre suffisamment important de discussions et de documents ont été pris en considération, et il estime que la commission est tout à fait en mesure de se positionner définitivement sur le projet de loi 8640. Il ajoute que le groupe Libéral propose de voter le projet de loi initial qui comprend la suppression du pilier emploi, et d'entrer en matière sur les amendements des Verts. Enfin, il observe qu'il serait nécessaire d'inclure une modification concernant le mode de perception de l'impôt, mais il émet des doutes quant à la manière de procéder : il se demande si cette précision doit être incluse au projet de loi ou si elle peut faire l'objet d'un règlement séparé. A ce sujet, il affirme souhaiter que le monde de l'économie soit taxé de sorte à correspondre aux principes de taxation qui sont pratiqués aujourd'hui.

Le groupe démocrate-chrétien avait annoncé qu'il était défavorable au vote d'un PL qui s'étendrait au-delà du projet de loi tel qu'il a été présenté dans sa forme initiale. En outre, il est expliqué que le groupe démocrate-chrétien s'est interrogé sur la possibilité de supprimer la taxe professionnelle communale, moyennement son remplacement par une augmentation de l'impôt sur le bénéfice. Elle affirme que cette solution s'est avérée tout à fait inenvisageable. Le groupe démocrate-chrétien a par ailleurs estimé que le projet de loi devenait juridiquement indéfendable dès lors qu'il était question de supprimer deux des piliers de la taxe. Suite à ce constat, le groupe démocrate-chrétien s'est aperçu que les deux seules options envisageables résidaient dans l'adoption du projet de loi dans sa forme initiale ou dans l'abrogation totale de la taxe professionnelle. Par ailleurs, les résultats des votations cantonales du 24 avril 2005, qui, s'ils aggravent le déficit budgétaire de l'Etat, signalent clairement que le peuple ne désire pas de transfert de charges aux communes. L'abrogation totale de la taxe professionnelle représenterait bien plus qu'un transfert provisoire de charges, mais une suppression définitive d'une partie des recettes des communes. C'est donc dans le souci de ne pas passer outre la volonté populaire que le groupe démocrate-chrétien rejette une solution préconisant l'abrogation totale de la taxe professionnelle communale. Le groupe démocrate-chrétien acceptera donc voter le projet de loi initial, mais qu'à première vue, il n'entrera pas en matière sur les autres amendements proposés, sous réserve d'un éventuel changement. Elle souligne qu'en dernier lieu, le groupe démocrate-chrétien désirerait qu'un débat plus clair concernant la suppression d'impôts s'ouvre, pour mettre en évidence les impôts qui

méritent le plus sensiblement d'être supprimés mais les impôts ne peuvent en aucun cas tous être supprimés sans endommager fortement les recettes des communes ou de l'Etat ! Il est évoqué à ce sujet l'impôt sur le capital, qui peut être considéré comme étant inique, du fait qu'il concerne les entreprises qui débutent.

Le groupe socialiste désire connaître le montant de la perte des recettes fiscales pour les communes. D'autre part, il demande aux députés s'ils ont envisagé la manière de compenser cette perte étant donné que les communes ne désirent pas voir leurs recettes fiscales diminuer.

Les Vertes resituent aussi le contexte global. Elles remarquent tout d'abord qu'un des arguments qui avait motivé l'élaboration du PL résidait dans le fait que la taxe professionnelle prêterait l'emploi. Mais au vu des documents qui leur sont parvenus, la taxe professionnelle ne semble pas être un argument décisif pour l'embauche de nouveaux employés. Par ailleurs, les petites entreprises dont le montant de la taxe est inférieur à 170 francs sont exonérées, de sorte que plus de 27% des entreprises ne sont pas touchées par la taxe professionnelle communale. Le groupe des Verts avait dans un premier temps envisagé d'augmenter l'exonération des petites entreprises, mais il a changé d'avis suite à la prise en compte de certaines entreprises de petite taille et employant un nombre restreint de personnes pouvant tout à fait produire un chiffre d'affaire élevé. Il est par conséquent difficile d'évaluer les entreprises sur le critère de la taille. Au vu de ces arguments, le groupe des Verts a décidé de renoncer à certains des amendements qu'il avait proposés. D'autre part, les Verts désirent conserver les amendements relatifs au mode de perception postnumerando de la taxe professionnelle. En effet, il leur semble qu'une harmonisation entre les impôts des personnes physiques et personnes morales est tout à fait nécessaire. D'ailleurs, il s'agit d'une demande qui est venue des milieux concernés. Toutefois, l'administration devrait pouvoir intégrer une période transitoire afin que le passage au système postnumerando annuel puisse se faire en deux temps.

L'Alliance de gauche ne rentrera pas en matière sur le projet de loi qui est plus idéologique que réellement efficace, la somme qui serait dégagée grâce à l'application de ce projet de loi semble dérisoire.

Le groupe radical soutient la portée symbolique de ce projet de loi. Le groupe radical milite en faveur d'une baisse de la fiscalité et de réductions des dépenses dès que cela est possible. Par conséquent le groupe radical votera en faveur de ce projet de loi, quand bien même la portée du projet de loi 8640 reste avant tout idéologique.

14. Vote article par article et propositions d'amendements

Le département propose de modifier l'article unique en deux articles soulignés pour permettre d'introduire l'entrée en vigueur. En effet, si une telle disposition n'est pas mentionnée, la loi entre en vigueur aussitôt après sa promulgation. Etant donné que la taxe dépend d'une année civile, il est souhaitable que l'entrée en vigueur soit fixée à un 1^{er} janvier. Après discussion les députés se mettent d'accord sur la formulation suivante :

Art.1 Modifications

La loi générale sur les contributions publiques...

Art. 2 Entrée en vigueur

La présente loi entre en vigueur le 1^{er} janvier qui suit son approbation par le Conseil général.

Vote de ces deux amendements : 8 voix favorables (3 L., 2 R., 2 DC, 1 UDC), 1 défavorable (1 Soc)et 6 abstentions (2 Soc., 2 Ve, 2 AdG).

Art. 302 Objet de la taxe (nouvelle teneur)

La taxe professionnelle communale de chaque contribuable est établie sur la base de coefficients, applicables aux chiffres annuels de ses affaires et aux loyers annuels de tous les immeubles, locaux et terrains qu'il occupe professionnellement.

Un député libéral prend la parole pour expliquer les modifications de l'article 302 telles qu'elles apparaissent sur le projet de loi 8640. Il explique que la fin de la phrase « et à l'effectif annuel des personnes travaillant dans cette entreprise » a été supprimée.

Vote de l'article : 8 favorables (3 L., 2 R., 2 DC, 1 UDC) et 7 oppositions (2 Ve, 3 S, 2 AdG).

Art. 304, al. 3, lettre b (nouvelle teneur)

b) les impôts à la consommation, tels que la TVA, les taxes à l'importation sur les carburants et les combustibles, les impôts spéciaux sur les boissons et sur le tabac, ainsi que le droit des pauvres ;

Une députée verte propose de remplacer l'ICHA par TVA.

Vote de l'article avec l'amendement : 10 favorables (3 L., 2 R., 2 DC, 1 UDC, 2 Ve) et 4 abstentions (3 Soc, 1 AdG).

Article 306 (abrogé)

Un des auteurs du projet de loi explique l'article 306 fait référence à la composition de l'effectif de l'entreprise. Il ajoute que l'abrogation de cet article découle de la suppression de la notion d'effectif à l'article 302 (nouvelle teneur).

Vote de l'abrogation de l'article : 8 favorables (3 L., 2 R., 2 DC, 1 UDC) et 7 oppositions (2 Ve, 3 S, 2 AdG).

Article 307A, alinéa 3 (abrogé)

Un député libéral explique que l'article 307A, al. 3, faisait référence à la taxe de 10 F sur l'effectif de l'entreprise. L'abrogation de cet article découle de la suppression de la notion d'effectif à l'article 302 (nouvelle teneur).

Vote de l'abrogation de l'article : 8 favorables (3 L., 2 R., 2 DC, 1 UDC) et 7 oppositions (2 Ve, 3 S, 2 AdG).

Article 307B, alinéa 6 (nouvelle teneur)

Le groupe des Verts propose un amendement dans le but d'inscrire dans la loi le changement de perception de la taxe et le passage au postnumerando.

Les libéraux accueillent favorablement cet amendement, mais estime qu'il n'est pas complet. En effet, celui-ci définit l'annualisation de la taxe, mais il ne fait pas référence à l'introduction du système postnumerando. A leurs yeux, l'administration devrait faire une proposition pour inscrire dans la loi ou plutôt dans un règlement le passage à un système postnumerando de la taxe professionnelle communale.

Le département souhaiterait que la base légale du texte soit très claire, de sorte que le principe de l'imposition postnumerando annuelle ainsi que le traitement de la brèche de calcul qui en découlerait, soient explicites. Par ailleurs, il rappelle à la commission que l'avis de l'ACG avait été sollicité afin qu'elle fasse parvenir à la commission fiscale sa position par rapport au passage à une taxation postnumerando annuelle et également pour qu'elle puisse émettre des propositions afin de mettre en œuvre cette nouvelle perception de la taxe.

Le département n'a pas défini de moyens pour procéder à un passage au système postnumerando annuel. Il soumet à l'attention des députés trois problématiques à prendre en compte dans l'application du système

postnumerando. Tout d'abord, il s'agit de décider s'il est question d'instaurer des paiements d'acomptes. Ensuite, il met l'accent sur la brèche de calcul qui peut également être traitée sur la base d'un impôt sur la différence. Dans un troisième temps, il explique que si la commission souhaite obtenir une harmonisation cohérente avec les impôts directs des personnes morales et des personnes physiques, la taxation pourrait se faire sur la période commerciale (qui vaut comme année fiscale pour les personnes morales) plutôt que sur l'année civile. Il pense qu'il est difficile de se prononcer sur ces problématiques en l'absence d'une réponse claire des communes.

Pour les Verts le principe de taxation postnumerando annuel doit figurer dans la loi et non dans un règlement séparé, de surcroît il ne revient pas aux communes mais aux députés d'établir les lois.

Les socialistes s'inquiètent face au passage du système prenumerando au système postnumerando. Comment la nouvelle perception sera-t-elle appliquée ? Il faudra prévoir des acomptes ou des versements basés sur l'évaluation de l'année précédente et les modifications de ces acomptes ne pourraient être accordés que dans les cas où les entreprises produiraient des justificatifs démontrant une augmentation ou une baisse du chiffre d'affaire. De plus, cela aggraverait l'inconnue fiscale dont se plaignent déjà les communes

Un député libéral répond qu'il est facile d'appliquer une taxation postnumerando dont l'évaluation dépendrait du chiffre d'affaire réalisé par l'entreprise l'année précédente. En outre, il avance que cette manière de procéder est plus efficace que le système praenumerando bisannuel en vigueur, ce dernier prévoyant que la taxe soit perçue sur la base de la moyenne du chiffre d'affaire de l'entreprise durant les deux dernières années.

Pour le groupe démocrate-chrétien, il votera le projet de loi initial avec les amendements formels du département sans entrer dans la problématique ouverte sur la perception.

Le Département des finances estime que la question de la modernisation de la perception de l'impôt, dont il est question pour la LCP, ne devrait pas être attaquée par le biais de la TPC. Il rappelle aux députés qu'une réflexion relative au mode de perception « in globo » fait l'objet de la M 1568, et il propose éventuellement aux députés de prioriser cette motion plutôt que d'aborder ce sujet par le biais de la TPC. Il affirme que le département préférerait traiter la question de la perception de manière complète, par le biais de la M 1568. Il aborde en dernier lieu la question de la refonte informatique. Il indique tout d'abord que le Département des finances est l'autorité de perception de la TPC pour 12 communes. Les communes

donnent préalablement le détail des rôles de leurs contribuables au Département des finances, et les deux instances s'échangent les informations nécessaires afin que les communes procèdent à la taxation, et que le Département des finances perçoive l'impôt et gère les comptes, ceci sur la base du système prenumerando bisannuel. Il avance que l'outil informatique devrait être adapté à une introduction du système annuel postnumerando. Par ailleurs, il affirme que la « Refonte II », dans laquelle la perception de la TPC est comprise, ne prévoit pas de changements relatifs au mode de perception de la TPC. Il conclut qu'à l'appui de ces arguments, le Département préconise de mettre le système de perception postnumerando de la TPC ainsi les adaptations qui en découlent dans une perspective ultérieure et de maintenir pour l'instant le système praenumerando bisannuel en vigueur.

Une députée verte prend à nouveau la parole et déclare qu'elle refuse de procéder ainsi. Elle ne désire pas repousser le changement du mode de perception de la TPC à plus tard, car c'est la problématique qui lui semble la plus importante dans ce PL. Enfin, elle exprime son dépit et son étonnement. Elle ne conçoit pas que les lois s'adaptent à l'administration mais plutôt aux besoins des citoyens.

Vote de l'amendement : 5 favorables (2 Ve, 2 DC, 1R), 1 abstention (1 S) et 8 oppositions(1 UDC, 3 L, 2 S, 2 AdG).

Art. 308Arrondi (nouvelle teneur)

Le montant de la taxe professionnelle communale déterminé conformément aux articles 304, 305, et 310 à 310D est arrondi au multiple inférieur de 10 F.

Il s'agit d'un amendement formel, suite à l'abrogation de l'article 306, il est nécessaire de retirer de l'article 308 le renvoi à l'article 306.

Vote de l'amendement : 7 favorables(3 L., 2 DC, 1 R, 1 UDC), 4 abstentions (2 S et 2 AdG) et 3 oppositions(1 S et 2Ve).

15. Vote d'ensemble du projet de loi

Le projet de loi est refusé par 7 voix contre 7 : 7 voix favorables (2 DC, 1 R, 3 L, 1 UDC) et 7 oppositions (3 S, 2 AdG, 2 Ve).

16. Conclusions

Les lecteurs attentifs de ce long rapport auront constaté que la Commission fiscale a exploré bien des questions relatives à la taxe professionnelle communale. Ils auront aussi constaté que les députés ne sont pas à une contradiction près. Cependant, malgré le périple intéressant, la commission a conclu à un refus de la modification de la taxe professionnelle.

La majorité fut sans doute de circonstance, mais au-delà des divergences il reste que les commissaires pensent à l'unanimité qu'il s'agit d'un projet de loi purement symbolique et il n'est pas étonnant que la majorité parlementaire veuille le voter en urgence à la veille des élections.

Il faut montrer à l'électeur que l'on propose des baisses d'impôts, que l'on allège les charges des entreprises...

En fait, 27% des entreprises sont déjà exonérées de la taxe professionnelle, par ce projet de loi, on augmentera encore les exonérations. Curieux pour des partis qui trouvent que le rabais d'impôt crée trop de personnes qui ne paient pas d'impôts !

La droite prône dans ses programmes électoraux la suppression de la taxe professionnelle qui étoufferait les petits entrepreneurs. La réalité est bien différente, car la TP reste une imposition très marginale puisque avec un plancher à 1500 F 75% des contribuables seraient exonérés ! En fait, les groupes d'activités financières qui paient plus de 60% de la taxe se cachent derrière les artisans pour obtenir pour eux-mêmes de substantiels avantages.

Il est essentiel de se rappeler que la taxe professionnelle produit une part importante des recettes communales et qu'il est essentiel de préserver des recettes surtout lorsque l'on parle de nouveaux transferts de charges.

Est-il sage de tailler dans les recettes des communes, alors que l'on doit entamer des négociations avec ces partenaires indispensables ? Faut-il reproduire la levée de bouclier de l'automne 2004 ?

Il nous semble vraiment irresponsable de créer des remous et des dissensions pour un objet purement idéologique et qui n'est même pas utile à l'économie.

En effet, pour un des plus importants employeurs de Genève, la Migros, la baisse ne serait que de CHF 25'000 sur une facture de un million, donc même pas de quoi engager une personne. La plupart des entreprises auraient une diminution de 10 à 50 F par année.

La demande des entrepreneurs n'est pas du tout celle qui est proposée. Ils demandent une modification de la perception pour passer à la taxation postnumerando et une meilleure classification des branches économiques.

Si la majorité parlementaire était vraiment à l'écoute de l'économie c'est cela qu'elle aurait demandé ! Je rappelle que les Verts ont proposé ces modifications et qu'elles ont été refusées !

En vérité, ce projet de loi est un cheval de Troies pour affaiblir la taxe professionnelle, en vue de l'abolir par une procédure juridique qui ne serait pas votée par le peuple.

C'est pourquoi la majorité de la commission vous appelle à rejeter ce projet de loi inutile et pernicieux.

17. Documents en annexe :

1. Courriers de l'ACG
2. Article de M. A. Berthoud, « La taxe professionnelle communale genevoise peut-elle survivre à l'harmonisation fiscale ? »
3. Suppression de la taxe professionnelle communale et transfert sur les centimes additionnels communaux
4. Avis de droit relatif au PL 8640
5. Taxe professionnelle communale avant dégrèvement
6. Proposition d'amendements présentée par Les Verts
7. Taxe professionnelle communale : problématiques liées au changement d'imposition dans le temps

Projet de loi (8640)

modifiant la loi générale sur les contributions publiques (D 3 05)
(Aménagement de la taxe professionnelle communale)

Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève
décrète ce qui suit :

Article unique

La loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887, est
modifiée comme suit :

Art. 302 Objet de la taxe (nouvelle teneur)

La taxe professionnelle communale de chaque contribuable est établie sur la
base de coefficients, applicables aux chiffres annuels de ses affaires et aux
loyers annuels de tous les immeubles, locaux et terrains qu'il occupe
professionnellement.

Art. 306 (abrogé)

Art. 307A, al. 3 (abrogé)



Association des communes genevoises
Boulevard des Promenades 20 - 1227 Carouge
Tél. 022 / 309 33 50 Fax 022 / 309 33 55
Correspondance : case postale 1276
e-mail : info@acg-geneve.ch

**Prise de position de l'Association des communes genevoises
à l'occasion de son audition par la
Commission fiscale
le 29 avril 2003
sur le PL 8640 modifiant la loi générale sur les contributions
publiques (aménagement de la taxe professionnelle communale)**

Représentants ACG : M. Patrice Plojoux, Président ACG
M. Alain Rüttsche, Secrétaire général adjoint de l'ACG

Comme son nom l'indique, la taxe professionnelle communale est un impôt typiquement communal dans la mesure où sa perception est entièrement gérée par les communes.

Qui plus est, le Tribunal fédéral, dans un arrêt de 1978, a reconnu la parfaite constitutionnalité de cet impôt que d'aucuns souhaitaient, déjà à l'époque, remettre en question.

Ce qui précède suffit à expliquer les très fortes réticences exprimées par le comité de l'Association des communes genevoises au sujet du projet de loi dont il est question.

La perception d'une taxe fixe annuelle de 10 francs par employé peut certes paraître choquante alors même que le canton de Genève connaît une recrudescence du chômage. Il convient toutefois de relever que le montant en question est essentiellement symbolique : quel que soit le salaire versé, la décision d'un employeur d'engager ou de licencier un collaborateur ne sera nullement influencée par l'existence de cette taxe fixe, laquelle rapporte toutefois annuellement plus d'un million à la Ville de Genève.

