

Date de dépôt : 15 juin 2012

Rapport du Conseil d'Etat

au Grand Conseil sur la validité et la prise en considération de l'initiative populaire 150 : Pas de cadeaux aux multinationales : initiative pour la suppression des allègements fiscaux

- | | |
|---|--------------------------|
| 1. Arrêté du Conseil d'Etat constatant l'aboutissement de l'initiative, publié dans la Feuille d'avis officielle le | 16 mars 2012 |
| 2. Dépôt du rapport du Conseil d'Etat au sujet de la validité et de la prise en considération de l'initiative, au plus tard le | 16 juin 2012 |
| 3. Décision du Grand Conseil au sujet de la validité de l'initiative sur la base du rapport de la commission législative, au plus tard le | 16 décembre 2012 |
| 4. Sur la base du rapport de la commission désignée à cette fin, décision du Grand Conseil sur la prise en considération de l'initiative et sur l'opposition éventuelle d'un contreprojet, au plus tard le | 16 septembre 2013 |
| 5. En cas d'opposition d'un contreprojet, adoption par le Grand Conseil du contreprojet, au plus tard le | 16 septembre 2014 |

PLAN DU RAPPORT

A.	VALIDITE DE L'INITIATIVE.....	3
1.	Recevabilité formelle.....	3
1.1	Unité de la matière.....	3
1.2	Unité de la forme.....	6
1.3	Unité du genre.....	6
1.4	Clarté.....	7
2.	Recevabilité matérielle.....	8
2.1	Conformité au droit supérieur.....	8
2.1.1	Principes.....	8
2.1.2	Conformité au droit fédéral.....	10
2.1.2.1	La répartition des compétences en général.....	10
2.1.2.2	Les règles en matière de fiscalité.....	10
a)	L'harmonisation fiscale.....	11
b)	Relations entre les impôts fédéraux et les impôts cantonaux.....	12
c)	Les dispositions légales actuelles.....	12
d)	Application à l'initiative.....	15
2.1.2.3	Interdiction de la rétroactivité.....	15
a)	En général.....	15
b)	En matière fiscale.....	18
c)	Les allègements fiscaux à Genève.....	20
d)	Application à l'initiative.....	21
2.1.2.4	La protection de la bonne foi.....	23
2.1.3	Conformité au droit constitutionnel cantonal.....	25
2.1.4	Lien avec les autres normes du droit cantonal.....	26
2.1.5	Conclusion intermédiaire.....	26
2.2	Exécutabilité.....	26
3.	Conséquences des violations constatées.....	27
4.	Conclusions sur la recevabilité.....	27
B.	PRISE EN CONSIDERATION DE L'INITIATIVE.....	28
1.	Généralités.....	28
2.	Qu'est-ce qu'un allègement fiscal ?.....	29
3.	Le cadre légal.....	30
4.	Les garde-fous.....	32
5.	Évolution du nombre d'allègements depuis 1995.....	33
6.	Typologie des entreprises au bénéfice d'allègements.....	35
7.	Effets des allègements fiscaux sur l'économie, l'emploi et les finances publiques.....	36
8.	Position du Conseil d'Etat sur l'IN 150.....	37
9.	Un contreprojet est opportun.....	39
10.	Conclusion sur la prise en considération.....	40
C.	CONCLUSIONS.....	40

Mesdames et
Messieurs les députés,

Le Conseil d'Etat a constaté l'aboutissement de l'initiative populaire 150 « Pas de cadeaux aux multinationales : initiative pour la suppression des allègements fiscaux » (ci-après : IN 150) par un arrêté du 14 mars 2012, publié dans la Feuille d'avis officielle du 16 mars 2012. De cette date courent une série de délais successifs qui définissent les étapes de la procédure en vue d'assurer le bon exercice des droits populaires.