Mais ce projet de loi va plus loin puisqu'il envisage, à terme, une possible suppression totale de la taxe professionnelle communale.

Or, celle-ci représente des ressources fiscales de l'ordre de 128 millions de francs par année (comptes 2001). Sa suppression rendrait donc nécessaire une augmentation moyenne de 5,3 unités du nombre des centimes additionnels sur les personnes physiques et morales. En outre, la taxe professionnelle a ceci d'équitable qu'elle frappe également certaines entreprises relativement épargnées par le fisc du fait de leur statut juridique (holdings).

Mais, et c'est là le plus important, l'on constate que, dans leur très grande majorité, les communes savent faire preuve de retenue en matière de fiscalité. Au cours de la dernière législature, elles ont ainsi été plus de la moitié à réduire le taux de leurs centimes additionnels.

Il s'agit donc pour le Grand Conseil de prendre en compte cette gestion responsable des deniers publics et d'abandonner toute idée d'imposer unilatéralement une suppression de la taxe professionnelle communale. Un tel projet représenterait en effet une atteinte à l'autonomie communale d'autant plus inacceptable que les communes disposent d'ores et déjà de la possibilité d'exonérer leurs entreprises du paiement de cette taxe, ce que plusieurs font en fonction de leur capacité financière.

Le Président de l'Association des
communes genevoises

Le Maire de la Ville de
Genève

Grand Conseil de la République et canton
de Genève
Commission fiscale
Monsieur Claude Marcet
Président
Case postale 3970
1211 Genève 3

Carouge, le 23 mai 2005

**Concerne : PL 8640 modifiant la loi générale sur les contributions publiques (D 3 05)
(aménagement de la taxe professionnelle communale)**

Monsieur le Président,

Comme convenu à l'occasion de notre dernière audition par la Commission fiscale, nous n'avons pas manqué d'étudier de manière approfondie les conséquences du PL 8640, ainsi que les différentes propositions d'amendements présentées.

Nous sommes dès lors en mesure de vous apporter les précisions suivantes.

S'agissant du PL 8640 dans sa version originale, qui propose la suppression de la taxe de Fr. 10.-- par employé, il apparaît que la modification envisagée est susceptible de déployer des effets indirects s'étendant bien au-delà des seuls coûts directs de cette mesure.

Il découle en effet de l'analyse juridique à laquelle nous avons procédé avec l'aide du professeur Oberson que la suppression de cet élément de taxation fragiliserait la TPC et serait même susceptible d'aboutir à la fin de l'assujettissement des personnes physiques à cet impôt. ||

Or, un grand nombre des acteurs de l'activité économique genevoise - dont certains contribuables TPC très importants - sont précisément des personnes physiques. Qui plus est, une telle exonération aurait des effets indirects sur la fiscalité ordinaire des personnes morales. *deductibilité*

Au vu des nouveaux éléments apparus lors de l'analyse juridique fine de ce dossier, nous nous voyons contraints de revenir sur l'acceptation du PL 8640, dont nous avons fait part précédemment, pour demander le rejet pur et simple de cette proposition.

De même, les développements précédents s'appliquent également à un éventuel abandon de la prise en compte des loyers.

En ce qui concerne la proposition visant à augmenter la déduction actuelle de Fr. 170.-- à Fr. 500.-- voire plus, elle n'est pas non plus envisageable.

Les statistiques du nombre de contribuables par tranche d'impôts font en effet apparaître que la déduction de Fr. 170.-- a déjà pour conséquence que seul 70 % des contribuables TPC acquittent cet impôt. Or, nos études font apparaître qu'un passage à Fr. 500.-- seulement de cette déduction impliquerait que plus de la moitié des contribuables se verraient exonérés.

Les conclusions de notre conseil juridique sont tout à fait claires : un prélèvement fiscal aboutissant à l'exonération de plus de la moitié des contribuables ne répond manifestement pas au principe de l'universalité de l'impôt ancré à l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale.

Considérant que cette non-conformité à la Constitution remet en question l'existence même de la TPC, nous rejetons également l'augmentation du montant de la déduction.

Une conclusion identique s'impose s'agissant de la proposition visant à exonérer les contribuables à chiffre d'affaires modeste, le Professeur Oberson estimant même que, dans un tel cas de figure, outre sa non-conformité au principe de l'universalité de l'impôt énoncé plus haut, la TPC pourrait violer l'égalité de traitement entre concurrents, protégée par l'art. 27 de la Constitution fédérale relatif à la liberté économique.

S'agissant enfin de l'application du système post-numerando à la TPC, elle accroîtrait significativement le travail administratif tant des entreprises que des communes en nécessitant, d'une part, le passage d'une taxation bisannuelle à une taxation annuelle - représentant un doublement du nombre des formulaires à remplir et à contrôler - et, d'autre part, la création d'un système d'acomptes fiscaux lourd à gérer. Cette proposition doit, dès lors, elle aussi être abandonnée.

En conclusion, les différentes études auxquelles nous avons procédé nous démontrent la cohérence juridique du système actuel de la TPC.

Cet impôt permet notamment de prélever des recettes fiscales auprès de certains contribuables qui échappent en grande partie à l'impôt du fait de leur structure juridique.

La TPC a également pour avantage de représenter une charge relativement modeste pour les PME si l'on considère que le calcul de la taxe de plus de 50 % des contribuables est inférieur à Fr. 500.-- par année (et que plus de la moitié d'entre eux sont exonérés). A l'inverse, cet impôt rapporte 150 millions de francs aux communes ce qui représente globalement plus de 17 % de leurs recettes fiscales totales ou l'équivalent moyen de 7,7 centimes additionnels (le maximum étant même de 14,6 centimes additionnels dans une commune !).

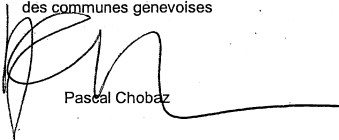
Qui plus est, la TPC bénéficie principalement aux communes à faible et moyenne capacité financière, les plus aisées d'entre elles exonérant totalement ou partiellement leurs contribuables.

Priver les communes de telles recettes aboutirait donc inmanquablement à durcir leurs relations avec l'Etat et à bloquer les négociations futures relatives à d'éventuels transferts de charges et de compétences du Canton aux municipalités.

Enfin, toute modification de loi fiscale étant désormais soumise au référendum obligatoire, nous tenions à mettre en exergue ces derniers éléments dans la mesure où ils représenteraient assurément des arguments politiques très forts en cas de votation populaire.

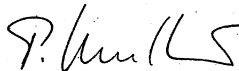
Vous souhaitant bonne réception de la présente, nous vous prions de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de notre considération distinguée.

Le Président de l'Association
des communes genevoises



Pascal Chobaz

Le Maire de la Ville de Genève



Pierre Muller

Copies : Mme Martine Brunschwig Graf, Présidente du Conseil d'Etat et Conseillère d'Etat en charge du Département des finances
Mmes et MM. les Maires, Conseillers administratifs et Adjointes des communes genevoises

La taxe professionnelle communale genevoise peut-elle survivre à l'harmonisation fiscale?

Par Antoine Berthoud¹, D.E.S. en droit, avocat au Barreau de Genève

1. Introduction

La taxe professionnelle communale genevoise (ci-après: TPC) est un impôt original qui n'est prélevé dans aucun autre canton suisse. La raison de cette spécificité tient dans son origine historique; elle remonte à l'occupation de Genève par Napoléon de 1798 à 1813². A la fin des années 70, la constitutionnalité de la TPC avait été remise en question. Saisis de recours, le Tribunal administratif puis le Tribunal fédéral ont admis que la TPC était conforme aux articles 4, 31 et 41^{ter} Cst³. Depuis cette période, la loi genevoise sur les contributions publiques (LCP) a fait l'objet d'une modification du 21 juin 1985, qui n'a pas changé de façon substantielle le système existant. L'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) est l'occasion de reposer la question de la conformité de la TPC au droit fédéral. Pour y répondre, et ce sera la partie principale du présent article, il convient de procéder à une nouvelle étude de la nature juridique de la TPC qui permette de la classer parmi les contributions publiques, d'en définir son objet pour enfin dire si elle est visée par le champ de l'harmonisation fiscale. Cette qualification juridique est d'autant plus nécessaire que les travaux législatifs publiés sur l'harmonisation fiscale n'évoquent à aucun endroit ce «Sonderfall» genevois.

Le but du présent article n'est pas de procéder à une nouvelle discussion de la conformité de la TPC aux principes constitutionnels, mais d'évaluer un état de faits nouveau qui résulte de l'entrée en vigueur de la LHID. Il s'agit essentiellement de dire si la TPC entre dans le champ de l'harmonisation fiscale, sans être exhaustif sur les conséquences de la qualification proposée.

¹ Je remercie *Xavier Oberson*, Chargé de cours à l'Université de Genève, pour ses précieux et amicaux conseils.

Une bibliographie des ouvrages cités figure à la fin du présent article.

² Les bases légales de la TPC se trouvent dans la loi genevoise sur les contributions publiques (LCP, RS-GE D.3.1), aux articles 301 à 318C, ainsi que dans son règlement d'application (RALCP, RS-GE D.3.2), aux articles 12A à 13A; pour un historique: *Mémorial* 1984 p. 4947 ss; *Oberson* p. 70; *Reyrenn* p. 361 ss.

³ ATA M.S. et ATF *Battaglieri* et *Hari* cités dans la bibliographie.

Néanmoins, quelques principes de réflexion en vue de son aménagement seront également proposés.

2. Nature juridique de la TPC

2.1. La TPC est un impôt

La doctrine suisse classe les contributions publiques en deux grandes catégories: impôts et taxes causales. La distinction principale entre ces deux catégories tient dans le fait que, à l'inverse d'une taxe causale, l'impôt est dû sans que le contribuable n'ait bénéficié de prestations particulières ou d'un avantage particulier de la part de l'Etat⁴. En fonction de ces critères, il faut reconnaître que la TPC est un impôt. En effet, celle-ci est prélevée dès que le contribuable remplit les conditions posées par la loi. Peu importe si, pour l'exercice de son activité professionnelle, le contribuable bénéficie ou non d'avantages ou de prestations particulières de l'Etat⁵. Cette conclusion a été approuvée tant par le Tribunal administratif que par le Tribunal fédéral⁶. Antérieurement à ces deux arrêts, *Oberson*, qui s'appuyait sur une jurisprudence constante de la Cour de Justice, estimait que la TPC était en fait une taxe de patente⁷. Dans son message à l'appui de la modification votée le 26 septembre 1969, le Conseil d'Etat indiquait: «De tout temps, on a cherché à conserver à la taxe un certain caractère de patente. Elle est une contribution aux dépenses de la collectivité qui est exigée de toute personne qui exerce une activité lucrative indépendante ou exploite une entreprise commerciale sur le territoire de la commune, quel que soit le bénéfice réalisé, et même en l'absence de tout bénéfice. Ne visant pas à imposer le revenu net, la taxe professionnelle doit toutefois être proportionnée à la dimension des entreprises assujetties. C'est pourquoi il a fallu mettre sur pied tout un système permettant de déterminer l'importance relative des entreprises entre elles.»⁸

Je pense que la qualification de taxe de patente n'est plus conforme aux montants que peut atteindre la TPC⁹, calculés de surcroît sur le chiffre des affaires. En outre, elle s'oppose à la conception aujourd'hui communément admise selon laquelle la TPC est un véritable impôt¹⁰. La qualification de taxe de patente serait soutenable si la TPC ne frappait que les personnes exploitant une industrie ou une activité commerciale. Or, la TPC est également

⁴ *Blumenstein/Locher* p. 1 ss; *Höhn*, *Steuerrecht* p. 55 ss; *Ryser/Röllli* p. 3 ss.

⁵ *Dagon* p. 12 s.; *Reyrenn* p. 364; *contra: Claudet* p. 555.

⁶ ATA M.S., c. 6; ATF *Battaglieri et Hari*, RDAF 1980 p. 106 = SJ 1980 p. 532 = Archives 49 p. 349 s.

⁷ *Oberson* pp. 71 et 82 et réf.

⁸ Mémorial 1969 p. 658.

⁹ cf. Mémorial 1952 p. 1234.

¹⁰ du même avis: *Dagon* p. 4.

prélevée pour les personnes morales qui ont leur siège dans le canton même si elles n'y exercent aucune activité, comme par exemple les sociétés de base¹¹. Elle est également due par les sociétés de personnes qui exercent dans le canton une activité lucrative qui n'a pas le caractère d'une entreprise commerciale (art. 301 al. 1 litt. b LCP).

Il faut remarquer par ailleurs que le droit cantonal genevois connaît un véritable régime de patentes pour diverses professions, comme par exemple celles visées par la loi sur l'exercice des professions ou industries permanentes, ambulantes et temporaires (RS-GE I.3.1) ou la loi sur la restauration, le débit de boissons et l'hébergement (LRDH, RS-GE I.3.20). Un examen rapide de cette dernière loi permet, à titre d'exemple, de dégager d'importantes différences entre la TPC et un véritable régime de patentes:

- le prix des patentes délivrées dépend de la nature de l'établissement et de sa surface (art. 79 LRDH). Il n'y a donc aucune référence au chiffre des affaires ou au bénéfice possible comme en matière de TPC¹²;
- la taxe de patente est prélevée annuellement par l'administration chargée de délivrer l'autorisation d'exploiter (art. 78 al. 1 LRDH). La TPC est quant à elle prélevée par la commune, qui n'a aucune compétence en matière d'autorisation de commerce pour les établissements soumis à la LRDH (art. 311 et 318 ss LCP);
- la taxe de patente prévue dans la LRDH est indépendante de la TPC qui sera calculée sur la base du chiffre des affaires de l'établissement. Il me semblerait incongru que le droit cantonal cumule sciemment deux régimes de taxe de patente pour le même commerce.

On peut enfin ajouter que la perception de la TPC n'a aucun lien avec l'autorisation d'exercer une activité professionnelle. C'est ainsi que l'exploitation d'un commerce sans bénéficiaire de l'autorisation de police nécessaire ne dispense pas du versement de la TPC. Pour toutes ces raisons, et avec le Tribunal fédéral, il faut reconnaître que la TPC n'est pas une taxe de patente, mais un impôt¹³.

2.2. *Objet de la TPC*

Il faut ensuite se pencher davantage sur l'objet précis de la TPC afin de pouvoir la qualifier de façon plus précise dans l'ordre juridique suisse. Selon l'article 302 LCP et sous la note marginale «objet de la taxe», la TPC «est établie sur la base de coefficients» applicables sur trois éléments et conformément aux taux fixés à l'article 307A LCP:

¹¹ cf. art. 301 al. 1 litt. c LCP et *Montavon/Benzakein*.

¹² voir ci-dessous ch. 2.2., *Objet de la TPC*.

¹³ ATF *Jura-Simplon*, ATF 24 I p. 606 s.; ATF «*La Winterthur*», ATF 24 I p. 616 s.; ATF *Battaglieri et Hari*, RDAF 1980 p. 106 = SJ 1980 p. 532 = Archives 49 p. 349 s.

- au chiffre des affaires (au maximum 1,7‰ pour le commerce de gros et les entreprises de fabrication, au maximum 3‰ pour le commerce de détail et au maximum 6‰ pour les commissions, les services et les honoraires). La définition du «chiffre des affaires» au sens de la TPC est donnée à l'article 304 LCP. Il ne s'agit pas exactement du chiffre d'affaires au sens du droit commercial, puisque certaines charges peuvent en être déduites (par exemple: les rabais accordés, les impôts de consommation ou droits de douane, les commissions versées à des tiers). En outre, certains produits sont exonérés de l'impôt (par exemple: certains gains en capital ou les loyers tirés de biens immobiliers non meublés);
- au loyer annuel des locaux occupés professionnellement (5‰);
- à l'effectif annuel des personnes travaillant dans l'entreprise (Frs. 10.- par personne).

En fait, le critère le plus important des trois est celui qui se base sur le chiffre des affaires¹⁴. Pour Dagon, la part de la TPC prélevée sur la base du chiffre des affaires correspond au 80% de cet impôt¹⁵. Le coefficient sur le chiffre des affaires est fixé par le Conseil d'Etat en fonction des critères posés à l'article 307B LCP. Ce coefficient est différent pour chaque groupe professionnel. Il doit être fixé en fonction du rapport entre la «possibilité de gain», qualifiée comme «la moyenne pondérée des résultats nets d'exploitation des contribuables du groupe professionnel considéré», et le chiffre des affaires moyen du même groupe (art. 307B al. 4 LCP). Par conséquent, la base de fixation du coefficient sur le chiffre des affaires varie selon l'intensité de rendement de chaque groupe professionnel (art. 307B al. 7 LCP). Cette intensité de rendement ne doit pas être confondue avec celle qui sert à déterminer le taux de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, parce qu'elle ne tient pas compte du capital investi dans l'entreprise¹⁶. Elle consiste plutôt en la marge bénéficiaire moyenne de chaque activité professionnelle.

Pour le Tribunal administratif, «le chiffre des affaires ne constitue qu'un critère de détermination de l'impôt genevois, et non son objet». Il considère aussi que la TPC est tout au plus «en rapport avec le chiffre des affaires de façon formelle, au même titre qu'un impôt minimum sur les recettes brutes des personnes morales et que cet élément est l'un des indices de la capacité économique du contribuable»¹⁷. Par ailleurs, «la TPC se rapproche singulièrement d'un impôt général, puisqu'elle grève l'ensemble des professions et activités indépendantes»¹⁸. Pour le Tribunal fédéral, la TPC est un «impôt

¹⁴ ATA M.S., RDAF 1978 p. 65 s.; ATF *Battaglieri et Hari*, RDAF 1980 p. 112 = SJ 1980 p. 541 = Archives 49 p. 356.

¹⁵ *Dagon* p. 6.

¹⁶ ATF *Battaglieri et Hari*, RDAF 1980 p. 113 = SJ 1980 p. 542 s. = Archives 49 p. 357.

¹⁷ ATA M.S., RDAF 1978 p. 65 s.; cf. également Mémorial 1969 p. 2628; *contra*: Mémorial 1984 pp. 4949 et 4959.

¹⁸ ATA M.S., RDAF 1978 p. 67.

professionnel spécial», qu'il faut comprendre ici dans le sens de particulier, prélevé «à titre complémentaire» à côté des impôts ordinaires¹⁹. Je suis d'avis qu'il faut considérer que la TPC est en réalité une forme d'impôt minimum pour les contribuables qui exercent une activité indépendante. En effet, l'un de ses buts est de percevoir un impôt même en l'absence de tout bénéfice sur la base de celui qui pourrait être obtenu par comparaison avec les autres entreprises de la même branche. Les autres critères (loyer et effectif du personnel) ne doivent pas faire illusion, même si ceux-ci permettent de conserver à la TPC un caractère de patente²⁰. Ce caractère, même s'il repose sur une tradition historique, ne doit pas faire oublier la réelle nature de la TPC. D'ailleurs, et s'agissant du loyer, il a été indiqué au Grand Conseil que, même si ce coefficient ne représente qu'environ 10% du produit global, il devait être maintenu «notamment pour respecter les principes approuvés par le Tribunal fédéral»²¹.

En fait, la TPC présente de très larges analogies avec l'impôt minimum prélevé dans huit cantons suisses²²: AI (art. 58 ss StG), FR (art. 92 ss LI), NE (art. 72a ss LI), NW (art. 123 ss StG), OW (art. 114 ss StG), SH (art. 57 ss StG), VD (art. 62 ss LI), VS (art. 102 ss LI). A ces huit cantons s'ajoute Schwyz, dont la loi prévoit un impôt minimum, mais qui n'est pas prélevé parce que le règlement d'application n'a pas été édicté (art. 104 StG). L'impôt minimum des huit cantons susmentionnés présente les caractéristiques communes suivantes avec la TPC:

- ces impôts ne tiennent pas compte des charges et de la capacité contributive du contribuable. Ils ont donc un caractère objectif²³;
- le barème de ces impôts n'est pas progressif, mais proportionnel. Pour le Conseil d'Etat, «il est dans la nature même de la TPC d'être un impôt proportionnel»²⁴. Ce même gouvernement souligne par ailleurs que, si ce barème était progressif, la TPC deviendrait une sorte d'impôt parallèle sur le bénéfice ou le revenu, qui poserait d'évidents problèmes sur le plan de l'égalité de traitement²⁵;
- le taux de l'impôt est différencié selon la catégorie d'activité (commerce de détail ou autre). Le taux de la TPC est également fixé en fonction du type d'activité, mais conformément à un système plus complexe et précis. Toutefois, la TPC prévoit comme dans les autres cantons un taux plus bas pour le commerce de détail;

¹⁹ ATF *Battaglieri et Hari*, RDAF 1980 p. 107 = SJ 1980 p. 535 = Archives 49 p. 351.

²⁰ Mémorial 1969 p. 671.

²¹ Mémorial 1985 p. 3530.

²² par souci de simplification, les lois fiscales des autres cantons suisses sont abrégées ici StG (Steuergesetz) et LI (loi sur les impôts).

²³ pour la TPC: *Reyrenn* p. 370

²⁴ Mémorial 1969 p. 658.

²⁵ Mémorial 1969 p. 2652; cf. en outre Mémorial 1984 p. 4947.

- l'impôt minimum des personnes morales est calculé en pour-mille des recettes brutes provenant de l'activité commerciale. La définition donnée par les diverses législations cantonales des recettes qui doivent être prises en considération est généralement très proche de celle de «chiffre des affaires» pour la TPC;
- pour le Tribunal fédéral, l'impôt minimum est soumis aux règles sur l'interdiction de la double imposition intercantonale. En particulier, ne peut être imposée à ce titre dans un canton que la partie du chiffre d'affaires de l'entreprise intercantonale qui y est réalisée²⁶.

Tel est également le cas de la TPC, qui doit se limiter aux coefficients réalisés dans le canton de Genève par une entreprise intercantonale²⁷. C'est le lieu de mentionner que dans un arrêt rendu en 1898, alors que la TPC avait une forme un peu différente, le Tribunal fédéral avait estimé que «la taxe municipale genevoise est donc bien en réalité un impôt sur la fortune ou le revenu». A ce titre, elle devait être soumise aux principes régissant l'interdiction de la double imposition intercantonale²⁸.

Il existe en revanche quelques différences, qui ne sont à mon avis pas pertinentes pour remettre en cause la qualification proposée ci-dessus:

- l'impôt minimum de ces huit autres cantons suisses n'est dû que par les personnes morales. La TPC frappe également les personnes physiques. Cette particularité ne change en rien le caractère général de cet impôt;
- dans les autres cantons suisses, l'impôt minimum n'est dû que s'il est plus élevé que les impôts ordinaires sur le bénéfice et le capital. La TPC n'est pas subsidiaire, puisqu'elle s'ajoute aux autres impôts cantonaux et communaux. L'incidence de cette différence sera discutée ci-dessous;
- enfin, le fait que la TPC prenne en considération d'autres facteurs dans son calcul (loyer et effectif du personnel) ne change en rien son objet réel, notamment parce que ces autres facteurs ne représentent qu'une petite partie de cet impôt. D'ailleurs, le canton de Vaud ajoute aux recettes brutes un autre facteur, désigné comme les «capitaux investis», et qui consiste en un pour-mille de la valeur de l'ensemble des actifs du bilan de l'entreprise (art. 62 ss LI).

Il ressort de l'analyse qui est faite ci-dessus que l'objet de la TPC est très largement identique à l'impôt minimum de huit autres cantons suisses. Le système de fixation des taux, bien que plus sophistiqué à Genève, procède du même état d'esprit en prévoyant une différence selon la marge bénéficiaire usuelle de chaque type d'activité. Les quelques différences mentionnées ci-dessus n'y changent rien. Tel est également le cas du fait que la TPC n'a pas de caractère subsidiaire aux impôts ordinaires, même si cette «différence fonctionnelle

²⁶ Höhn, *Interkantonaies Steuerrecht* p. 425 ss et réf.

²⁷ art. 303 A LCP; ATF *Jura-Simplon*, ATF 24 I p. 606 s.; ATF «*La Winterthur*», ATF 24 I p. 616 s.; ATF *Terliden & Cie*, JT 1904 I 56 et JT 1905 I 527; SJ 1950 p. 406; *Oberson* p. 72 s.

²⁸ ATF *Jura-Simplon*, ATF 24 I p. 606 s.

fondamentale» avait conduit le Tribunal fédéral à refuser d'assimiler la TPC à un impôt minimum²⁹. En effet, cette différence ne repose que sur le fonctionnement de cet impôt, qu'il faut bien différencier de son objet. C'est ainsi, par exemple, que le fait qu'un impôt sur le revenu soit calculé selon la méthode *prae-* ou *postnumerando*, annuellement ou bisannuellement, ne change en rien la définition de son objet et sa qualification dans l'ordre juridique.

Il faut donc considérer que la TPC est bien une forme d'impôt minimum. D'ailleurs, il a été plusieurs fois déjà mentionné que la TPC a notamment pour but de faire contribuer aux besoins de la collectivité publique les entreprises qui ne réalisent pas de bénéfice, ce qui a parfois été interprété comme un indice de son prétendu caractère de patente³⁰. Dès lors, il faut retenir que son objet est différent en fonction du contribuable concerné. Si celui-ci réalise un bénéfice égal ou supérieur à la moyenne de son groupe professionnel, la TPC sera un simple impôt supplémentaire sur ce bénéfice. Si en revanche ses résultats sont inférieurs, voire même nuls, la TPC frappera en réalité le bénéfice fictif qu'il aurait pu tirer de son activité professionnelle ou commerciale. Il faut relever ici que le système de taux fixe de la TPC avantage les contribuables qui réalisent un bénéfice supérieur à la moyenne de leur groupe professionnel. Pour ceux-ci en effet, le taux effectif de la TPC calculé proportionnellement à leur bénéfice aura tendance à diminuer!

2.3. La TPC est un impôt direct

La distinction entre impôts directs et indirects en droit suisse se heurte parfois à des difficultés. La doctrine se réfère à plusieurs critères de distinction³¹. Selon le critère de l'incidence, l'impôt direct est celui qui ne peut pas être reporté sur un tiers. Comme l'a clairement dit le Tribunal administratif, la TPC «est un impôt direct dont l'assujetti est personnellement redevable. (...) A cet égard, il importe peu qu'en fait le redevable majore ses prestations en conséquence»³². Cette interprétation est renforcée par le Tribunal fédéral, pour lequel «la répercussion directe sur le client par le moyen de hausses de prix n'est ni voulue, ni pratiquement à craindre avec les taux actuels»³³. A mon avis, le fait que la TPC puisse être déduite du bénéfice imposable, même pour les personnes physiques (art. 21 litt. i LCP), ne change rien à cette qualification³⁴. On peut tout au plus en déduire que la TPC est considérée comme une charge d'exploitation.

²⁹ ATF *Battaglieri et Hari*, RDAF 1980 p. 112 = SJ 1980 p. 542 = Archives 49 p. 356 s.

³⁰ SJ 1927 p. 374; SJ 1933 p. 556; SJ 1958 p. 462; Mémorial 1969 p. 658; ATF *Battaglieri et Hari*, RDAF 1980 p. 108 = SJ 1980 p. 536 = Archives 49 p. 352.

³¹ *Blumenstein/Locher* p. 127 ss; *Höhn*, Steuerrecht p. 64 s.; *Ryser/Rolli* p. 14 ss; *Vallender* p. 268.

³² ATA M. S., RDAF 1978 p. 65; *Reyrenn* p. 369.

³³ ATF *Battaglieri et Hari*, RDAF 1980 p. 112 = SJ 1980 p. 542 = Archives 49 p. 357.

³⁴ *contra*: *Reyrenn* p. 370.

Selon un deuxième critère, les impôts directs sont ceux dont l'objet est identique à l'assiette. Ce critère a aujourd'hui la faveur de la doctrine³⁵, mais est le plus difficile à appliquer en l'espèce étant donné que l'objet de la TPC varie en fonction du contribuable. Cependant, il faut considérer que, du point de vue économique, il y a bel et bien identité entre l'assiette et l'objet de l'impôt. En effet, le chiffre des affaires, imposé selon un taux variant en fonction du rendement moyen d'un groupe professionnel, n'est pour la TPC qu'un moyen d'appréhender le bénéfice du contribuable. Par analogie, on peut observer que l'impôt sur le revenu des personnes physiques est parfois prélevé sur la base d'indices (par exemple le loyer annuel, art. 4A LCP). Ce n'est pas pour autant que l'impôt sur le revenu calculé ainsi devient indirect. En matière d'impôt minimum calculé sur le chiffre d'affaires, une identité économique avec les impôts directs sur le bénéfice a d'ailleurs été admise par le Tribunal fédéral, dans un arrêt rendu en matière de double imposition intercantonale³⁶. C'est exactement pour la même raison que le Tribunal fédéral a admis que l'interdiction de la double imposition intercantonale vaut entre la TPC et les impôts sur la fortune ou le revenu d'un autre canton³⁷. Bien qu'ancienne, cette jurisprudence est toujours appliquée et a même été codifiée dans la loi³⁸. J'en conclus par conséquent que la TPC est un impôt direct sur le bénéfice ou le revenu, dont l'objet présente de larges analogies avec les impôts minimaux prélevés dans d'autres cantons suisses.

3. Conséquences de l'harmonisation fiscale sur la TPC

3.1. Champ de l'harmonisation fiscale

Qualifiée comme un impôt direct, la TPC doit-elle se conformer à la LHID édictée en application de l'article 42^{quinquies} Cst ? La réponse à cette question rend nécessaire un examen plus approfondi du champ englobé tant par la constitution que par la loi. L'article 42^{quinquies} Cst vise les «impôts directs», sans pour autant définir cette catégorie d'impôts. Les travaux législatifs qui ont conduit à son adoption n'apportent que peu de précisions sur le champ exact d'application de cette disposition constitutionnelle. Le message du Conseil fédéral sur le nouveau régime financier qui proposait l'adoption de l'article 42^{quinquies} définit les impôts directs-visés comme «les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que les impôts sur le bénéfice (rendement net) et le capital ou la fortune des personnes morales». Sont expressément écartés de l'harmonisation «les impôts sur les successions et les

³⁵ Blumenstein/Locher p. 128; Höhn, Steuerrecht p. 64; Ryser/Rolli p. 15.

³⁶ ATF 96 I 560, p. 583; Archives 53 p. 444, p. 452 s.

³⁷ ATF Jura-Simplon, ATF 24 I p. 606 s.; ATF «La Winterthur», ATF 24 I p. 616 s.

³⁸ art. 303A LCP; SJ 1950 p. 406; Oberson p. 72 s.

donations»³⁹. Outre ceux-ci, la Commission du Conseil national a également exclu d'harmoniser les impôts sur les véhicules à moteur⁴⁰.

Dans le cadre de la procédure de consultation, de nombreux cantons, partis ou groupes ont souhaité plus de précisions par le biais d'une énumération. L'USAM a même demandé que l'impôt minimum soit expressément mentionné⁴¹. Ce même souhait a été repris, sans succès, à la tribune du Conseil national⁴². La déclaration du rapporteur en langue française sur cette proposition laisse un peu songeur: «Au 1^{er} alinéa, M. Schatz propose de remplacer les impôts directs par les impôts sur les revenus et les fortunes des personnes physiques, le bénéfice et le capital des personnes morales. C'est une petite restriction, on exclut de l'harmonisation d'autres impôts directs éventuels, en particulier sur les successions.»⁴³ Selon Yersin, une extension de l'harmonisation à d'autres impôts est exclue, parce que «la Confédération a épuisé sa compétence dans la loi actuelle»⁴⁴. Elle considère par ailleurs que les cantons sont autorisés à conserver ou à introduire «un impôt personnel, un impôt foncier, un impôt minimum, un impôt sur les successions et les donations, un impôt sur les chiens, etc.»⁴⁵. Le cercle des impôts exclus de l'harmonisation est qualifié de façon presque identique par la majorité des auteurs⁴⁶.

C'est le lieu de souligner que la portée de l'harmonisation fiscale n'englobe pas la détermination des barèmes, des taux et des montants exonérés de l'impôt, qui restent de la compétence des cantons (art. 42^{quinquies} al. 2 Cst.). Le Conseil fédéral en a déduit que les cantons ont librement la possibilité d'introduire un impôt minimum⁴⁷. Il est vrai que celui-ci a exclusivement trait à la question de la fixation du taux, pour autant qu'il soit subsidiaire à l'impôt sur le bénéfice et sur le capital. Pour cette raison, la LHID ne contient aucune disposition sur l'impôt minimum, si ce n'est l'article 27 alinéa 2, dont le contenu sera discuté ci-dessous. On peut soutenir que, si la TPC était purement et simplement un impôt minimum, elle échapperait totalement au champ de l'harmonisation fiscale. Seulement, il a été relevé que son objet était double⁴⁸. Pour les contribuables qui ne tirent aucun bénéfice de leur activité, elle représente un véritable impôt minimum. Pour les autres, elle s'ajoute aux impôts sur le bénéfice ou le revenu. Dans ce dernier cas, la TPC

³⁹ FF 1976 II p. 1492 s.

⁴⁰ Rapport de la Commission du Conseil national sur les initiatives parlementaires concernant l'harmonisation fiscale, FF 1975 II p. 1785 et BO CN 1976 p. 751.

⁴¹ FF 1975 II p. 1795.

⁴² Séance du 23 juin 1976, BO CN 1976 p. 755.

⁴³ Séance du 23 juin 1976, BO CN 1976 p. 756.

⁴⁴ Yersin, Harmonisation fiscale p. 183.

⁴⁵ Yersin, Harmonisation fiscale p. 182.

⁴⁶ outre Yersin, cf. Vallender p. 269; Reich p. 594.

⁴⁷ Message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III p. 90; du même avis: Reich p. 594.

⁴⁸ cf. ci-dessus ch. 2.2.

ne ressort pas uniquement de la fixation des barèmes, qui reste de la compétence exclusive des cantons. En réalité, l'harmonisation fiscale aura des conséquences différentes sur la TPC en fonction du sujet fiscal concerné: personne morale ou personne physique.

3.2. *Conséquences pour les personnes morales*

Pour les raisons exposées ci-dessus, la LHID ne contient pas de disposition cadre sur les impôts minimaux des cantons. Toutefois, est prévu à l'article 27 alinéa 2 que «les éventuels impôts minimaux prélevés sur des facteurs de remplacement sont déduits des impôts sur le bénéfice et sur le capital». Ainsi, une délimitation claire est faite entre la matière qui traite de l'objet de l'impôt (harmonisée), et celle qui fixe les barèmes (non-harmonisée). Les impôts visés par cette disposition ne sont pas définis de façon précise. Je suis d'avis que la TPC entre clairement dans son champ d'application. En 1978, le Tribunal fédéral avait relevé les larges analogies qui existent entre la TPC et l'impôt minimum. Il a toutefois considéré que l'absence de subsidiarité de la TPC par rapport aux impôts sur le bénéfice ou le capital a pour conséquence que celle-ci ne peut pas être assimilée à un impôt minimum⁴⁹. Il convient aujourd'hui d'inverser le propos et de retenir que, comme la TPC doit être qualifiée d'impôt minimum, elle doit être déduite des impôts sur le bénéfice et sur le capital en application de l'article 27 alinéa 2 LHID. La TPC est un impôt communal qui n'est pas prélevé par toutes les communes genevoises. A côté de celle-ci, l'ensemble des communes prélèvent des centimes additionnels sur les impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales (art. 293ss LCP). La déduction prévue à l'article 27 aliéna 2 LHID devrait intervenir dans chaque commune sur ses propres centimes additionnels. Pour les entreprises intercommunales, une répartition devrait être faite conformément aux principes posés aux articles 295A et 303 LCP. En revanche, je crois que la déduction prévue par la LHID ne doit pas nécessairement avoir aussi lieu sur les impôts cantonaux, parce que la collectivité publique concernée est différente. Pour le reste, le législateur fédéral laisse aux cantons le soin de fixer quels seront les «facteurs de remplacement» qu'ils choisiront d'utiliser et quel sera le taux de l'impôt minimum. C'est ainsi que le système actuellement en place de la TPC pourrait parfaitement demeurer intact. Je me demande toutefois si, pour des raisons d'opportunité et de simplification, il ne conviendrait pas d'abandonner les coefficients liés au loyer et à l'effectif du personnel. D'un autre côté, et s'agissant d'un impôt subsidiaire, il conviendrait à mon avis de simplifier également le barème de la TPC pour ne retenir, à l'image des autres cantons, que deux taux différenciés (pour le commerce de détail et les autres activités). Enfin, la rationalisation des tâches

⁴⁹ ATF *Battaglieri et Hari*, RDAF 1980 p. 112 = SJ 1980 p. 542 = Archives 49 p. 356 s.

commande que la taxation de cet impôt soit confiée à l'administration fiscale cantonale, même si cette proposition cause une entorse à l'autonomie des communes genevoises.

3.3. Conséquences pour les personnes physiques

Pour les personnes physiques, il n'existe dans la LHID aucune disposition sur l'impôt minimum. Cependant, je pense que la TPC prélevée sur les personnes physiques n'est plus conforme à l'harmonisation fiscale. Il faut rappeler ici que les personnes physiques indépendantes sont frappées avec la TPC d'un impôt spécial sur le revenu, parallèle à l'impôt ordinaire. Or, il ressort clairement de l'article 27 alinéa 2 LHID que le législateur fédéral n'autorise pas la perception par les cantons d'un impôt parallèle sur le revenu. Il est vrai que cette question n'a été examinée que pour les personnes morales, probablement parce qu'aucun canton ne prévoit actuellement d'impôt minimum intitulé comme tel qui soit calculé sur le chiffre d'affaires.

Les cantons sont libres de définir les barèmes d'impôts (art. 42^{quinquies} al. 2 Cst.). Le législateur fédéral a cependant fixé dans la LHID quelles catégories de contribuables doivent être distinguées dans ces barèmes. Celles-ci ne ressortent que de leur état-civil (art. 11 al. 1 LHID). En dehors de ces catégories, le législateur a clairement indiqué que toutes les personnes physiques doivent voir leur impôt calculé sur la base du même barème (cf. art. 6 al. 3 LHID). Je suis d'avis pour cette raison que le prélèvement d'un impôt supplémentaire sur les indépendants n'est pas admissible. En outre, la TPC ne prévoit pas de barème spécial pour les personnes mariées vivant en ménage commun ou les autres personnes visées à l'article 11 alinéa 1 LHID. Il faut relever ici que la constitutionnalité des articles 6 alinéa 3 et 11 alinéa 1 LHID pose des problèmes, parce qu'ils empiètent sur une matière qui est de la compétence exclusive des cantons. Toutefois, le législateur cantonal n'est pas dispensé pour autant de les appliquer, puisqu'il n'existe pas de contrôle de la constitutionnalité de la loi fédérale⁵⁰.