Le premier de ces délais a trait au dépôt du présent rapport au Grand Conseil en vue de son traitement par la commission législative, dépôt qui doit intervenir dans un délai de 3 mois suivant la publication de la constatation de l'aboutissement de l'initiative, conformément à l'article 119, alinéa 2, de la loi portant règlement du Grand Conseil¹, du 13 septembre 1985 (B 1 01).

En l'espèce, ce délai parviendra à échéance le 16 juin 2012.

A. VALIDITE DE L'INITIATIVE

1. Recevabilité formelle

1.1 Unité de la matière

L'exigence d'unité de la matière relève du droit fédéral²; elle découle de la liberté de vote et, en particulier, du droit à la libre formation de l'opinion des citoyens et à l'expression fidèle et sûre de leur volonté, au sens de l'article 34, alinéa 2, de la Constitution fédérale³. Cette exigence interdit de mêler, dans un même objet soumis au peuple, plusieurs propositions de nature ou de but différents, qui forceraient ainsi le citoyen à une approbation ou à une opposition globale, alors qu'il pourrait n'être d'accord qu'avec une partie des propositions qui lui sont soumises⁴. Il convient de noter que cette

¹ Loi portant règlement du Grand Conseil de la République et canton de Genève, du 13 septembre 1985 (LRGC; B 1 01).

² Arrêt TF 1C_22/2010 du 6 octobre 2010, consid. 2.2; arrêt TF 1P.223/2006 du 12 septembre 2006, consid. 2.

³ Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. féd.; RS 101).

⁴ Arrêt TF 1C_283/2010 du 9 décembre 2010, consid. 3.2; arrêt TF 1C_103/2010 du 26 août 2010, consid. 3.1; arrêt TF 1C_289/2008 du 9 mars 2009, consid. 2.1 (au sujet de l'IN 140); ATF 131 I 126 consid. 5.2; 130 I 185; 129 I 366 consid. 2, très complet au sujet des règles régissant l'unité de la matière.

dernière formulation n'est pas entièrement satisfaisante, dès lors qu'elle est susceptible de condamner toute initiative munie de plus d'une proposition. Il apparaît dès lors plus exact de se référer, même si elles sont plus abstraites, aux notions d'unité de but et de rapport intrinsèque étroit entre les parties de l'initiative.

En effet, selon la jurisprudence, il doit exister entre les diverses parties d'une initiative soumise au peuple un rapport intrinsèque ainsi qu'une unité de but, c'est-à-dire un rapport de connexité qui fasse apparaître comme objectivement justifiée la réunion de plusieurs propositions en une seule question soumise au vote⁵. Ce principe est rappelé à l'article 66, alinéa 2, de la constitution genevoise⁶.

Dans son arrêt du 9 mars 2009 relatif à l'IN 140 (« Stop aux loyers abusifs et à la pénurie de logements : 10 mesures urgentes »), le Tribunal fédéral a examiné de manière particulièrement attentive l'exigence d'unité de la matière. Il a notamment indiqué que *« la notion de "rapport intrinsèque" est commune aux droits constitutionnels genevois et fédéral, et doit s'interpréter de la même manière : le principe d'unité de la matière est inhérent à la notion même d'initiative, celle-ci devant poser une question claire aux citoyens au moment du vote. Le critère déterminant est donc de savoir si, telle qu'elle est proposée, l'initiative permet aux citoyens d'exprimer librement leur véritable volonté. »*⁷

L'unité de la matière est cependant une notion relative, et elle doit faire l'objet d'un examen différencié selon le type de projet. Dans son arrêt relatif à l'IN 140, le Tribunal fédéral a rappelé, certes brièvement, sa jurisprudence à ce sujet : *« Une initiative se présentant comme un ensemble de propositions diverses, certes toutes orientées vers un même but, mais recouvrant des domaines aussi divers qu'une politique économique, une réforme fiscale, le développement de la formation, la réduction du temps de travail, la réinsertion des sans-emploi, etc., viole la règle de l'unité de la matière [références]. En revanche, une initiative populaire peut mettre en œuvre des moyens variés, pour autant que ceux-ci sont rattachés sans artifice à l'idée centrale défendue par les initiants [référence]. L'unité de la matière fait ainsi défaut lorsque l'initiative présente en réalité un programme politique général [référence], lorsqu'il n'y a pas de rapport suffisamment étroit entre les*

⁵ Arrêt TF 1P.223/2006 du 12 septembre 2006, consid. 2; ATF 130 I 185 consid. 3 et 129 I 381 consid. 2.1, avec références.