S'agissant de l'assiette de l'impôt, la LHID fixe de façon précise comment doit être calculé le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante (art. 8 LHID). De ce revenu brut doivent obligatoirement être déduits les frais visés à l'article 10 LHID. Dans la mesure où elle ne permet pas de déductions sur le chiffre des affaires brut, la TPC est contraire à cette dernière disposition. D'ailleurs, l'utilisation de facteurs de remplacement pour déterminer le revenu imposable n'est possible que dans le cadre de l'imposition d'après la dépense (art. 6 LHID). Enfin, la LHID fonde l'imposition du revenu des personnes physiques selon le principe de l'imposition globale. C'est ainsi que tous les revenus du contribuable, cas échéant également de son con-

⁵⁰ *Yersin*, *Etendues et limites* p. 300 ss; *Harmonisation fiscale* p. 186 ss.

joint et de ses enfants, sont additionnés (art. 3 al. 3 et 7 al. 1 LHID). Conformément à l'article 9 alinéa 1 LHID, «les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables». Ce ne sont donc pas uniquement les déductions prévues à l'article 10 LHID qui doivent être opérées sur le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante, mais également toutes les déductions générales de l'article 9 LHID.

Parce qu'elle méconnaît ces principes, la TPC n'est plus conforme avec l'harmonisation fiscale découlant du droit fédéral. Un aménagement de celle-ci pour permettre l'application d'un barème adapté à l'état-civil du contribuable et la déduction des dépenses autorisées par la LHID reviendrait à fixer des centimes additionnels sur le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante. Une telle solution serait à mon avis manifestement contraire au principe de l'égalité de traitement⁵¹ et à celui du barème unique qui ressort de la LHID. D'ailleurs, l'évolution récente de la jurisprudence du Tribunal fédéral sur l'égalité de traitement en matière fiscale peut déjà laisser penser que ce qui avait été admis en 1978 pourrait être revu aujourd'hui. Il avait en effet été admis qu'une distinction entre personnes physiques salariées et indépendantes était soutenable, ce qui pourrait être remis en question⁵².

4. Conclusions

La TPC est en réalité une forme d'impôt minimum, calculé sur une base légèrement différente des autres cantons suisses qui connaissent cet impôt. Sans aménagements, la TPC ne sera plus compatible avec l'harmonisation fiscale dès son entrée en vigueur, soit au plus tard le 1^{er} janvier 2001 (art. 72 LHID). L'application de la LHID a pour conséquence que la TPC prélevée sur les personnes morales doit être déduite des centimes additionnels communaux calculés sur l'impôt ordinaire sur le bénéfice et le capital. S'agissant des personnes physiques, la TPC doit être abandonnée parce que contraire aux règles posées par l'harmonisation fiscale et au principe de l'égalité de traitement. Il convient de relever que le Tribunal fédéral a estimé qu'il est compatible avec l'article 4 Cst. que l'impôt minimum ne soit prélevé qu'auprès des personnes morales et que les personnes physiques en soient dispensées⁵³.

Il est bien entendu que l'abandon de la TPC pour les personnes physiques et sa déductibilité pour les personnes morales auront d'importantes consé-

⁵¹ Problème déjà relevé par le Conseil d'Etat: Mémorial 1969 p. 2652.

⁵² ATF Battaglieri et Hari, RDAF 1980 p. 108 = SJ 1980 p. 536 = Archives 49 p. 352.

⁵³ ATF 96 I p. 573.

quences sur les finances des communes genevoises qui la prélèvent. Il appartient aux autorités politiques de trouver des solutions à cette nouvelle situation. D'aucuns regretteront sans doute la fin d'un impôt unique en Suisse, et qui repose sur une tradition historique bientôt bicentenaire. Il ne doivent pas oublier que l'un des objectifs principaux de l'harmonisation fiscale est la simplification des relations intercantionales. Cette simplification a d'autant plus d'importance pour un canton ouvert aux échanges économiques comme Genève. Indépendamment des éventuelles querelles qui pourraient avoir lieu sur la qualification juridique de la TPC qui est proposée ici, je suis convaincu que le canton de Genève a tout avantage à faire des efforts accrus sur le plan de l'harmonisation fiscale pour maintenir sa compétitivité et la facilité de ses échanges avec les autres cantons suisses.

5. Bibliographie

- Blumenstein Ernst/Locher Peter*, System des Steuerrechts, 4^e éd., Zurich 1992.
- Claudet Claude*, La taxe professionnelle communale, StR 1983 p. 555.
- Dagon Roger*, La taxe professionnelle des communes genevoises et le droit constitutionnel, StR 1977 p. 4.
- Höhn Ernst*, Steuerrecht, 7^e éd., Berne 1993.
- Höhn Ernst*, Interkantonaies Steuerrecht, 3^e éd., Berne 1993.
- Montavon Pierre-Yves/Benzakein Christine*, La taxe professionnelle communale des sociétés de base, FAO du 12 février 1992 p. 162 ss.
- Oberson Raoul*, Taxe professionnelle communale et contribution des patentes, RGDP 1970 p. 65.
- Reich Markus*, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, Archives 62 p. 577.
- Reyrenn Fernand*, La taxe professionnelle fixe, Zbl 1936 p. 361.
- Ryser Walter/Rolli Bernard*, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 3^e éd., Berne 1994.
- Vallender Klaus A.*, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, Archives 61 p. 263.
- Yersin Danielle*, L'impôt sur le revenu, étendues et limites de l'harmonisation, Archives 61 p. 295 (cité: Etendues et limites).
- Yersin Danielle*, Harmonisation fiscale et droit cantonal, RDAF 1994 p. 169 (cité: Harmonisation fiscale).
- ATA M. S. c/ Commune du Grand-Saconnex du 11 janvier 1978, RDAF 1978 p. 57.
- ATF Jura-Simplon c/ Genève du 24 novembre 1898, ATF 24 I 590.
- ATF «La Winterthur» c/ Genève du 14 décembre 1898, ATF 24 I 614.
- ATF Battaglieri et Hari c/ Communes de Genève et de Lancy du 22 décembre 1978, RDAF 1980 p. 104 = SJ 1980 p. 529 = Archives 59 p. 345.

Suppression de la taxe professionnelle communale et transfert sur les centimes additionnels communaux

Les hypothèses exposées ci-après sont fondées sur les chiffres de la taxe professionnelle communale avant dégrèvement et les centimes communaux IBO seuls, en excluant donc l'impôt à la source et le fonds de péréquation intercommunale PM. Ces montants sont relatifs à l'année fiscale 2001.

Sont prises en considération les huit communes les plus importantes pour le rendement de la TPC.

Données de base

Commune	Taux	Objet	Centimes physiques	Centimes personnes	Objet	Centimes personnes morales	Taxe professionnelle communale
Genève	45.50	Revenu Fortune	354'501'184 36'120'940		Bénéfice Capital	96'167'252 24'908'657	92'292'847
Meyrin	46.00	Revenu Fortune	21'755'380 1'139'017		Bénéfice Capital	8'565'707 1'427'541	7'833'973
Lancy	48.00	Revenu Fortune	33'838'140 2'060'611		Bénéfice Capital	2'829'331 915'209	7'295'821
Carouge	39.00	Revenu Fortune	20'730'116 1'237'487		Bénéfice Capital	5'086'940 566'032	7'284'049
Vernier	50.00	Revenu Fortune	30'116'662 1'200'692		Bénéfice Capital	3'088'246 1'341'607	3'613'302
Satigny	39.00	Revenu Fortune	3'880'232 397'159		Bénéfice Capital	2'217'692 218'322	2'384'659
Grand-Saconnex	44.00	Revenu Fortune	10'742'673 1'180'737		Bénéfice Capital	3'034'896 649'392	2'272'613
Plan-les-Ouates	44.00	Revenu Fortune	10'657'583 718'798		Bénéfice Capital	4'206'783 518'962	2'101'392

Hypothèse 1
Transfert exclusivement sur les centimes additionnels communaux sur le bénéfice des personnes morales.

Commune	Objet	Taux	Centimes personnes physiques	Objet	Taux	Centimes personnes morales	Augmentation du centime additionnel sur le bénéfice des personnes morales
Genève	Revenu	45.50	354'501'184	Bénéfice	89.17	188'460'099	95.97%
	Fortune	45.50	36'120'940	Capital	45.50	24'908'657	
Meyrin	Revenu	46.00	21'755'380	Bénéfice	88.07	16'399'680	91.46%
	Fortune	46.00	1'139'017	Capital	46.00	1'427'541	
Lancy	Revenu	48.00	33'838'140	Bénéfice	171.77	10'125'152	257.86%
	Fortune	48.00	2'060'611	Capital	48.00	9'152'209	
Carouge	Revenu	39.00	20'730'116	Bénéfice	94.84	12'370'989	143.19%
	Fortune	39.00	1'237'487	Capital	39.00	566'032	
Vernier	Revenu	50.00	30'116'662	Bénéfice	108.50	6'701'548	117.00%
	Fortune	50.00	1'200'692	Capital	50.00	1'341'607	
Satigny	Revenu	39.00	3'880'232	Bénéfice	80.94	4'602'351	107.53%
	Fortune	39.00	397'159	Capital	39.00	2'18'322	
Grand-Saconnex	Revenu	44.00	10'742'673	Bénéfice	76.95	5'307'509	74.88%
	Fortune	44.00	1'180'737	Capital	44.00	649'392	
Plan-les-Quates	Revenu	44.00	10'657'583	Bénéfice	65.98	6'308'175	49.95%
	Fortune	44.00	718'798	Capital	44.00	518'962	

Hypothèse 2
Transfert global sur les centimes additionnels communaux sur le bénéfice et le capital des personnes morales.

Commune	Objet	Taux	Centimes personnes physiques	Objet	Taux	Centimes personnes morales	Augmentation du centime additionnel sur le bénéfice et le capital des personnes morales
Genève	Revenu	45.50	354'501'184	Bénéfice et capital	45.50	121'075'909	76.23%
	Fortune	45.50	36'120'940	Total avec transfert	80.18	213'368'756	
Meyrin	Revenu	46.00	21'755'380	Bénéfice et capital	46.00	9'993'248	78.39%
	Fortune	46.00	1'139'017	Total avec transfert	82.06	17'827'221	
Lancy	Revenu	48.00	33'838'140	Bénéfice et capital	48.00	37'44'540	194.84%
	Fortune	48.00	2'060'611	Total avec transfert	141.52	11'040'361	
Carouge	Revenu	39.00	20'730'116	Bénéfice et capital	39.00	5'652'972	128.85%
	Fortune	39.00	1'237'487	Total avec transfert	89.25	12'937'021	
Vermier	Revenu	50.00	30'116'662	Bénéfice et capital	50.00	4'429'853	81.57%
	Fortune	50.00	1'200'692	Total avec transfert	90.78	8'043'155	
Satigny	Revenu	39.00	3'880'232	Bénéfice et capital	39.00	2'436'014	97.89%
	Fortune	39.00	397'159	Total avec transfert	77.18	4'820'673	
Grand-Saconnex	Revenu	44.00	10'742'673	Bénéfice et capital	44.00	3'684'288	61.68%
	Fortune	44.00	1'180'737	Total avec transfert	71.14	5'956'901	
Plan-les-Ouates	Revenu	44.00	10'657'583	Bénéfice et capital	44.00	4'725'745	44.47%
	Fortune	44.00	718'798	Total avec transfert	63.57	6'827'137	

Commune	Objet	Taux	Centimes sur la fortune et le capital		Objet	Taux	Centimes sur le revenu et le bénéfice	Augmentation du centime additionnel sur le revenu des personnes physiques et le bénéfice des personnes morales
			Fortune	Capital				
Genève	Fortune	45.50	36'120'940		Rev. et bén.	45.50	450'668'436	20.48%
	Capital	45.50	24'908'657		Avec transfert	54.82	542'961'283	
Meyrin	Fortune	46.00	1'139'017		Rev. et bén.	46.00	30'321'087	25.84%
	Capital	46.00	1'427'541		Avec transfert	57.88	38'155'060	
Lancy	Fortune	48.00	2'060'611		Rev. et bén.	48.00	36'667'471	19.90%
	Capital	48.00	915'209		Avec transfert	57.55	43'963'292	
Carouge	Fortune	39.00	1'237'487		Rev. et bén.	39.00	25'817'056	28.21%
	Capital	39.00	566'032		Avec transfert	50.00	33'101'105	
Vernier	Fortune	50.00	1'200'692		Rev. et bén.	50.00	33'204'908	10.88%
	Capital	50.00	1'341'607		Avec transfert	55.44	36'818'210	
Satigny	Fortune	39.00	397'159		Rev. et bén.	39.00	6'097'924	39.11%
	Capital	39.00	218'322		Avec transfert	54.25	8'482'583	
Grand-Saconnex	Fortune	44.00	1'180'737		Rev. et bén.	44.00	13'777'569	16.50%
	Capital	44.00	649'392		Avec transfert	51.26	16'050'182	
Plan-les-Quatre	Fortune	44.00	718'798		Rev. et bén.	44.00	14'864'366	14.14%
	Capital	44.00	518'962		Avec transfert	50.22	16'965'758	

Hypothèse 4
Transfert global sur le revenu et la fortune des personnes physiques et le bénéfice et le capital des personnes morales.

Commune	Taux	Total centimes sur revenu et fortune PP et bénéfice et capital PM	Taux nouveau	Total avec transfert	Augmentation du centime additionnel sur le revenu et la fortune PP et le bénéfice et le capital PM
Genève	45.50	511'698'033	53.71	603'990'880	18.04%
Meyrin	46.00	32'887'645	56.96	40'721'618	23.82%
Lancy	48.00	39'643'291	56.83	46'939'112	18.40%
Carouge	39.00	27'620'575	49.29	34'904'624	26.37%
Vernier	50.00	35'747'207	55.05	39'360'509	10.11%
Satigny	39.00	6'713'405	52.85	9'098'064	35.52%
Grand-Saconnex	44.00	15'607'698	50.41	17'880'311	14.56%
Plan-les-Ouates	44.00	16'102'126	49.74	18'203'518	13.05%

PROJET

Genève, le 1er mars 2004

Madame

Concerne : PL 8640 / compatibilité de la Taxe Professionnelle Communale avec le droit fédéral /article 53 A de la Constitution genevoise

Madame la Présidente,

Nous vous présentons ci-après nos conclusions sur l'étude que vous nous avez demandée sur la compatibilité de la taxe professionnelle communale avec le droit fédéral, et tout particulièrement avec la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, ainsi que la TVA au vu du PL 8640 tendant à un aménagement de la taxe professionnelle communale. Vous nous avez également demandé d'examiner l'applicabilité de l'article 53A de la Constitution genevoise à ce projet de loi.

I. OBJET DE L'AVIS DE DROIT

Pour répondre à cette question, il est nécessaire de se poser une nouvelle fois la question de la nature et de l'objet de la taxe professionnelle communale (ci-après

"TPC") en prenant en considération les projets d'amendements prévus par le PL 8640 (cf. chapitres II et III). Nous analyserons ensuite la compatibilité de la TPC et les projets d'amendements prévus par le PL 8640 avec les règles prévues par la Loi fédérale sur l'Harmonisation des Impôts Directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (ci-après "LHID") (cf. chapitre IV) et la loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (ci-après "LTVA") (cf. chapitre V). Nous terminerons dans un dernier chapitre par l'analyse de la soumission d'une modification de la TPC à la règle prévue par l'article 53A de la Constitution genevoise instaurant un référendum cantonal obligatoire pour toute loi ayant pour objet un nouvel impôt ou la modification du taux ou de l'assiette d'un impôt existant (cf. chapitre VI) avant de présenter nos conclusions (cf. chapitre VII).

II. ORIGINE ET FONDEMENT DE LA TAXE PROFESSIONNELLE COMMUNALE GENEVOISE

Ainsi que cela sera développé ci-après, la réponse aux diverses questions qui nous ont été posées dépend directement et intimement de la nature et des fondements de la TPC. Il est donc nécessaire à titre préalable de brièvement rappeler les origines de la TPC et d'analyser si ces fondements de la TPC ont changé au cours du temps.

Nous n'entendons pas reprendre en détail l'historique de la TPC qui a déjà fait l'objet de nombreuses recherches doctrinales¹. Nous nous limiterons à rappeler les éléments caractéristiques de la TPC au cours de ses longues années d'existence.

¹ Voir notamment à ce sujet Raoul Oberson, Taxe Professionnelle Communale et contributions des patentes, Revue genevoise de droit public, 1970, p. 65 ss ; Mémorial du Grand Conseil, 1969, I, p. 652 ss ; Roger Dagon, La taxe professionnelle des communes genevoises et le droit

Ainsi que de nombreux auteurs l'ont souligné, la TPC est une contribution originale n'existant en droit suisse que dans le canton de Genève². Son origine remonte aux années 1798 à 1813 ; elle est le reflet de l'influence exercée à l'époque par la France sur le canton de Genève. Ce caractère unique de la TPC explique qu'elle ait le plus souvent été ignorée par la doctrine suisse dans ses efforts de classifier et caractériser les différentes contributions publiques existantes en Suisse.

La TPC remonte ainsi à la contribution des patentes du droit français qui ont servi de base au financement des collectivités départementales et des communes en France. Fondamentalement, malgré quelques variations au cours des ans, la patente française visait à percevoir une taxe auprès de toute personne exerçant une profession, un commerce ou une industrie.

A Genève, dès l'origine, l'objet de la TPC a également été de percevoir une contribution pour ceux qui exerçaient le commerce, l'industrie ou une profession libérale à Genève. S'agissant de ces activités commerciales du moins, l'objet de la TPC n'a jamais été de taxer le revenu en tant que tel, mais plutôt d'obtenir une contribution aux dépenses de la collectivité versée par des personnes qui exercent une activité lucrative indépendante ou exploitent une entreprise commerciale sur le territoire genevois, et ce quel que soit le bénéfice réalisé et même en l'absence de tout bénéfice³.

Amenée à se prononcer au début du siècle dernier sur la nature de la TPC, la Cour de Justice a rappelé de manière très claire ces principes :

constitutionnel, StR 1977, p. 4 ss ; Antoine Berthoud, La taxe professionnelle communale genevoise peut-elle survivre à l'harmonisation fiscale ?, Str, 1995, p. 14.

² Voir notamment Xavier Oberson, La compatibilité des impôts cantonaux et communaux au regard de la LHID : l'exemple de la taxe professionnelle communale du canton de Genève, RDAF, 2003, p. 289ss, p. 291 et les auteurs cités (cité Xavier Oberson, TPC).

³ Mémorial du Grand Conseil, 1969, I p. 653 et 658 ; Raoul Oberson, Op. cit., p. 70.

"La taxe fixe n'est pas une doublure des impôts sur le capital et sur le revenu. C'est une sorte de droit de patente en vertu duquel les commerçants et industriels établis dans une commune contribuent aux charges de cette commune, même s'ils n'ont réalisé aucun bénéfice au cours de l'année précédente, puisque de toute façon ils ont bénéficié des services publics de cette commune."⁴

Bien qu'au cours des années le système de détermination de la taxe ait varié, l'objet même de la TPC n'a pas été modifié⁵. En d'autres termes, la nature de la TPC n'a pas été modifiée et celle-ci reste une contribution publique similaire à l'ancienne patente française, à savoir une taxe payée par le contribuable qui exerce un commerce, une industrie ou une profession libérale dans une commune⁶.

La Commission cantonale de recours en matière d'impôts a également rappelé et défini en 1958 en ces termes les buts de la TPC :

"Au sens de l'article 301 LCP, la taxe professionnelle fixe repose sur la seule notion d'activité commerciale (...). Il tient uniquement compte de l'activité exercée sur le territoire des communes et il exige simplement une activité quelconque dans un but économique (commercial, industriel ou professionnel) ; son but est de frapper, à la seule exception des propriétés agricoles, tous commerces, industries et professions quelconques, ayant un but lucratif, même si le commerce, l'industrie ou la profession ne réalise pas de bénéfices."⁷

Les modifications apportées ultérieurement par le Grand Conseil à la taxe professionnelle n'ont pas modifié de manière notable les fondements de la TPC. Il est intéressant à ce titre de relever ce que notait l'exposé des motifs du Conseil d'Etat lors de la révision de la taxe professionnelle en 1970 sur la pérennité de la nature de la TPC :

⁴ Semaine Judiciaire, 1927, p. 374.

⁵ Raoul Oberson, Op. cit., p. 71.

⁶ Voir également à ce sujet Semaine Judiciaire 1933, p. 556.

⁷ Semaine Judiciaire, 1958, p. 462.

*"De tous temps, on a cherché à conserver à la taxe un certain caractère de patente. Elle est une contribution aux dépens de la collectivité qui est exigée de toute personne qui exerce une activité lucrative indépendante ou exploite une entreprise commerciale sur le territoire de la commune, quel que soit le bénéfice réalisé et même en l'absence de tout bénéfice. Ne visant pas à imposer le revenu net, la taxe professionnelle doit toutefois être proportionnée à la dimension des entreprises assurées."*⁸

Les diverses modifications de la réglementation sur la taxe professionnelle ont en réalité toujours eu pour but d'améliorer ou d'adapter à l'évolution du temps le système mis en place en permettant de déterminer l'importance relative des entreprises entre elles. En revanche, la nature de patente au sens général du terme de la TPC n'a pas été remise en question, dès lors que le législateur a voulu éviter, aussi bien pour des motifs politiques que constitutionnels, de transformer la TPC en un impôt sur le bénéfice net⁹.

Ainsi, les modifications apportées à la TPC en 1970 visaient à modifier le système de taxation afin de limiter les risques arbitraires liés à la trop grande liberté d'appréciation laissée à l'époque aux commissions taxatrices communales. De même, les modifications intervenues en 1985 n'ont pas modifié l'objet de la TPC, mais ont visé à nouveau à une adaptation des instruments de détermination de la taxe afin de tenir compte de l'évolution économique et tirer profit de l'expérience acquise depuis 1970 dans l'application de la TPC¹⁰.

Une lecture rapide du titre 3 de la Loi sur les Contributions Publiques du 9 novembre 1887 (ci-après "LCP") tel qu'il existe actuellement confirme en définitive que les caractéristiques de la TPC à travers le temps sont restées inchangées, à savoir que l'on poursuit toujours la taxation de l'exercice d'une

⁸ Mémorial du Grand Conseil, 1969, p. 658.

⁹ Mémorial du Grand Conseil, 1969, p. 675.

¹⁰ Mémorial du Grand Conseil, 1984, p. 4948-4949 et 4955-4957.

activité économique sur les communes du canton de Genève, taxation qui se fait de manière indépendante du revenu, à savoir même en l'absence de tout bénéfice.

L'article 301 LCP assujettit ainsi à la TPC, sous réserve de certaines exceptions énumérées limitativement à son alinéa 2, toutes les personnes physiques exerçant dans le canton une activité lucrative indépendante et les personnes morales ayant leur siège ou un établissement stable dans le canton. La base de la TPC, telle que définie à l'article 302, n'est pas le revenu ou le bénéfice résultant de l'activité lucrative exercée dans le canton, mais repose sur le chiffre des affaires, les loyers et l'effectif du personnel du contribuable.

Il est important de souligner que si le calcul des coefficients sur le chiffre d'affaires est indirectement lié à l'idée de rendement d'une activité économique (article 307B alinéa 1^{er} LCP), ce rendement n'est pas déterminé en fonction du revenu ou des bénéfices spécifiques du contribuable pris à titre individuel, mais est fondé sur une analyse statistique et moyenne des résultats de tous les contribuables appartenant à un groupe professionnel considéré ainsi que l'établit l'article 307B alinéa 4 LCP :

"L'intensité de rendement moyen d'un groupe professionnel est déterminée par le rapport entre sa possibilité de gain et son chiffre d'affaires moyen. La possibilité de gain est la moyenne pondérée des résultats nets d'exploitation des contribuables du groupe professionnel considéré."

En raison de cette détermination objective du rendement en fonction des résultats moyens dans un groupe professionnel donné, un contribuable en fonction de sa situation spécifique peut parfaitement être amené à verser une taxe même en l'absence de tout revenu ou bénéfice, voire même lorsqu'il se trouve dans une situation de perte.

Ainsi, même à l'heure actuelle, les caractéristiques rappelées ci-dessus de la TPC, à savoir la taxation de l'activité économique en tant que telle indépendamment du revenu ou du bénéfice réalisé, reste d'actualité et l'on peut conclure que les fondements premiers de la TPC n'ont pas été modifiés jusqu'à ce jour par les différentes modifications législatives qu'a connues cette contribution particulière au canton de Genève. En d'autres termes, la TPC continue à s'apparenter à ce qui, historiquement, a été qualifié en France de "patente".

Cela étant dit, cette qualification historique de patente très liée à son origine française est en tant que telle inconnue des classifications développées au cours des ans, aussi bien par la doctrine que par le législateur fédéral et cantonal en matière de contributions publiques. En d'autres termes, avant de pouvoir analyser la compatibilité de la TPC avec le droit fédéral, il faut introduire cette taxe spécifique dans le système de classification des contributions publiques développé en Suisse au cours des ans et qui a servi de base aussi bien à la délimitation des compétences canton-confédération qu'à la détermination des différents principes constitutionnels applicables aux différents types de contributions publiques¹¹.

III. CLASSIFICATION DE LA TPC DANS LE SYSTEME DES CONTRIBUTIONS PUBLIQUES SUISSES

Traditionnellement, et conformément à une jurisprudence constante, les prestations en argent versées par des personnes et entités soumises à la souveraineté fiscale de l'Etat sont appelées les contributions publiques. Celles-ci sont divisées par la doctrine et la jurisprudence en deux catégories principales, les impôts et les taxes causales. Le récent développement du droit de l'environnement a créé par ailleurs une troisième catégorie de contributions publiques, à savoir les

¹¹ Voir notamment à ce sujet Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Genève, 2002, p. 7, ch. 18.

taxes d'orientation destinées à agir sur le comportement des particuliers¹². Nous laisserons cependant de côté cette dernière catégorie de contributions publiques, dès lors qu'à l'évidence, la TPC ne poursuit aucun but d'incitation.

L'impôt vise au sens général du terme une contribution publique versée à l'Etat par une personne physique ou morale pour participer aux dépenses générales de celui-ci. L'impôt est perçu sans condition et ne représente ainsi pas la contrepartie d'une prestation ou d'un avantage spécifique accordé au contribuable. L'impôt est dit soit "général" lorsque son produit peut être affecté indifféremment au financement de toutes les tâches de l'Etat, alors que l'on parle d'impôt "d'affectation" lorsque les sommes perçues sont, de par la loi, affectées à une tâche déterminée (impôt sur le tabac et les boissons alcoolisées, taxe de séjour, allocations familiales, etc...)¹³

Les taxes causales se distinguent quant à elles des impôts par le fait qu'elles ne sont pas dues sans condition, mais qu'elles correspondent à un avantage particulier que l'Etat accorde à un administré. Celles-ci sont en général subdivisées en trois sous-catégories, à savoir l'émolument qui représente le prix direct d'une prestation ou d'un service de l'Etat à un administré, les charges de préférence qui visent à faire contribuer les particuliers bénéficiant d'une installation de l'Etat au financement de celui-ci, et enfin la taxe de remplacement destinée à substituer le non-accomplissement d'un devoir public par un administré (taxe militaire, taxe pompier....etc).

¹² Voir notamment au sujet de ce type de taxes spécifiques, Xavier Oberson, Les taxes d'orientation, nature juridique et constitutionnalité, Genève, 1991, p. 11 ss.

¹³ Sur la notion d'impôt, voir notamment Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse : l'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne, 1998, p. 47 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle, 1991, p. 573, ch. 2772 ss ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, p. 4, ch. 5 et les nombreuses références citées par ces auteurs.

Dans la mesure où les taxes causales sont en relation directe avec un service ou un avantage accordé par l'Etat aux administrés, leur montant est plus ou moins directement lié aux frais encourus à cet effet par l'Etat (principe de l'équivalence et de la couverture des frais). Ces taxes bénéficient à ce titre et grâce à ce garde-fou de certains allègements au niveau des exigences en matière de base légale.¹⁴

Nous avons expliqué ci-dessus que la TPC vise à percevoir une contribution sur ceux qui exercent un commerce, une industrie ou une profession libérale sur le canton de Genève afin que ceux-ci participent aux dépenses de la collectivité dont ils profitent des facilités et services mis à disposition¹⁵. On pourrait être ainsi tenté à première vue de classer la TPC parmi les taxes causales, et plus particulièrement les charges de préférence telles que définies ci-dessus. La LCP n'établit cependant aucune corrélation directe entre la perception de la TPC et l'utilisation ou le bénéfice d'un ou plusieurs services spécifiques de l'Etat. Il en découle notamment que le montant de la TPC ne peut être établi par référence aux investissements engagés pour un service donné par l'Etat. Les protections du contribuable découlant aussi bien du principe de la couverture des frais que du principe de l'équivalence ne sont donc pas applicables à la TPC et il se justifie en conséquence de qualifier la TPC de véritable impôt.

Dès le début du siècle dernier, le Tribunal fédéral a lui-même renoncé à voir dans la taxe professionnelle communale une taxe causale pour qualifier la TPC de véritable impôt au sens défini ci-dessus :

"Il ne s'agit en effet ni d'une taxe au sens précis du terme, c'est-à-dire du prix de doit public imposé unilatéralement à un citoyen pour un certain recours à l'administration publique ou un service public (...), ni d'une charge de

¹⁴ Voir à ce sujet Blaise Knapp, Op. cit., p. 574, ch. 2775 ss ; Jean-Marc Rivier, Op. cit., p. 49-50 et les nombreuses références citées par ces auteurs.

¹⁵ Voir ci-dessus p. 3

*préférence, laquelle est calculée en fonction des avantages spéciaux qu'une personne privée retire de certaines installations publiques (...)"*¹⁶

La doctrine récente a confirmé cette qualification d'impôt de la TPC, le lien entre une prestation ou un avantage étatique particulier avec la taxe perçue faisant défaut s'agissant de la TPC¹⁷.

Par ailleurs, la LCP n'impose aux communes aucune obligation d'affectation des montants perçus au titre de la TPC. En d'autres termes, les communes sont libres d'affecter ou non les montants ainsi perçus sans avoir à affecter ceux-ci à des services en relation avec des activités économiques exercées sur leur territoire. Cette absence d'affectation imposée par la loi exclut par ailleurs que l'on considère la TPC comme un simple impôt d'affectation. La TPC est ainsi un véritable impôt général soumis à toutes les règles constitutionnelles en matière de compétences et de principes constitutionnels applicables à ce type de contribution.

Le Tribunal fédéral a récemment confirmé cette nature d'impôt général de la TPC dans une décision du 6 juin 1995 relative à la soumission de la TPC à l'interdiction constitutionnelle de l'interdiction de la double imposition inter-cantonale :

*"Ainsi, comme la taxe municipale du début du siècle, la Taxe Professionnelle Communale ne se distingue des impôts perçus par d'autres cantons sur les mêmes matières imposables que par la circonstance qu'elle n'est pas perçue sur le produit réel de l'activité déployée, mais sur son revenu probable, supputé ensuite d'éléments d'évaluation extérieurs selon les catégories de la loi."*¹⁸

La qualification d'impôt de la TPC étant ainsi établie, il faut encore s'interroger sur la question de savoir si la TPC est un impôt direct ou un impôt indirect. En

¹⁶ Semaine Judiciaire, 1980, p. 533.

¹⁷ Xavier Oberson, TPC, p. 295 ; Antoine Berthoud, Op. cit., p. 15.

¹⁸ Semaine Judiciaire, 1996, p. 102

effet, cette distinction, dont l'utilité est aujourd'hui contestée au niveau du droit fiscal¹⁹, garde toute son utilité en droit suisse en raison de la répartition des compétences en matière d'impôts entre la Confédération et les cantons, dans la mesure où la Confédération s'est vu accorder la compétence de régler l'harmonisation des impôts directs par le biais de la LHID. Cette distinction joue dès lors un rôle tout à fait déterminant pour l'analyse de la compatibilité de la TPC avec ce même droit fédéral.

L'objet du présent avis de droit n'est pas d'apporter une étude supplémentaire aux très nombreux développements consacrés par la doctrine à la distinction entre impôts directs et impôts indirects²⁰. Il suffit de retenir que la doctrine a développé avec le temps trois critères distincts pour différencier un impôt direct d'un impôt indirect.

Selon le critère classique développé en premier lieu par la doctrine, un impôt direct est celui qui frappe le contribuable qui supporte le poids de l'impôt. En d'autres termes, la qualité de débiteur de l'impôt et de contribuable effectif est réunie en une seule et même personne, alors que pour les impôts indirects, le poids de l'impôt est transféré sur un tiers (exemple : la TVA). Ce premier critère a cependant, avec le temps, perdu de son importance, dès lors que d'un point de vue purement économique, les impôts sont très souvent répercutés sur des tiers, la charge fiscale étant indiscutablement l'un des éléments permettant de fixer le prix d'une prestation ou d'un objet.

La doctrine majoritaire met dès lors en avant le recours au critère de l'objet de l'impôt. Selon ce critère, les impôts directs sont ceux dont l'objet est identique à la

¹⁹ Voir notamment Jean-Marc River, *Op. cit.*, p. 56 ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, p. 8, ch. 19 ss et les références citées par ces auteurs.

base de calcul (aussi appelée "assiette"), alors que dans le cas des impôts indirects, leur objet serait différent de l'assiette.

Une troisième solution développée récemment par la doctrine²¹ vise à étendre le critère de l'objet de l'impôt en prenant en considération le but de l'impôt. Un impôt direct serait ainsi celui où il y a convergence entre ce que vise l'impôt dans l'intention du législateur et son assiette.

Aucun des critères susmentionnés n'a été déclaré comme étant déterminant sous l'angle juridique, que ce soit par la jurisprudence ou la doctrine. En réalité, ainsi que cela est très souvent le cas dans le domaine juridique (voir par exemple la problématique de la distinction entre le droit privé et le droit public ou les différentes méthodes d'interprétation développées par la pratique), pour trancher dans chaque cas déterminé la nature exacte d'un impôt, nous considérons qu'il convient d'analyser celui-ci dans son ensemble en prenant en considération tous les critères existants tout en privilégiant le but poursuivi par le législateur, dès lors que c'est à ce dernier qu'appartient constitutionnellement de définir le contenu des lois.

Il est certain dans cette perspective que la qualification de la TPC en tant qu'impôt direct ou indirect ne coule pas de source et qu'il existe dans la doctrine des avis divergents à ce titre²². Ainsi, il est indiscutable que pour la TPC, l'impôt frappe directement le contribuable qui supporte le poids de l'impôt (les entreprises) et que la loi, contrairement par exemple à ce qui est le cas pour la TVA, ne préconise pas le report de cette charge sur un tiers, tel que par exemple les consommateurs. Cette convergence entre débiteur de l'impôt et contribuable a ainsi permis à une

²⁰ Voir à ce sujet Xavier Oberson, TPC, p. 295 ; Antoine Berthoud, Op. cit., p. 20, note 31 ; Jean-Marc Rivier, Op. cit., p. 56 ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, p. 8 et les nombreuses références citées par ces auteurs.

²¹ Xavier Oberson, TPC, p. 296 et la référence citée.

partie de la doctrine et de la jurisprudence à considérer la TPC comme étant un impôt direct²³.

Cependant, ainsi que nous l'avons rappelé ci-dessus, ce critère n'est de loin pas le seul déterminant. Ainsi que l'a montré de manière très explicite le Professeur Oberson²⁴ et comme nous l'avons longuement évoqué au chapitre II ci-dessus, l'objet de la TPC est en réalité perçue en raison d'une activité économique dans le canton. Or, l'assiette de la TPC n'est pas cette activité mais, selon l'article 302 LPC, le chiffre annuel des affaires du contribuable, les loyers annuels ainsi que l'effectif de ses employés.

Une qualification d'impôt indirect est encore plus évidente si l'on se réfère au critère de l'objectif poursuivi (imposition de l'activité commerciale des contribuables), alors que l'assiette est formée de coefficients appliqués au chiffre des affaires, au loyer et à l'effectif du personnel. Il n'y a pas identité entre l'objet de l'impôt et son assiette.

Si une partie de la doctrine a pu qualifier la TPC d'impôt direct, c'est en faisant totalement abstraction du but et de l'objet de la TPC tels que décidés par le législateur en considérant que celle-ci viserait en réalité à appréhender le bénéfice du contribuable. Or, comme cela a été démontré ci-dessus, il n'en est rien et les critères utilisés pour définir l'assiette de la TPC ont été élaborés pour pouvoir percevoir une taxe en fonction de l'importance des entreprises et non dans l'objectif de saisir leurs bénéfices.

C'est à tort, à notre avis, que M. Berthoud qualifie dans son étude la TPC d'"impôt minimum" dès lors que la caractéristique d'un tel impôt, contrairement à ce qui est

²² Voir tout particulièrement Antoine Berthoud, *Op. cit.*, p. 20 ; Xavier Oberson, *TPC*, p. 296.

²³ Antoine Berthoud, *Op. cit.*, p. 20 ; RDAF, 1978, p. 64.

²⁴ Xavier Oberson, *TPC*, p. 297.

le cas pour la TPC, est, comme sa dénomination l'indique, de ne devoir être versé que dans la mesure où il est plus élevé que l'impôt ordinaire²⁵. Le Tribunal fédéral a considéré que l'absence de subsidiarité de la TPC par rapport aux impôts sur le bénéfice et le capital avait pour conséquence que celle-ci ne peut être assimilée à un impôt minimum²⁶.