⁶ Constitution de la République et canton de Genève, du 24 mai 1847 (Cst-GE; RS/GE A 2 00).

⁷ Arrêt TF 1C_289/2008 du 9 mars 2009, consid. 2.1.

différentes propositions, ou encore lorsque celles-ci sont réunies de manière artificielle ou subjective [référence] »⁸.

Par ailleurs, s'agissant des initiatives, notamment genevoises, qui ont été examinées sous l'angle de l'unité de la matière, le Tribunal fédéral a par exemple traité de :

- l'initiative populaire IN 136 « *Touche pas à mon hôpital et aux services publics* » (unité de la matière non respectée, initiative invalidée)⁹;
- l'initiative populaire IN 120 « *Pour la sauvegarde et le renforcement des droits des locataires et des habitant-e-s de quartiers* » (unité de la matière non respectée, initiative partiellement invalidée)¹⁰;
- l'initiative populaire IN 119 « *Pour une caisse d'assurance maladie publique à but social et la défense du service public* » (unité de la matière non respectée, initiative invalidée)¹¹;
- l'initiative populaire IN 109 « *Genève, République de paix* » (unité de la matière respectée)¹²;
- l'initiative populaire IN 105 « *Pour l'emploi, contre l'exclusion* » (unité de la matière non respectée, initiative invalidée)¹³.

De plus, les exigences sont plus strictes pour un projet rédigé et pour une révision constitutionnelle que, respectivement, pour un projet sous forme de vœu et pour une révision législative¹⁴.

En l'espèce, l'IN 150 est un texte court abrogeant une disposition légale existante dans la loi sur l'imposition des personnes morales¹⁵ (article 10 LIPM) et ajoutant une disposition transitoire dans cette même loi (nouvel article 45B LIPM).

La disposition transitoire concerne les effets de l'abrogation de l'article 10 LIPM.

⁸ Arrêt TF 1C_289/2008 du 9 mars 2009, consid. 2.3.

⁹ Arrêt TF 1P.52/2007 du 4 septembre 2007, consid. 2.

¹⁰ ATF 130 I 185 consid. 3-5.

¹¹ ATF 129 I 381 consid. 2.

¹² ATF 125 I 227, 230-231 consid. 3.

¹³ ATF 123 I 63.

¹⁴ Arrêt TF 1C_289/2008 du 9 mars 2009, consid. 2.1 (au sujet de l'IN 140); arrêt TF 1P.52/2007 du 4 septembre 2007, consid. 2.1.

¹⁵ Loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994 (LIPM; RS/GE D 3 15).

Les deux modifications de la LIPM ont donc un lien intrinsèque entre elle.

L'IN 150 respecte par conséquent l'unité de la matière.

1.2 Unité de la forme

En vertu de l'article 66, alinéa 1, Cst-GE, le Grand Conseil déclare nulle l'initiative qui ne respecte pas l'unité de la forme.

Les initiants doivent ainsi choisir la voie de l'initiative non formulée (article 65 Cst-GE) ou de l'initiative rédigée de toutes pièces (articles 65A et 65B Cst-GE), mais ne peuvent mélanger ces deux types d'initiatives¹⁶.

En l'espèce, l'IN 150 se présente comme un texte modifiant une seule loi, la LIPM. Il s'agit ainsi d'une initiative rédigée de toutes pièces.

Par conséquent, l'IN 150 respecte l'unité de la forme.