Nous considérons en conséquence que la TPC doit être qualifiée d'impôt indirect. Cela étant dit, par rapport à la question spécifique qui nous est posée, l'on relèvera que cette qualification d'impôt indirect n'est en dernière analyse pas déterminante.

IV. COMPATIBILITE DE LA TPC AVEC LA LHID

Pour le présent avis de droit, la nature de la TPC est importante afin de définir les règles fédérales qui lui sont applicables. Ainsi, aussi bien l'article 129 de la Constitution fédérale que l'article 1^{er} LHID définissent le champ de compétence de la Confédération par rapport justement à la notion d'impôt direct, par opposition aux impôts indirects. Nous considérons que l'élément déterminant dans le contexte du présent avis de droit pour définir la soumission ou non de la TPC à la réglementation fédérale sur la LHID est en dernière analyse l'interprétation qu'il faut donner à la notion même impôt direct telle qu'utilisée à l'article 129 de la Constitution fédérale et l'article 2 LHID, notion qui peut être différente de celle découlant d'une théorie générale de droit fiscal sur la nature des contributions publiques. En effet, la notion d'impôt direct couverte par la LHID est directement influencée par la séparation des pouvoirs entre la Confédération et les cantons.

²⁵ Sur cette question et plus en détail, voir Xavier Oberson, TPC, p. 300-302.

²⁶ RDAF, 1980, p. 112.

Ainsi, il ressort des travaux préparatoires tels qu'étudiés par la doctrine que la notion d'impôt direct au sens de l'article 129 de la Constitution fédérale doit être définie par rapport à l'objet de celui-ci. L'objet de ces impôts directs visés par la LHID a été décrit par le législateur comme étant les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques de même que les impôts sur le bénéfice (résultat net) et sur le capital propre (fortune) des personnes morales²⁷. La doctrine en déduit que les autres types d'impôts doivent à contrario être qualifiés d'indirects au regard de cette disposition²⁸.

Cette analyse de la disposition constitutionnelle est confirmée par la LHID elle-même qui, à son article 2, définit très clairement son champ d'application et le limite aux impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques, l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital des personnes morales, l'impôt à la source auprès de certaines personnes physiques et morales ainsi que les impôts sur les gains immobiliers. A contrario, les impôts ayant un autre objet ne sont pas compris dans le champ d'application de la LHID.

Nous avons déjà vu ci-dessus que la TPC n'avait pas pour objet de taxer le revenu ou le bénéfice des activités commerciales en tant que tel. En d'autres termes, sans avoir à trancher de manière définitive si, au sens doctrinal du terme, la TPC est un impôt direct ou indirect, il est en tout cas certain qu'en l'état actuel de la LHID, la TPC ne tombe pas sous le coup des impôts directs visés par la LHID²⁹.

²⁷ Feuille Fédérale, 1976, ch. I 1492 ss.

²⁸ F. Cagianut, Commentaire de la Constitution fédérale suisse, art. 42 quinquies, Bâle, 1986, p. 4, ch. 4 ; Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse I, p. 412 ; Xavier Oberson, TPC, p. 297.

²⁹ FF 1983 III, p. 90 ; Markus Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, ch. I/1, Bundesgesetz Über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bâle, 1997, ad. Art. 2, ch. 21 ss ; Xavier Oberson, TPC, p. 298 et les autres références citées par cet auteur.

Cette exclusion de la TPC du champ d'application de la LHID étant fondée sur son objet et son but, la modification des critères de détermination de la taxe ne modifie pas cette conclusion. Ce n'est que si le législateur décidait de modifier la nature même de la TPC et de saisir à travers celle-ci le revenu des activités commerciales concernées que la problématique de l'application de la LHID à la TPC se poserait.

Nous pouvons donc conclure qu'aussi longtemps que la TPC ne visera pas à taxer le revenu des contribuables, la LHID ne lui sera pas applicable.

V. **CONSTITUTIONNALITE DE LA TAXE PROFESSIONNELLE COMMUNALE AU REGARD DE L'INTERDICTION D'EDICTER DES IMPOTS « DU MEME GENRE » QUE LA TVA**

Si la compatibilité de la TPC avec la LHID se fait relativement aisément en fonction de la nature et de l'objet de la TPC tels que retenus ci-dessus, cette première conclusion soulève immédiatement une interrogation sur la compatibilité de la TPC avec la réglementation fédérale par rapport aux impôts indirects, et plus spécifiquement par rapport à la TVA.

L'article 134 de la Constitution fédérale prévoit à ce sujet que « *les objets que la législation fédérale soumet à la taxe sur la valeur ajoutée, à des impôts à la consommation spéciaux, au droit de timbre ou à l'impôt anticipé ou qu'elle déclare exonérés ne peuvent être soumis par les cantons et les communes à un impôt du même genre* ³⁰ ».

³⁰ Article 134 de la Constitution fédérale.

La Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée se réfère directement à cette norme constitutionnelle en ces termes : « *Ce que la présente loi soumet à la TVA, ce qu'elle déclare hors du champ de l'impôt ou exonère, ne peut être soumis par les cantons ou les communes à un impôt du même genre (art. 134 cst.). Les impôts sur les billets d'entrée et les droits de mutation ne sont pas des impôts du même genre* ³¹ ».

Au regard de la taxe professionnelle genevoise, la question à résoudre consiste donc à analyser si cet impôt constitue un « impôt du même genre » que la TVA. Cette dernière notion sera interprétée en se basant sur la genèse de la loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée, sur la jurisprudence du Tribunal fédéral, et sur les opinions exprimées par la doctrine. Cette notion sera ensuite comparée à l'objet de la taxe professionnelle communale aux fins de déterminer s'il s'agit d'un impôt « du même genre » que la TVA.

1. Travaux préparatoires de la Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée

L'introduction de la Loi fédérale sur la TVA avait été précédée par une phase transitoire au cours de laquelle le système de la TVA a été mis en place. Ainsi, l'adoption des dispositions transitoires de l'article 8, premier alinéa de la Constitution, fixant les principes de la TVA, a précédé l'entrée en vigueur de l'ancienne Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA), dès le premier janvier 1995. Cette dernière ordonnance ayant été édictée par le Conseil fédéral, la question de l'admissibilité des impôts « du même genre » que la TVA n'a pas été débattue³². L'ancienne OTVA reprenait la règle posée par l'article 41ter, alinéa 2 Cst selon laquelle les cantons et les communes ne peuvent

³¹ Article 2 LTVA.

³² Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Département fédéral des finances, Berne 1994, page 7, ad article 2.

soumettre à un impôt « du même genre » ce que l'Ordonnance « soumet à la taxe sur la valeur ajoutée ou qu'elle déclare exonérée³³ ». Aucun élément concluant ne peut donc être tiré de l'OTVA.

Quant aux travaux préparatoires de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ils nous permettent de retenir un certain nombre d'enseignements sur les caractéristiques de la TVA et sur la volonté du législateur à cet égard. Les trois principes de base retenus par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national sont³⁴ :

- a) Le principe de neutralité concurrentielle de l'impôt qui est obtenue par un droit à la déduction de l'impôt préalable;
- b) Le principe de rentabilité de la perception; et
- c) Le principe du transfert de l'impôt au consommateur final.

A ces principes fondamentaux, il convient d'ajouter trois principes essentiels définis dans le cadre des objectifs qui ont guidé le législateur en vue de l'élaboration de la loi³⁵ :

- d) Le principe du « pays de destination » ;
- e) Le principe d'égalité ; et
- f) Le principe de la compatibilité avec le droit européen.

Dans ce même contexte, les travaux préparatoires permettent de cerner l'objet de la TVA comme étant « de taxer l'utilisation du revenu par le consommateur final³⁶ ».

³³ Article 2 OTVA.

³⁴ Rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, in : Feuille fédérale 1996, tome V, pages 701 ss, page 715.

³⁵ Même référence, page 708.

Quant à la définition des impôts « du même genre », les travaux préparatoires font référence à la jurisprudence du Tribunal fédéral en ces termes : « *Par impôts du même genre, la jurisprudence entend les impôts sur le chiffre d'affaires qui ont un caractère d'impôt à la consommation, c'est à dire les impôts par lesquels le législateur entend frapper non l'entreprise assujettie, mais le consommateur final*³⁷ ». Le législateur a ensuite clairement pris position sur les impôts sur les billets d'entrée et sur les droits de mutation en les déclarant compatibles avec la TVA³⁸. Il ne s'est pas prononcé sur la taxe professionnelle communale.

Biens que les travaux préparatoires de la Loi sur la TVA ne se prononcent pas sur la taxe professionnelle communale, la définition de l'objet de la TVA et la délimitation des principes régissant cette taxe seront utilisés pour la suite de l'analyse.

2. La jurisprudence du Tribunal fédéral

Dans un arrêt ancien, le Tribunal fédéral devait juger de la compatibilité de l'impôt minimal du canton de Thurgovie, basé sur le chiffre d'affaires, avec l'ancien impôt fédéral sur le chiffre d'affaires³⁹. Il a posé le principe selon lequel l'interprétation de la notion d'impôt « du même genre » au sens de l'article 41ter, al. 2 Cst devait être examinée en relation avec l'objet de l'impôt⁴⁰.

Sur cette base, il a constaté que même si l'impôt minimal passé en revue se basait sur le chiffre d'affaires, ce critère n'était que formel et que le véritable objet de

³⁶ Même référence, page 714.

³⁷ Même référence, page 716.

³⁸ Article 2 LTVA.

³⁹ ATF 96 I 560.

⁴⁰ Même référence, page 582, considérant 5.

l'impôt était le bénéfice et le capital de l'entreprise⁴¹. Le Tribunal fédéral a ainsi conclu que cet impôt minimal était plus destiné à remplacer l'impôt sur le bénéfice et le capital et qu'il ne s'agissait donc pas d'un impôt sur le chiffre d'affaires visé par l'article 41ter Cst.

Cette jurisprudence a ensuite été confirmée dans une affaire similaire portant sur la constitutionnalité d'une taxe minimale prélevée par le canton d'Appenzel sur le chiffre d'affaires en lieu et place des impôts sur le bénéfice et le capital⁴². Dans cet arrêt, le Tribunal rappelle les principes énoncés dans la jurisprudence résumée ci-dessus et précise qu'un impôt minimum est constitutionnel pour autant qu'il ne dépasse pas un certain niveau et qu'il reflète la capacité d'une entreprise de générer des bénéfices⁴³.

Dans un arrêt ultérieur, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la compatibilité de la taxe professionnelle communale genevoise avec la norme constitutionnelle de l'article 41ter, al. 2 Cst⁴⁴. A l'époque, il s'agissait d'examiner la notion d'impôt « du même genre » par rapport à l'ancien impôt fédéral sur le chiffre d'affaires.

Le Tribunal fédéral a d'abord qualifié la taxe professionnelle communale d'impôt⁴⁵. Il a ensuite rappelé les considérants des jurisprudences relatives aux impôts minimaux avant de statuer que, dans le cas particulier d'un impôt professionnel, il n'est pas nécessaire que cet impôt reflète dans la même mesure la capacité économique du contribuable⁴⁶. Ainsi, le législateur peut « *se contenter, sans violer la constitution, d'une solution schématique qui tienne compte dans une*

⁴¹ Même référence, page 583.

⁴² ATF 102 Ia 254.

⁴³ Même référence, page 258, considérant 2a.

⁴⁴ Archives 49 (1980/1981), page 345.

⁴⁵ Même référence, pages 349 et 350, considérant 3a.

⁴⁶ Même référence, page 351, considérant 3b.

certaine mesure, en prenant le chiffre d'affaires comme base de calcul, de l'intensité de rendement moyen des entreprises de la branche⁴⁷ ».

Le Tribunal fédéral définit comme suit les impôts « du même genre »⁴⁸ :

« Comme « impôts du même genre » que le droit fédéral interdit aux cantons de prélever, il faut considérer tout impôt de consommation dont la charge économique est financièrement supportée par le dernier acquéreur (l'utilisateur) et qui est calculé en fonction du prix de la marchandise. La compétence fédérale de percevoir un impôt de consommation n'exclut pas la faculté pour les cantons d'utiliser les chiffres d'affaires des entreprises pour calculer un impôt cantonal, à la condition qu'ils ne cherchent pas par là à en charger finalement aussi le consommateur en fonction du prix de la marchandise ».

Il conclut que la taxe professionnelle communale genevoise, bien que se basant essentiellement sur le chiffre d'affaires, n'est pas un impôt de consommation. Il s'agit plutôt, comme nous l'avons d'ailleurs rappelé ci-dessus, d'un impôt sur l'activité commerciale qui ne peut pas être qualifié comme étant « du même genre » que l'impôt sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 41 ter Cst⁴⁹.

Le Tribunal fédéral s'est également penché sur la compatibilité du « droit des pauvres » genevois avec la norme constitutionnelle précitée et sous l'angle nouveau de la TVA⁵⁰. Dans son arrêt du 16 juillet 1996, il pose un certain nombre de principes qui permettent de cerner les caractéristiques essentielles de la TVA en vue de déterminer si le « droit des pauvres » peut être qualifié d'impôt « du même genre »⁵¹.

⁴⁷ Même référence.

⁴⁸ Même référence, page 356, considérant 6.

⁴⁹ Même référence, page 357, considérant 6.

⁵⁰ Article 41ter, al. 2 Cst qui a été remplacé par l'article 134 dans la nouvelle Constitution fédérale.

⁵¹ ATF 122 I 123 = Archives 66 (1997/1998) 242 = RDAF 1997 II 204 = SJ 1997, page 5 = Revue fiscale 1997, page 28.

Ainsi, le Tribunal fédéral précise que la TVA est un impôt « général sur la consommation intérieure » qui doit « être supporté par le consommateur final dans la mesure où les conditions du marché le permettent⁵² ». Il ajoute qu'il s'agit d'une « contribution proportionnelle frappant les livraisons de biens et les prestations de services, calculée sur le chiffre d'affaires des entreprises assujetties à tous les stades du processus économique, avec déduction de l'impôt préalable⁵³ ». Citant Ernst Höhn et Klaus A. Vallender, le Tribunal fédéral estime que l'élément significatif de la TVA est « l'intention du législateur de reporter l'impôt sur le consommateur⁵⁴ ». A cet égard il n'est pas déterminant que la charge de l'impôt soit dans tous les cas répercutée sur le consommateur final. Bien que le « droit des pauvres » soit aussi un impôt de consommation, il se distingue de la TVA en ce qu'il ne frappe que certaines prestations de services spéciales, en l'occurrence les prestations de divertissement. Il se distingue également de la TVA par son caractère d'imposition à un seul stade (imposition dite « monophasé », par opposition au caractère « multiphasé » de la TVA). Considérant ce qui précède, le Tribunal fédéral a jugé que le « droit des pauvres » n'est pas un impôt « du même genre » que la TVA.

Sur une question qui n'était pas liée à la constitutionnalité d'une taxe locale, mais aux caractéristiques essentielles de la TVA, le Tribunal fédéral a également statué que sous réserve des utilisations pour des activités qui ne permettent pas la déduction de l'impôt préalable, il est nécessaire que l'impôt préalable puisse être déduit aux fins de réaliser un transfert de l'impôt vers le consommateur final⁵⁵.

⁵² Archives 66, page 245, considérant 3a.

⁵³ Même référence.

⁵⁴ Même référence, page 249, considérant 3d, bb.

⁵⁵ « Soll die Mehrwertsteuer den Endverbrauch belasten, muss der Steuerpflichtige zudem die Vorsteuer ausnahmslos abziehen können » (ATF 123 II 295, page 302, considérant 5).

3. La doctrine suisse

Aux fins de définir les caractéristiques essentielles de la TVA, la doctrine se base sur les mêmes principes que ceux ressortant des travaux préparatoires ayant conduit à l'élaboration de la LTVA, ainsi que ceux définis par la jurisprudence fédérale⁵⁶.

Une partie de la doctrine s'est cependant également penchée sur l'interdiction imposée aux cantons et aux communes de soumettre à des impôts « du même genre » que la TVA des objets qui sont déjà visés par la LTVA⁵⁷.

Ernst Höhn et Klaus A. Vallender, dont les arguments ont été repris par le Tribunal fédéral, définissent ces impôts « du même genre » comme « *tout impôt de consommation dont la charge économique est financièrement supportée par le dernier acquéreur (l'utilisateur) et qui est calculé en fonction du prix de la marchandise ; il s'agit d'impôts que la volonté du législateur cantonal destine à être répercutés sur le consommateur*⁵⁸ ». Danielle Yersin suit cette opinion⁵⁹.

Ernst Höhn et Klaus A. Vallender développent également leur propos en précisant qu'il importe peu qu'un impôt qui était destiné à être répercuté sur les consommateurs ne le soit pas effectivement dans les faits ou qu'un impôt qui est destiné à frapper l'entreprise soit répercuté sur les consommateurs en pratique⁶⁰.

⁵⁶ Notamment Danielle Yersin, Commentaire de l'art. 2 LTVA, in : Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Helbing & Lichtenhahn, Basel 2000, page 37, chiffre 6 ; Alois Camenzind, Niklaus Honauer, Klaus A. Vollender, Handbuch zum Mehrwertsteuer (MWSTG), Haupt, 2e édition, Berne 2003, pages 23 ss ;

⁵⁷ Article 134 Cst.

⁵⁸ Ernst Höhn et Klaus A. Vallender, Commentaire de la Constitution fédérale, ad art. 41ter, page 15.

⁵⁹ Danielle Yersin, Commentaire de l'art. 2 LTVA, op. cit., page 37, chiffre 7.

⁶⁰ Ernst Höhn et Klaus A. Vallender, op. cit., page 15.

Dans une autre publication, Klaus A. Vallender prend position sur la taxe professionnelle genevoise en indiquant que c'était avec raison que le Tribunal avait qualifié cet impôt comme un « impôt frappant l'activité commerciale » et non pas comme un impôt sur la consommation⁶¹. Il estime par conséquent que la taxe professionnelle n'est pas un impôt du même genre que la TVA.

Il est intéressant de relever que les mêmes principes ont également été suivis au niveau européen qui dispose d'une réglementation similaire puisque celui-ci permet aux Etats membres d'édicter *"tout impôt, droit et taxe n'ayant pas le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, à condition toutefois que ces impôts, droits et taxes ne donnent pas lieu, dans les échanges entre Etats membres à des formalités liées au passage d'une frontière"*⁶². Ainsi, par exemple, dans une affaire Gabriel Bergandi contre Directeur général des impôts⁶³, la Cour a posé les principes suivants :

« Ne revêt dès lors pas les caractéristiques d'une taxe générale sur la consommation perçue sur le prix des prestations de services, une taxe assise sur la seule mise à disposition du public d'un bien, sans considération de son utilisation effective, et qui n'est pas fonction des recettes réalisées par cette mise à disposition. Il en est ainsi notamment lorsque la taxe est due même au cas où celle-ci est faite à titre gratuit. Si une taxe à tarif fixe peut, dans certaines conditions, être considérée comme une imposition forfaitaire de recettes, ce caractère ne peut lui être reconnu qu'à condition, d'une part, que le tarif ait été fixé sur la base d'une évaluation objective des recettes prévisibles en fonction du nombre de prestations de services susceptibles d'être fournies et de leur prix et, d'autre part, qu'il soit établi que la taxe soit susceptible d'être répercutée sur le prix de ces prestations pour qu'elle soit supportée, en définitive, par le consommateur ».