1.3 Unité du genre

Le principe de l'unité du genre, ou unité de rang, est posé par l'article 66, alinéa 1, Cst-GE, et veut que l'initiative soit de rang législatif (article 65B Cst-GE) ou constitutionnel (article 65A Cst-GE), mais ne mélange pas ces deux échelons normatifs.

Selon le Tribunal fédéral, cette règle découle du principe de la liberté de vote : le citoyen doit en effet savoir s'il se prononce sur une modification constitutionnelle ou simplement législative, et doit avoir le droit, le cas échéant, de se prononcer séparément sur les deux questions¹⁷.

En l'espèce, l'IN 150 modifie la LIPM. L'initiative ne modifie pas la Constitution. Il n'y a donc pas de mélange des niveaux normatifs.

Une initiative législative formulée acceptée par le Grand Conseil n'est pas soumise au vote du peuple (art. 68, al. 1 Cst-GE *a contrario*). Tel a été le cas avec l'initiative populaire 145 « *Pour des allocations familiales dignes de ce nom* », acceptée par le Grand Conseil le 23 juin 2011. Un vote populaire n'aurait été possible que si un référendum facultatif avait été déposé par 7 000 citoyens (art. 53 Cst-GE).

¹⁶ Voir à ce sujet l'arrêt TF 1P.531/2006 du 8 novembre 2006, en particulier le consid. 4.

¹⁷ ATF 130 I 185 consid. 2.1, avec références.

Cependant, dès lors que la Constitution genevoise connaît un référendum obligatoire en matière fiscale (art. 53A, al. 1 Cst-GE), si l'initiative 150 devait être acceptée par le Grand Conseil, un vote populaire serait néanmoins nécessaire.

Cet élément conduit à une question supplémentaire : dès lors que l'initiative touche une loi soumise au référendum obligatoire, cela a-t-il un impact sur l'unité de genre ? Non, car la soumission au référendum obligatoire de l'IN 150 ne la transforme pas en une initiative constitutionnelle. Les considérations relatives au référendum facultatif et obligatoire n'ont pas d'impact sur l'appréciation de l'unité de genre.

Par conséquent, il faut en conclure que l'IN 150 respecte l'unité de genre.

1.4 Clarté

L'exigence de clarté du texte d'une initiative populaire ne fait pas partie des conditions de validité des initiatives traditionnellement étudiées¹⁸.

Il s'agit néanmoins, d'une part, d'un postulat qui découle naturellement de la liberté de vote telle que garantie par l'article 34, alinéa 2, Cst. féd. et définie par le Tribunal fédéral, à l'instar de la clarté de la formulation des questions posées à l'électeur : celui-ci doit pouvoir inférer quelles seront les conséquences pratiques de son vote, ce qui n'est pas possible si le texte d'une initiative est équivoque, ou par trop imprécis.

Cette exigence de clarté a fait, d'autre part, l'objet de développements importants dans des arrêts du Tribunal fédéral concernant la recevabilité des initiatives. Dans l'arrêt du 4 septembre 2007 concernant l'IN 136, le Tribunal fédéral a ainsi jugé que « [...] l'initiative pêche aussi par son imprécision. L'exigence de précision normative, également applicable lorsqu'il s'agit de définir l'étendue des droits politiques, impose en effet que l'on puisse autant que possible savoir si l'intervention du parlement, puis du peuple, est nécessaire pour l'adoption d'un acte déterminé », concluant après une analyse des différentes dispositions que « le texte de l'IN 136 n'est donc pas suffisamment clair pour permettre aux citoyens de se prononcer en connaissance de cause, comme l'exige l'art. 34 al. 2 Cst. » et pouvait être

¹⁸ Bien qu'il existe un précédent ancien d'invalidation d'une initiative par le Tribunal fédéral pour ce motif, arrêt TF *in* : ZBl. 1951 22; voir aussi le raisonnement du Tribunal fédéral – mais dans le cadre de l'examen de l'unité de la matière – dans l'ATF 123 I 63 consid. 6c, dans lequel il est dit en outre que « l'exigence de clarté a une importance particulière dans le système du droit genevois, le Grand Conseil devant traiter rapidement les initiatives populaires ».

invalidé aussi pour ce motif¹⁹. L'exigence de clarté en tant que condition indépendante de validité des initiatives populaires semble également émerger au sein de la doctrine²⁰.

La doctrine considère que la clarté et la cohérence doivent être satisfaites « quant à la forme, mais aussi et surtout quant au contenu »²¹. Elle mentionne la cohérence formelle et la cohérence matérielle du texte.

En l'espèce, l'IN 150 comporte d'une part une abrogation d'un article, ce qui ne pose aucun problème de clarté. D'autre part, elle prévoit une nouvelle disposition transitoire concernant les effets de la nouvelle. L'interprétation de cette norme sera reprise ci-dessous en lien avec la question de la conformité au droit supérieur et plus particulièrement celle de la rétroactivité.

L'IN 150 ne comporte donc pas de problème de clarté.

2. Recevabilité matérielle

2.1 Conformité au droit supérieur

2.1.1 Principes

A teneur de l'article 66, alinéa 3, Cst-GE, le Grand Conseil déclare partiellement nulle l'initiative dont une partie est manifestement non conforme au droit si la ou les parties qui subsistent sont en elles-mêmes valides; à défaut, il déclare l'initiative nulle.

Cette disposition codifie les principes généraux en matière de droits politiques tels que dégagés par la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour lequel les initiatives populaires cantonales ne doivent rien contenir de contraire au droit supérieur, qu'il soit international, fédéral ou intercantonal²².

¹⁹ Arrêt TF 1P.52/2007 du 4 septembre 2007, consid. 3.3; voir aussi l'ATF 133 I 110 consid. 8.

²⁰ Voir Bénédicte TORNAY, *La démocratie directe saisie par le juge – L'empreinte de la jurisprudence sur les droits populaires en Suisse*, Zurich 2008, p. 115-116.

²¹ TORNAY (2008), p. 117.

²² Pour des cas d'application, voir les arrêts TF 1C_357/2009 du 8 avril 2010 (IN 142 « Pour le droit à un salaire minimum »); 1P.387/2006 du 19 septembre 2007 (IN 128 « 15 000 logements pour Genève »); 1P.451/2006 du 28 février 2007 (IN 132 « Pour la réalisation du projet RHINO en Ville de Genève »); 130 I 134 (initiative cantonale appenzelloise « Pour 12 dimanches sans voitures ») et 1P.383/2004 du 23 décembre 2004 (initiative cantonale vaudoise « Pour une caisse vaudoise d'assurance maladie de base »).

Cette règle découle notamment du principe de la primauté du droit fédéral prévue à l'article 49 Cst. féd., ainsi que du principe de la hiérarchie des normes.

Toujours selon la jurisprudence, l'autorité appelée à statuer sur la validité matérielle d'une initiative doit en interpréter les termes dans le sens le plus favorable aux initiants. Lorsque, à l'aide des méthodes reconnues, le texte d'une initiative se prête à une interprétation la faisant apparaître comme conforme au droit supérieur, l'initiative doit être déclarée valable et être soumise au peuple. L'interprétation conforme doit permettre d'éviter autant que possible les déclarations d'invalidité, conformément à l'adage *in dubio pro populo*²³.

De manière plus générale, pour juger de la validité matérielle d'une initiative, il convient d'interpréter son texte sur la base des principes d'interprétation reconnus. On doit se fonder au premier chef sur la teneur littérale de l'initiative, sans toutefois écarter complètement la volonté subjective des initiants. Une motivation éventuelle de la demande d'initiative ainsi que des déclarations des initiants peuvent en effet être prises en considération. Parmi les diverses méthodes d'interprétation, on doit privilégier celle qui, d'une part, correspond le mieux au sens et au but de l'initiative et conduit à un résultat raisonnable et, d'autre part, apparaît, dans le cadre de l'interprétation conforme, la plus compatible avec le droit supérieur fédéral et cantonal²⁴.