⁶¹ Klaus A. Vallender, Die Genfer Armensteuer (taxe dite « droit des pauvres ») ist keine « gleichartete Steuer » im Sinne von Art. 41ter Abs. 2 BV – Bemerkungen zum Bundesgerichtsurteil vom 16. juli 1996, in : Revue Fiscale 1/97, pages 1 ss, page 3.

⁶² Article 33, alinéa 1 de la Sixième Directive du Conseil du 17 mai 1977 (77/388/EEC).

⁶³ C-252/86

On retrouve donc dans cette affaire les mêmes principes que ceux développés en droit suisse, tout particulièrement l'importance qu'il faut accorder à l'intention du législateur de transférer la charge de l'impôt en cause sur le consommateur final⁶⁴.

4. TPC et TVA

Le Tribunal fédéral et la doctrine n'ont pas encore eu l'occasion d'examiner directement la compatibilité de la taxe professionnelle communale genevoise au regard de la TVA⁶⁵. Toutefois, la taxe sur la valeur ajoutée étant un impôt sur la consommation, au même titre que l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires, avec quelques différences liées notamment au caractère d'impôt général de la TVA frappant aussi les services et à l'application du principe de neutralité de l'impôt permettant la déduction de l'impôt préalable, il apparaît que les principes énoncés dans l'arrêt portant sur la taxe professionnelle au regard de l'impôt sur le chiffre d'affaires⁶⁶ peuvent être utilisés aussi en matière de TVA. En effet, le caractère plus général de la TVA et la possibilité de déduire l'impôt préalable n'ont pas pour effet de modifier l'objet de l'impôt qui reste l'imposition de la consommation privée.

Au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, notamment les arrêts relatifs à la constitutionnalité du «droit des pauvres» genevois⁶⁷ et de la taxe professionnelle au regard de l'ICHA⁶⁸, il apparaît que les critères les plus importants pour déterminer si un impôt est «du même genre» que la TVA sont l'existence d'un impôt sur la consommation, le transfert de l'impôt sur le

⁶⁴ Voir également les arrêts dans les causes

⁶⁵ Dans le contexte de l'article 134 Cst et de son équivalent dans l'ancienne Constitution, l'article 41ter, al. 2 Cst.

⁶⁶ Archives 49 (1980/1981), pages 345 ss.

⁶⁷ ATF 122 I 213 = Archives 66 (1997/1998), pages 242 ss.

⁶⁸ Archives 49 (1980/1981), pages 345 ss.

consommateur final, la possibilité de déduire l'impôt préalable et la neutralité de la taxe.

Or, ainsi que cela a été d'ores et déjà établi ci-dessus dans les chapitres II et III, la TPC n'est pas un impôt sur la consommation et ne préconise pas le transfert de l'impôt sur le consommateur final. Il s'agit d'un impôt sur l'activité commerciale et non pas sur le chiffre d'affaires en tant que tel. Le chiffre d'affaires n'est qu'un critère pour établir la proportionnalité de la TPC, l'objet et les fondements de celle-ci étant cependant le fait d'avoir une activité commerciale sur le canton.

Le Tribunal fédéral a déjà implicitement conclu dans ce sens dans la mesure où, dans le cadre de l'arrêt relatif au droit des pauvres, il a indiqué que la TPC avait un objectif totalement différent de la TVA, ce qui suffisait à considérer que cette taxe n'est pas « du même genre »⁶⁹.

Ces développements du Tribunal fédéral sont importants par rapport au projet prévu dans le PL 8640. En effet, le Tribunal fédéral met l'accent de manière très claire sur l'objet de la taxe en cause comme critère de distinction. Il en découle qu'aussi longtemps que les fondements et les buts poursuivis par la TPC ne sont pas modifiés par le législateur, l'on peut considérer que celle-ci reste compatible avec les compétences fédérales en matière de TVA. Les critères utilisés pour la perception de la TPC ne jouent ainsi pas de rôle pour trancher cette question. En d'autres termes, même si le législateur genevois décidait de définir la TPC en fonction du seul chiffre des affaires des contribuables, la TPC ne continuerait pas moins à devoir être considérée comme un impôt différent de la TVA compatible avec cette dernière. Tout comme pour la LHID, il apparaît donc très important de

⁶⁹ Archives 49, p. 248.

faire la distinction entre le but et l'objet de la taxe et les critères utilisés pour sa détermination⁷⁰.

Il résulte de ce qui précède que le maintien de la TPC n'est pas prohibé par la législation fédérale sur la TVA.

VI. SOUMISSION DU PL 8640 A L'ARTICLE 53A DE LA CONSTITUTION CANTONALE

L'objectif du PL 8640 est de modifier l'article 302 LCP relatif à la TPC en modifiant les critères de fixation de celle-ci (page 1 de l'exposé des motifs). A ce titre, il se justifie effectivement de s'interroger si cette modification législative tombe sous le coup de l'article 53A de la Constitution cantonale instituant un référendum obligatoire en matière d'impôts.

L'article 53A introduit la règle suivante :

« Les lois qui ont pour objet un nouvel impôt ou la modification du taux ou de l'assiette d'un impôt sont soumises obligatoirement à l'approbation du Conseil général (corps électoral) ».

L'article 53A de la Constitution fédérale est issu de l'initiative populaire IN 112 « Hausses d'impôts (?) aux électrices et électeurs de décider ! ». Cette initiative a abouti en mars 1999. Elle avait pour objectif de soumettre au référendum obligatoire toute augmentation d'impôts, de droits ou de taxes assimilables, de même que l'augmentation du taux ou l'extension de l'assiette d'un impôt, droit ou taxe assimilable. Ainsi que l'avait à l'époque constaté le rapport du Conseil d'Etat

⁷⁰ Voir notamment à ce sujet Xavier Oberson, TPC, p. 297 et

sur cette initiative, celle-ci ne tendait donc à soumettre au référendum obligatoire que les hausses d'impôts⁷¹.

Si l'idée du référendum obligatoire en matière d'impôts a été jugé comme un principe positif, le Conseil d'Etat et le Grand Conseil ont considéré qu'il convenait de soumettre au référendum obligatoire non seulement les hausses mais également les baisses d'impôts⁷². Simultanément, la rédaction de la disposition constitutionnelle a été améliorée afin de souligner le fait que seuls les impôts au sens strict du terme étaient soumis à cette disposition, à l'exclusion des taxes causales :

*« La notion d'impôt n'était pas clairement définie et pouvait laisser place à interprétation et à des procédures ultérieures. Le Conseil d'Etat a donc proposé que cette notion soit précisée et que l'on s'en tienne à la notion de contributions publiques non causales, à l'exception des taxes. »*⁷³

Nous avons constaté au chapitre III ci-dessus que la TPC doit être considérée comme un véritable impôt. Ainsi, de par sa nature, toute modification de la TPC tombe à priori sous le coup de la règle prévue à l'article 53A de la Constitution cantonale.

Il est vrai que l'article 53A ne précise pas si cette règle concerne tous les impôts levés sur le canton ou seulement les impôts cantonaux au sens strict du terme.

Une analyse de l'exposé des motifs de l'initiative « Hausses d'impôts ! Aux électrices et électeurs de décider ! » montre cependant que les initiants visaient la charge fiscale dans le canton de Genève dans son ensemble et non pas seulement

⁷¹ Mémorial du Grand Conseil, 1999, p. 7166.

⁷² Mémorial du Grand Conseil, 2001, p. 4574 ; Feuille fédérale, 2002, p. 6223.

⁷³ Mémorial du Grand Conseil, 2001, p. 4574.

au niveau communal⁷⁴. Par ailleurs, l'objet soumis au référendum de par le texte même de l'article 53A sont les lois adoptées par le Grand Conseil. En effet, les termes utilisés dans la Constitution cantonale doivent être interprétés de manière coordonnée⁷⁵ et la notion de loi visée à l'article 53A de cette Constitution doit donc être comprise comme visant les lois prévues à l'article 53A de la Constitution cantonale, à savoir les lois votées par le Grand Conseil. Or, à l'évidence, le PL 8640 est justement une telle loi.

L'article 53A de la Constitution fédérale définit par ailleurs le contenu des lois soumises à référendum obligatoire comme étant celles qui modifient le taux ou l'assiette d'un impôt. L'objet du PL 8640 est de modifier les critères servant de base à la perception de la TPC en supprimant le critère de l'effectif annuel des personnes travaillant dans l'entreprise contribuable. Or, ce critère fait justement partie de la définition de l'assiette de la TPC, et ce en dépit du fait que le titre marginal de l'article 302 LPC se réfère à « l'objet » de la taxe. En effet, l'assiette est l'opération par laquelle sont établis les éléments chiffrés auxquels sera appliqué le taux de l'impôt afin d'obtenir le montant en francs de la contribution⁷⁶. A la lecture de l'article 302, il est ainsi indiscutable que l'effectif annuel des personnes travaillant dans l'entreprise du contribuable est justement l'un des éléments chiffrés sur lesquels on appliquera les coefficients prévus à l'article 307A de la Constitution cantonale. Le PL 8640 a donc bien pour objectif de modifier l'assiette d'un impôt au sens prévu par l'article 53A de la Constitution cantonale.

⁷⁴ L'exposé des motifs de l'initiative commençait par l'affirmation suivant : « A Genève (canton et commune), en moyenne on paie 75% de plus que dans le canton de Vaud ».

⁷⁵ Blaise Knapp, Op. cit., p. ...

⁷⁶ W. Ryser / B. Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), Berne, 2002, p. 411.

Il découle de ce qui précède que si le PL 8640 est adopté, celui-ci devra être soumis au référendum obligatoire conformément à l'article 53A de la Constitution genevoise.

VII. CONCLUSIONS

1. La Taxe Professionnelle Communale est une contribution publique sur l'activité économique et non pas sur le revenu.

2. La Taxe Professionnelle Communale doit être considérée comme un impôt indirect.

3. La Taxe Professionnelle Communale en tant qu'impôt indirect ne visant pas à taxer le revenu en tant que tel échappe au champ d'application de la LHID.

4. La Taxe Professionnelle Communale doit être assimilée, en raison de son objet, à un impôt « d'un autre genre » compatible avec la législation fédérale sur la TVA.

5. En tant que le PL 8640 vise à modifier l'assiette de la TPC, celui-ci est soumis à l'article 53A de la Constitution cantonale instaurant en la matière un référendum obligatoire.

ANNEXE 5

TAXE PROFESSIONNELLE COMMUNALE AVANT DEGREVEMENT

POUR MEMOIRE

	2002	2001	2000	1999	1998	Dégrèvement 1998-2003
AIRE-LA-VILLE	3'466.00	5'116.00	5'500.90	21'857.75	4481.65	
ANIERES	37'828.50	32'595.85	39'612.00	40'460.20	35'330.20	50%
AVULLY	20'320.00	18'421.00	25'879.35	24'360.00	48'336.00	
AVUSY	37'445.40	36'972.85	35'612.90	44'541.40	31'117.10	
BARDONNEX	52'150.00	48'322.50	44'160.00	45'952.00	48'030.00	
BELLEVUE	97'482.10	113'923.40	124'168.25	119'888.75	152'858.30	
BERNEX	120'970.00	214'510.00	228'946.00	183'152.80	181'265.00	
CAROUGE	7'723'110.00	7'284'049.00	6'113'862.00	6'626'383.50	5'773'341.00	
CARTIGNY	21'570.00	25'068.50	19'637.25	17'788.35	19'534.65	40%; puis 100% dès 2002
CELIGNY	10'096.00	11'526.55	15'864.90	8'480.50	8'899.40	50%
CHANCY	26'511.00	30'396.30	36'346.65	36'488.95	35'210.10	
CHENE-BOUGERIES	433'191.00	424'570.00	424'627.00	387'474.00	382'353.00	100%
CHENE-BOURG	657'130.00	699'650.00	698'813.45	734'310.00	657'825.00	
CHOULEX	7'670.00	8'866.65	11'516.05	10'573.65	10'046.40	
COLLEX-BOSSY	7'992.80	11'440.65	9'021.45	8'413.25	9'630.35	
COLLONGE-BELLERIVE	120'530.00	165'000.00	95'874.00	95'874.00	128'994.00	100%
COLOGNY	256'905.00	178'714.00	301'480.00	146'784.00	148'770.00	50%; puis 100% dès 2001
CONFIGNY	41'326.30	39'210.45	38'961.35	32'751.00	37'781.20	
CORSIER	79'683.50	84'240.80	47'780.00	42'350.00	33'508.90	
DARDAGNY	505'830.00	513'196.00	438'191.00	436'935.00	434'081.30	
GENEVE	90'374'522.00	92'292'847.00	85'870'964.50	85'264'780.10	71'298'727.30	
GENTHOD	27'283.00	36'694.00	38'676.00	40'846.00	44'298.00	90%; puis 100% dès 2002
GRAND-SACONNEX	2'756'711.00	2'272'613.00	2'197'703.70	2'154'724.50	2'228'395.15	
GY	5'568.00	-29.40	5'120.00	3'745.70	3'520.90	
HERMANCE	6'334.70	6'321.95	7'831.35	6'960.00	7'581.25	
JUSSY	29'181.65	28'098.35	16'671.40	15'520.00	14'997.95	
LACONNEX	7'857.00	7'155.00	7'958.30	8'464.35	14'050.00	
LANCY	6'862'914.00	7'295'821.25	6'479'389.00	5'937'225.00	6'060'572.50	
MEJNIR	49'811.60	52'842.00	49'453.60	27'774.55	28'076.55	50% 2000; puis 75%
MEYRIN	8'305'368.00	7'833'973.00	6'424'409.45	6'023'476.50	5'100'033.95	
ONEX	338'249.00	338'772.00	322'922.05	337'938.50	312'906.50	
PERLY-CERTOUX	187'582.45	230'261.00	236'219.25	270'830.55	157'828.55	
PLAN-LES-QUATES	2'467'583.00	2'101'392.00	1'900'320.00	1'637'628.00	1'552'036.50	10% dès 2001
PREGNY-CHAMBESY	173'190.85	136'354.20	213'996.00	153'972.05	109'644.70	30%
PRESINGE	13'736.65	11'686.55	13'786.70	14'787.45	17'247.65	50%
PUPLINGE	34'399.60	26'642.00	40'980.30	22'826.20	20'560.00	
RUSSIN	35'080.00	34'680.00	71'042.75	600.35	3'506.25	
SATIGNY	2'072'263.00	2'384'659.00	2'256'525.00	1'756'406.00	1'666'959.00	20%; 30% 2000; puis 40%
SORAL	47'376.90	66'851.85	15'955.40	24'878.75	24'838.15	
THONEX	549'490.00	554'258.30	503'620.00	502'098.65	481'674.29	
TROINEX	12'110.00	16'858.40	27'457.00	14'972.80	23'854.00	50%; 75% 2001; puis 100%
VANDOEUUVRES	50'908.50	46'253.50	46'109.50	38'631.50	37'730.00	90%
VERNIER	4'469'419.00	3'613'302.10	3'632'610.40	3'377'839.45	3'344'068.95	
VERSOIX	361'253.00	313'296.00	346'517.00	349'132.00	350'440.00	
VEYRIER	182'771.40	144'206.00	153'480.00	129'488.50	119'048.65	
TOTAL	129'682'171.90	129'789'599.55	119'633'773.15	117'180'416.35	101'199'990.29	

DIAE/SF/SC/03A

D:\cvm\stat\TPC\100%_ja

Rajout colonne pour mémoire

AFC-cvm 01.10.03/source info DIAE



RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

GRAND CONSEIL**Commission fiscale**

DEMANDE D'AMENDEMENTS

Présentée par: Michèle Künzler

Concerne: PL 8640

Projet de loi
modifiant la loi générale sur les contributions publiques (D 3 05)
(Aménagement de la taxe professionnelle communale)

TEXTE

Art 301, al. 2, lettre f (nouvelle)

f) les personnes physiques ou morales qui déclarent un chiffre des affaires n'excédant pas 250'000 F, ou lorsque le montant de la taxe est inférieur à 500 F.

Art. 304, al. 3, lettre b (nouvelle teneur)

b) les impôts à la consommation, tels que l'ICHA, les taxes à l'importation sur les carburants et les combustibles, les impôts spéciaux sur les boissons et sur le tabac, ainsi que le droit des pauvres;

Art. 307B, al. 6 (nouvelle teneur)

⁶ Les calculs sont effectués annuellement.

Art. 308A (abrogé)**Art. 308B, al. 1 (nouvelle teneur)**

¹ Lorsque le montant fixé en application de l'article 308 ~~et 308A~~ est inférieur à 30 F, une taxe annuelle minimum allant jusqu'à ce montant peut être perçue.

Art. 310, al. 1, lettre a (nouvelle teneur)

a) la période de taxation et de calcul est annuelle correspond à l'année civile;

Art. 310A, al. 1 (nouvelle teneur)

¹ Lorsque la période de calcul ne comprend pas encore une année complète d'assujettissement au sens de l'article 301, alinéa 1, la taxe professionnelle communale est établie proportionnellement au temps d'exercice de l'activité.

Art. ? Période transitoire de taxation (nouveau)

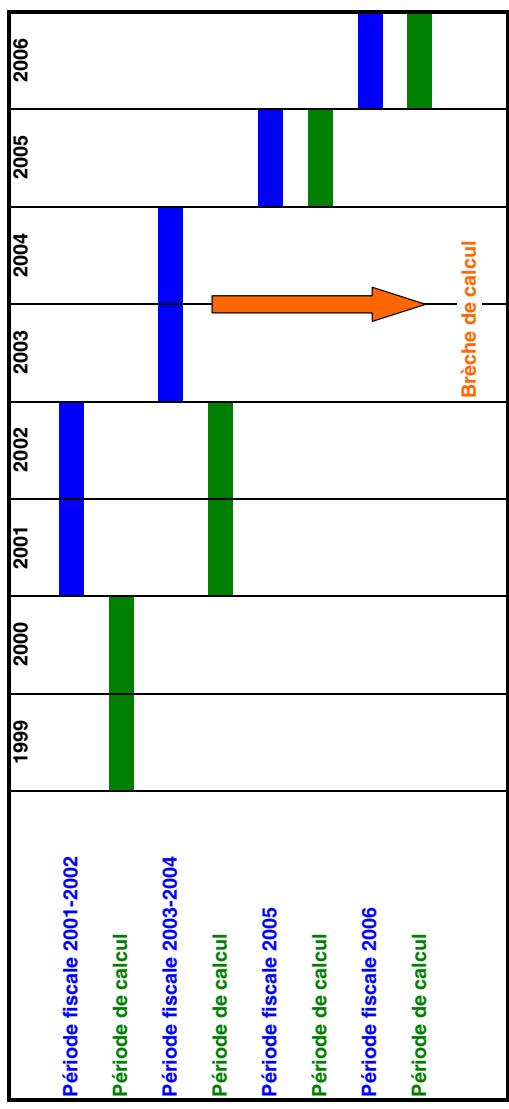
¹ La taxe annuelle sera établie en année de calcul.

² Pour la première période fiscale (2006) suivant la modification mentionnée à l'article 310, la taxation sera régie par le nouveau droit.