Enfin, conformément au texte de l'article 66, alinéa 3, Cst-GE, ce n'est que lorsque la non-conformité avec le droit supérieur est manifeste que le Grand Conseil est tenu de déclarer une initiative invalide²⁵. Dans le cas de l'IN 142 (« Pour le droit à un salaire minimum »), le Tribunal fédéral a rappelé les travaux préparatoires à l'origine de l'article 66, alinéa 3, Cst-GE. Le texte constitutionnel genevois faisait suite à un avis de droit du professeur Andreas Auer²⁶. Le Tribunal fédéral a considéré que « *ce n'est que dans l'hypothèse où l'inconstitutionnalité "saute aux yeux et ne peut*

²³ Arrêt TF 1C_357/2009 du 8 avril 2010, consid. 2.2; 1P.541/2006 du 28 mars 2007, consid. 2.5; 1P.451/2006 du 28 février 2007, consid. 2.1; 1P.129/2006 du 18 octobre 2006, consid. 3.1; ATF 128 I 190 consid. 4; 125 I 227 consid. 4a.

²⁴ ATF 129 I 392 consid. 2.2 (traduction libre).

²⁵ ATF 132 I 282 consid. 1.3; arrêt TF 1P.387/2006 du 19 septembre 2007, consid. 2.4; 1P.541/2006 du 28 mars 2007, consid. 2.4; 1P.451/2006 du 28 février 2007, consid. 2.2 *in fine*.

²⁶ Andreas AUER, *Problèmes et perspectives du droit d'initiative à Genève*, Lausanne 1987, en particulier p. 40 et p. 49.

raisonnablement être niée" que le Grand Conseil est tenu de [...] déclarer [l'initiative populaire] invalide »²⁷.

En l'espèce, l'IN 150 touche des questions de fiscalité.

2.1.2 Conformité au droit fédéral

2.1.2.1 La répartition des compétences en général

Conformément à l'article 3 Cst. féd., les cantons « *exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération* ». L'article 42, alinéa 1, Cst. féd. complète le principe de la répartition des compétences entre la Confédération et les cantons en indiquant que « *la Confédération accomplit les tâches que lui attribue la Constitution* ». L'article 43 Cst. féd., selon lequel « *les cantons définissent les tâches qu'ils accomplissent dans le cadre de leurs compétences* », n'apporte rien de plus aux articles précités²⁸.

2.1.2.2 Les règles en matière de fiscalité

Les règles en matière de finances et de fiscalité se trouvent principalement aux articles 126 à 135 Cst. féd.

²⁷ Arrêt TF 1C_357/2009 du 8 avril 2010, consid.2.3. Cet arrêt a été critiqué en doctrine, notamment au motif que la portée donnée par le Tribunal fédéral à l'expression « *manifestement non conforme au droit* » était en contradiction avec l'esprit de l'article 68, alinéa 3 Cst-GE et la pratique antérieure du Grand Conseil et du Tribunal fédéral. Cette interprétation irait au-delà du rappel du principe « *in dubio pro populo* » (Stéphane GRODECKI, *L'invalidation des initiatives populaires en droit genevois – Commentaire de l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 mars 2010 dans la cause 1C_357/2009*, RDAF 2010 I p. 252-262, en particulier p. 260-262).

²⁸ Rainer J. SCHWEIZER, « Art. 43 », in : Bernhard EHRENZELLER / Philippe MASTRONARDI / Rainer J. SCHWEIZER / Klaus A. VALLENDER (éd.), *Die schweizerische Bundesverfassung – Kommentar*, 2^e éd., St-Gall 2008 (ci-après : *Commentaire saint-gallois*), §6 ad art. 43 Cst.

a) *L'harmonisation fiscale*

L'article 129 Cst. féd., intitulé « *Harmonisation fiscale* », a la teneur suivante :

Art. 129 Harmonisation fiscale

¹ La Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes; elle prend en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation.

² L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale.

³ La Confédération peut légiférer afin de lutter contre l'octroi d'avantages fiscaux injustifiés.

Le Tribunal fédéral a expliqué que « *le constituant a prévu une harmonisation tant sur le plan horizontal (entre les cantons eux-mêmes, d'une part, et, dans le canton, entre les communes elles-mêmes, d'autre part) que sur le plan vertical (entre la Confédération et les cantons, respectivement entre les cantons et les communes)* »²⁹.

Pour le Tribunal fédéral, « *l'harmonisation fiscale vise à un ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal suisse et une simplification de la taxation en particulier dans l'intérêt des contribuables, tout en ménageant le plus possible l'autonomie – en particulier financière – des cantons. [...] Elle ne doit pas conduire à une uniformisation des systèmes fiscaux, mais à leur coordination sur la base du principe de subsidiarité (art. 46 al. 2 Cst.). Le législateur fédéral, qui a pour mandat constitutionnel de mettre en œuvre l'harmonisation fiscale, doit ainsi veiller à ce que la réglementation concernant l'impôt fédéral direct et les lois fiscales cantonales concordent entre elles* »³⁰.

L'harmonisation fiscale tend à une « *coordination des systèmes et non à une uniformisation* »³¹.

L'harmonisation fiscale a notamment été concrétisée par l'adoption de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes^{32, 33}. Cette loi ne s'applique pas directement aux particuliers, mais

²⁹ ATF 130 II 65, 73 consid. 5.2.

³⁰ ATF 130 II 65, 73 consid. 5.2.

³¹ Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3^e éd., Bâle 2007, p. 21, §15.

³² Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14).

s'adresse au législateur des cantons³⁴. Elle connaît des dispositions en matière d'allègements fiscaux (art. 5 et 23 LHID), qui seront reprises ci-dessous.

b) Relations entre les impôts fédéraux et les impôts cantonaux

Par ailleurs, l'article 134 Cst. féd., intitulé « Exclusion d'impôts cantonaux et communaux », prévoit 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 ».

Comme l'explique la doctrine, « a contrario, les cantons sont en principe libres de prélever tous les impôts qui ne sont pas réservés exclusivement aux autorités fédérales »³⁵. En matière fiscale, la doctrine a ainsi distingué les compétences exclusives de la Confédération, les compétences parallèles de la Confédération et des cantons et les compétences cantonales³⁶; elle a également répertorié les différents impôts et taxes cantonaux³⁷, selon leur caractère admissible ou non³⁸.

c) Les dispositions légales actuelles

En matière d'allègements fiscaux, la LHID comprend deux dispositions :

- l'article 5 (figurant dans le chapitre 1 « Assujettissement à l'impôt » du titre 2 « Imposition des personnes physiques ») et
- l'article 23 (figurant dans le chapitre 1 « Assujettissement à l'impôt » du titre 3 « Imposition des personnes morales »).

³³ ATF 131 I 291, 298 consid. 2.4.1; ATF 130 II 509, 513 consid. 9.3; ATF 128 II 66, 71 consid. 4b.

³⁴ OBERSON (2007), p. 21, §17; Andreas AUER / Giorgio MALINVERNI / Michel HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse, volume I – L'Etat*, 2^e éd., Berne 2006, p. 426, §1199; FF 1993 III 1, 12. Plus nuancé : Urs BEHNISCH (Commentaire saint-gallois 2008), §14 ad art. 129 Cst. féd.

³⁵ AUER / MALINVERNI / HOTTELIER (2006), vol. I, p. 423, §1191.

³⁶ OBERSON (2007), p. 16-20.

³⁷ VALLENDER (Commentaire saint-gallois 2008), §9-26 ad art. 134 Cst.