Art. ? Entrée en vigueur (nouveau)

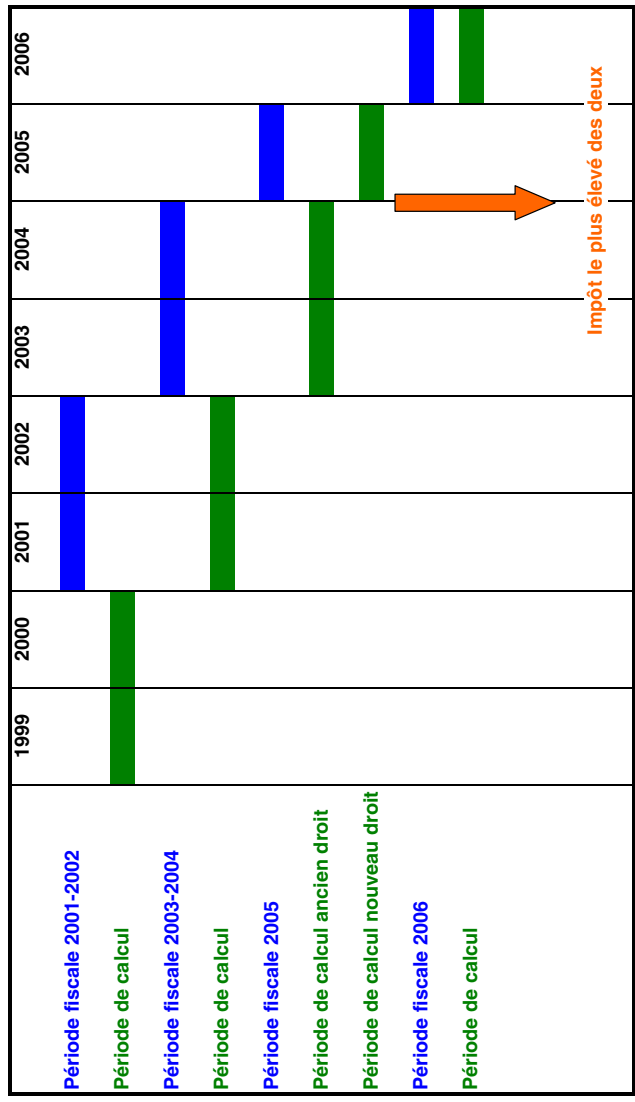
La présente loi entre en vigueur le 1^{er} janvier 2006.

Commission fiscale du 7 septembre 2004 - Taxe professionnelle communale
Passage à l'imposition postnumerando annuelle - méthodes de traitement de la période transitoire



Attention : les périodes fiscales semblent ne pas être les mêmes pour tous les contribuables
Le phénomène du changement de système risque de s'en trouver compliqué

Commission fiscale du 7 septembre 2004 - Taxe professionnelle communale
Passage à l'imposition postnumerando annuelle - méthodes de traitement de la période transitoire



Attention : les périodes fiscales semblent ne pas être les mêmes pour tous les contribuables
Le phénomène du changement de système risque de s'en trouver compliqué

Date de dépôt : 23 août 2005
Messagerie

RAPPORT DE LA MINORITÉ

Rapport de M. Jean Rémy Roulet

Mesdames et
Messieurs les députés,

La minorité de la Commission fiscale, minorité de circonstance vu l'absence d'un commissaire de l'Entente, demande au Grand Conseil d'entrer en matière sur le PL 8640 concernant l'allègement de la taxe professionnelle communale (TPC). Cette demande repose sur trois arguments qui sont les suivants :

- La fiscalité genevoise pour les entreprises est la plus lourde de Suisse.
- L'aménagement proposé de la TPC fait partie d'un ensemble de mesures en faveur des entreprises genevoises, proposées par la droite de ce Parlement durant la législature 2001-2005.
- L'aménagement proposé s'inscrit dans la lutte contre le chômage à Genève, qui connaît, avec 7,4 % de taux de chômage à fin juillet 2005, un taux deux fois supérieur à la moyenne suisse !

Une charge fiscale pour les entreprises genevoises beaucoup trop lourde

Le Département fédéral des finances a publié, le 2 juin 2005, un communiqué de presse, distribué aux commissaires, relatif aux charges fiscales cantonales pour l'année 2004. Ces indices sont pondérés en fonction de l'assiette fiscale de chaque canton. La moyenne nationale correspond à l'indice 100. Ainsi chaque canton possède un indice qui se situe soit en dessus (charges fiscales supérieures à la moyenne), soit en dessous (charges fiscales inférieures à la moyenne) de 100.

Le Département fédéral des finances a publié deux tableaux, dans le communiqué de presse susmentionné, relatif aux sociétés anonymes. Le premier concerne l'indice total de la charge fiscale grevant le bénéfice net et le capital des sociétés anonymes (cf. annexe). Avec un indice total de 126.0,

Genève occupe l'avant-dernière place suisse, devant ... les Grisons (135.1), mais loin derrière Vaud (108.9), Neuchâtel (114.7), le Valais (112.7), voire Fribourg (112.3) ou encore Zurich (103.7), pour ne citer que les principales régions économiques concurrentes à la nôtre.

Un deuxième tableau, plus technique (cf. annexe), calcule la charge moyenne pondérée due aux impôts cantonaux, communaux et paroissiaux, en pour-cent du bénéfice des sociétés anonymes. Les hypothèses de travail sont les suivantes : une société anonyme avec un capital et des réserves de 2 millions de francs en 2004 et quatre montants de bénéfices possibles, 80'000 F, 160'000 F, 400'000 F et 1'000'000 de F. Dans (presque) tous les cas de figure, Genève enregistre le taux le plus élevé !

Il faut noter, ce qui aggrave encore la situation à Genève, que la taxe professionnelle communale n'a pas été prise en compte dans ces comparaisons inter cantonales.

Ceci s'explique par les raisons suivantes :

Tout d'abord, Genève est le seul canton en Suisse à percevoir cette taxe. Raison pour laquelle, probablement, le Département fédéral des finances n'en a pas tenu compte dans son exercice de comparaison. Mais peut-être aussi, a-t-il été dupé par la terminologie « taxe professionnelle ». En effet, cette taxe professionnelle communale est en fait un impôt. Les impôts sont prélevés pour participer à la couverture des dépenses de l'Etat, sans condition. Ils ne représentent pas la contrepartie d'une prestation ou d'un avantage spécifique accordé au contribuable. C'est le cas des taxes – ou encore appelées taxes causales par les économistes – dont le montant est plus ou moins lié aux frais encourus par l'Etat pour accorder ses prestations.

Il y aurait ainsi lieu de changer de terminologie, mais les solutions ne sont pas évidentes, la première venant à l'esprit de l'auteur du rapport de remplacer taxe par "impôt professionnel", n'étant guère séduisante...

Cependant, pour les chefs d'entreprises genevois, cette discussion sémantique revêt une importance particulière : ce sont eux en effet, qui s'acquittent des taxes ET des impôts pour le compte de leurs entreprises. Ils constatent qu'au fil des années, le nombre des taxes cantonales augmente (taxe sur le tourisme, taxe d'épuration, taxe de recyclage, taxe foncière, etc.) pour des impôts à peu près constants.

Le principe des taxes leur est acquis puisqu'en contrepartie, ils bénéficient d'une prestation de l'Etat. Cependant, les taxes souffrent d'un inconvénient majeur : elles échappent à Genève, au référendum obligatoire (article 53a de la Constitution) en matière de modification de l'assiette fiscale cantonale.

Il faut relever encore une autre faiblesse du système fiscal genevois en matière des entreprises : c'est l'existence, toutefois contestée, de l'impôt sur le capital. Un projet de loi de l'Entente est à l'étude de la Commission fiscale, visant à une diminution d'un impôt totalement inique puisqu'il taxe des entreprises indépendamment de leur santé économique. Sa diminution permettra d'accompagner l'ensemble des mesures votées par la droite de ce Parlement durant la législature 2001-2005.

Mesures politiques en faveur de l'économie prises par la Droite durant la législature 2001-2005

La gauche s'est toujours gaussée, que ce soit en débat de pré consultation – un des derniers... – ou en Commission fiscale, de cet aménagement de la taxe professionnelle proposé par les radicaux et les libéraux et soutenu par les PDC. Certes, supprimer dans la base du calcul de la taxe professionnelle, toute référence au nombre d'emplois ne va pas alléger drastiquement la facture pour les entreprises genevoises. En effet, la loi actuelle prévoit une ponction de 10 F par nombre d'employés. Sachant que le canton compte un peu plus de 250 000 actifs, c'est donc une réduction de 2,5 millions de francs qui est proposé dans ce projet de loi.

Cependant, ce geste revêt d'une importance symbolique double : tout d'abord, c'est la première fois que le Parlement a la possibilité de débattre de l'avenir de la TPC. Certes, le 21 juin 1985 un projet de loi modifiant la TPC a été soumis au Grand Conseil, avec comme but, "de faciliter la compréhension du texte légal par les contribuables et sa mise en oeuvre par les fonctionnaires fiscaux", ainsi que "d'alléger la charge que représente la taxe professionnelle communale". Or, ce projet de loi avait été élaboré par le service de la taxe professionnelle communale de la Ville de Genève, ainsi que par un certain nombre de fonctionnaires des communes genevoises les plus importantes au titre de la taxe professionnelle !! (pages 3526 et 3527 du Mémorial).

Il est donc temps, pour le pouvoir législatif actuel, de se réapproprier ce débat, ce d'autant que le projet de loi en question a été déposé il y a bientôt 4 ans, jour pour jour ! L'autre aspect symbolique de ce projet de loi est clairement évoqué dans son exposé des motifs : "Genève connaît depuis des années le taux de chômage le plus élevé de Suisse (*sic*). Or, Genève connaît aussi, un des seuls impôts de Suisse qui taxe les entreprises au fur et à mesure qu'elles embauchent. Cet impôt désuet datant de l'ère de Napoléon, c'est la taxe professionnelle".

Comment donc rester crédible aux yeux de la population active, comme aux yeux de celle exclue du marché du travail ? Peut-on donc continuer, dans les circonstances que nous connaissons, à maintenir un impôt à l'embauche ? Poser la question c'est y répondre.

Aussi la gauche aurait-elle mieux fait de soutenir ce projet de loi, dont les incidences financières pour les comptes de l'Etat sont nulles et quasi-nulles pour les communes. D'autant plus que ce projet de loi ne remet pas en cause l'existence même de la TPC, de nombreuses auditions à la Commission fiscale nous l'ont confirmé. Les deux autres éléments constituant la base de taxation que sont les loyers et le chiffre des affaires suffisent à garantir juridiquement la pérennité de la TPC. En étant même plus ambitieuse, la commission aurait pu voter les amendements d'un député radical, visant à introduire un seuil d'exonération ainsi que la suppression du loyer dans le calcul de la TPC. En maintenant le projet de loi initial, cette minorité de circonstance a donc écouté les objections des communes qui craignaient (faussement d'ailleurs, le gros de la perception se faisant sur le chiffre des affaires des entreprises) pour leurs rentrées fiscales.

Ainsi donc, l'aménagement de la TPC ne constitue pas l'unique et seule mesure que la droite de ce Parlement a proposée durant la législature qui se termine.

Elle a ainsi supprimé les droits d'enregistrement liés aux donations entre vifs, mesure qui a de plus remporté un large succès auprès de la population genevoise qui l'a acceptée à 75%. Un chef d'entreprise pourra enfin céder son outil de travail à son conjoint ou à ses enfants sans devoir passer par les caisses de l'Etat.

Cette même droite a voté une motion demandant à ce que les prix des fluides distribués par les Services industriels de Genève soient préférentiels pour les petites et moyennes industries. Il serait d'ailleurs grand temps pour elle, de lancer une initiative qui pourrait s'intituler : "Le prix de l'énergie, c'est notre affaire", en réponse aux volontés affichées par la gauche, d'inscrire dans la Constitution la distribution monopolistique de ces fluides !

Elle a également déposé une série de projets de loi relatifs à l'innovation et au renforcement de l'attrait du capital-risque pour les investisseurs intéressés aux PME genevoises. Elle étudie de près le projet de loi du Conseil d'Etat visant à refondre les lois d'aide aux entreprises. Elle étudie également une modernisation de la taxe sur le tourisme, la création d'un guichet unique pour entreprises.

Alors que pendant ce temps la gauche observe, les bras ballants, l'augmentation du chômage à Genève, quand elle ne lance pas un référendum contre une loi sur le chômage visant à réinsérer au plus vite, les chômeurs dans le circuit économique.

La lutte contre le chômage à Genève

Pour la majorité actuelle de ce Parlement, seules la création d'emplois, l'amélioration des conditions d'accueil pour les entreprises, la simplification des tâches administratives à leur égard, une imposition et des charges raisonnables, permettront dans le moyen terme, à notre canton, de juguler un taux de chômage endémique.

Un article publié le 9 août 2005, paru dans la Tribune de Genève titrait notamment "Avec un taux oscillant autour de 7,5% de chômage, la cité de Calvin a fait fausse route. En cause, les emplois temporaires." Et de constater que "mois après mois, les statistiques du chômage sont toujours aussi accablantes". Nous nous permettons d'ajouter, « année après année ».

L'article met en cause ce que bon nombre de spécialistes de la question stigmatisent depuis belle lurette, à savoir "l'hyper protection" dont sont victimes les chômeuses et les chômeurs de ce canton. Et de citer comme exemple : "Le recours trop facile, tant pour les placeurs que pour les chômeurs, aux fameuses occupations temporaires où l'on peut voir un menuisier s'appliquer à faire des photocopies durant une année dans une administration quelconque".

Quand cessera-t-on à Genève de confondre politique sociale et politique de l'emploi ? Ce d'autant que le canton a créé plus d'emplois qu'ailleurs en Suisse. En effet, entre 1998 et 2001, 20 000 places de travail ont été créées soit + 8,1 %, contre une augmentation de 5 % en Suisse. Ces chiffres sont encore plus alarmants en Ville de Genève, principale bénéficiaire de la taxe professionnelle, celle-ci lui a rapporté 110 millions de francs en 2004, soit plus de 10 % de ses recettes, contre 70 millions en 1998 et 13 millions... en 1970. En effet, la Ville n'a créé que 3,2 % d'emplois entre 1998 et 2001. Si on analyse la période entre 1991 à 2001, la Ville a perdu 8,7 % d'emplois soit près de 14 000 places de travail alors que le canton lui a généré un très léger surplus d'embauche à 0,2 %.

La TPC enrichit donc la Ville, incapable de créer de l'emploi : cherchez l'erreur. Et celle-ci affirme sans rougir, dans son tous ménages - Vivre à Genève - d'avril 2005, dans un chapitre dédié à la taxe professionnelle que "si la TPC venait à disparaître, la Ville de Genève serait confrontée à un choix cornélien : diminuer ses prestations d'un montant analogue ou augmenter le

nombre de centimes additionnel dus par chaque contribuable". Ce chantage à la hausse d'impôts est inacceptable et la minorité de la Commission fiscale ne souhaite pas que le canton suive cette voie-là. L'emploi est la meilleure garantie d'intégration sociale pour nos concitoyennes et nos concitoyens.

En acceptant l'entrée en matière de ce projet de loi sur une très légère diminution de la taxe professionnelle communale, le Parlement genevois montrera ainsi sa volonté de mettre en pratique une mesure (parmi d'autres) susceptibles de contrer cette fatalité qu'est le chômage.

Elle vous recommande donc de refuser les recommandations de non-entrée en matière de la gauche et d'accepter ses propres conclusions, à savoir l'acceptation de ce projet de loi.

Annexes :

Extraits du Communiqué de presse du 2 juin 2005 du Département fédéral des finances "*Charges fiscales cantonales : pas de grand changement en 2004*" : tableaux 5 et 6.

ANNEXES

Tableau 5

Sociétés anonymes 1) avec 2'000'000 de francs de capital et réserves 2004

Bénéfice net: charges en pour-cent

Cantons	Rendement avant la déduction des impôts en francs			
	80'000	160'000	400'000	1'000'000
	Charge moyenne pondérée due aux impôts cantonaux, communaux et paroissiaux en pour-cent			
Zurich	7.07	10.40	17.02	17.20
Berne	10.51	12.67	13.96	14.48
Lucerne	11.39	12.00	12.38	12.53
Uri	10.17	11.05	16.83	17.12
Schwyz	6.62	7.37	7.82	8.00
Obwald	12.40	12.95	13.28	13.41
Nidwald	9.32	9.51	9.63	9.68
Glaris	8.66	11.49	17.14	17.34
Zoug	5.49	6.59	8.28	8.96
Fribourg	13.72	14.41	14.82	14.99
Soleure	9.05	10.85	14.29	15.66
Bâle-Ville	8.57	11.38	17.48	18.23
Bâle-Campagne	8.28	8.90	15.45	18.89
Schaffhouse	10.60	13.22	15.32	16.17
Appenzell Rh.-Ext.	11.12	11.23	11.29	11.32
Appenzell Rh.-Int.	10.07	10.16	10.20	10.22
Saint-Gall	11.89	12.04	14.63	17.13
Grisons	9.66	11.85	14.45	18.39
Argovie	9.39	10.95	13.81	14.96
Thurgovie	7.81	9.06	13.57	15.54
Tessin	11.86	12.26	12.51	12.61
Vaud	15.46	16.02	16.37	16.50
Valais	9.64	12.29	13.89	14.53
Neuchâtel	13.63	14.59	15.18	15.41
Genève	15.97	16.87	17.41	17.62
Jura	13.52	14.19	14.58	14.74

1) SA commerciales, industrielles ou bancaires, sans participations

Tableau 6

Bénéfice net et capital		Personnes morales 2004	
Sociétés anonymes ¹⁾			
Indice total de la charge grevant le bénéfice net et le capital			
Cantons	Indice de la charge grevant le bénéfice net	Indice de la charge grevant le capital	Indice total de la charge grevant le bénéfice net et le capital
Zurich	103.8	103.3	103.7
Berne	102.3	43.8	91.3
Lucerne	89.4	121.1	97.8
Uri	114.6	130.3	116.2
Schwyz	57.3	57.9	57.4
Obwald	102.2	100.2	101.8
Nidwald	76.0	51.2	70.6
Glaris	112.7	116.0	113.5
Zoug	60.2	24.5	53.3
Fribourg	112.4	111.7	112.3
Soleure	96.4	110.3	99.3
Bâle-Ville	111.5	158.0	118.7
Bâle-Campagne	107.8	162.5	112.7
Schaffhouse	112.4	99.3	110.3
Appenzell Rh.-Ext.	85.2	26.5	76.4
Appenzell Rh.-Int.	73.4	24.8	62.4
Saint-Gall	110.9	31.2	100.9
Grisons	121.1	198.6	135.1
Argovie	97.4	144.2	107.6
Thurgovie	93.6	97.5	94.6
Tessin	91.2	81.0	89.5
Vaud	119.6	82.8	108.9
Valais	101.3	147.6	112.7
Neuchâtel	105.8	152.7	114.7
Genève	126.7	122.2	126.0
Jura	106.3	110.4	107.0
Suisse	100.0	100.0	100.0

¹⁾ SA commerciales, industrielles ou bancaires, sans participations