³⁸ Xavier OBERSON / Pierre-Alain GUILLAUME, *Le régime financier dans le droit constitutionnel des cantons*, in : Daniel THÜRER / Jean-François AUBERT / Jörg Paul MÜLLER (éd.), *Verfassungsrecht der Schweiz / Droit constitutionnel suisse*, Zurich 2001, p. 1228-1230, §78.16-21.

Leur teneur est la suivante :

Art. 5 Allègements fiscaux

Les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. La modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation nouvelle. [...]

Art. 23 Exonérations

¹ Seuls sont exonérés de l'impôt:

[...]

² ...

³ Les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation.

⁴ [...]

La doctrine rappelle l'existence de ces normes³⁹. Elle explique, ce qui découle du texte légal, que les cantons ne doivent pas obligatoirement prévoir des allègements fiscaux. Elle explique aussi que le « *Freiraum der Kantone* » est grand dans ce domaine⁴⁰, mais que les allègements fiscaux doivent servir les intérêts économiques des cantons.

Dans la loi sur l'impôt fédéral direct⁴¹, il n'y a pas de règles en matière d'allègements fiscaux pour les entreprises⁴².

³⁹ OBERSON (2007), p. 78, §6.59 et p. 185-186, §9.43; Marco GRETER, *Art. 5 LHID*, in: Martin ZWEIFEL / Peter ATHANAS, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2^e éd., Bâle 2002, §3 ad art. 5 LHID.

⁴⁰ GRETER (Kommentar StHG 2002), §4 ad art. 5 LHID.

⁴¹ Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 641.11).

⁴² Danielle YERSIN, *Remarques préliminaires*, in: Danielle YERSIN / Yves NOËL (éd.), *Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct (Commentaire romand)*, Bâle 2008, p. 43, §90 ad remarques préliminaires; GRETER (Kommentar StHG 2002), §3 ad art. 5 LHID.

En droit cantonal, les allègements fiscaux figurent tout d'abord à l'article 15 LIPP⁴³ (section 4 « *Exonérations* » du chapitre II « *Assujettissement* »), dont la teneur est la suivante :

Section 4 Exonérations

Art. 15 Allègements fiscaux

¹ Le Conseil d'Etat peut, après consultation des communes concernées, accorder des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées, afin de faciliter leur installation et leur développement s'ils sont dans l'intérêt de l'économie du canton; ces allègements ne peuvent aller au-delà d'une période de 10 ans. La modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation nouvelle.

Le Conseil d'Etat statue sur toute demande d'allègements fiscaux dans un délai de 60 jours à compter de la date d'enregistrement de la demande.

Lorsque des pièces ou renseignements complémentaires nécessaires à l'instruction de la requête sont sollicités, ce délai est suspendu jusqu'à réception des documents.

² Le Conseil d'Etat peut conditionner l'octroi d'allègements fiscaux au respect de certaines conditions.

³ Revêtant un caractère politique prépondérant au sens de l'article 86, alinéa 3, de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral, du 17 juin 2005, les décisions du Conseil d'Etat fondées sur le présent article ne sont pas sujettes à recours cantonal.

⁴ Le Conseil d'Etat informe les communes concernées des allègements fiscaux accordés et présente un rapport annuel au Grand Conseil, dans le cadre du compte rendu, sur sa politique en matière d'allègements fiscaux.

L'article 15 LIPP n'est pas visé par l'IN 150.

Les allègements fiscaux figurent aussi à l'article 10 LIPM (section 6 « *Allègements fiscaux* » du chapitre I « *Assujettissement à l'impôt* »). C'est cette disposition que l'IN 150 propose d'abroger. L'article 10 LIPM a la teneur suivante :

⁴³ Loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009 (LIPP; RS/GE D 3 08).

Section 6 Allègements fiscaux

Art. 10 Allègements fiscaux

¹ Le Conseil d'Etat peut, après consultation des communes concernées, accorder des allègements fiscaux à des personnes morales nouvellement créées ou en cours de restructuration, afin de faciliter leur installation et leur développement, si elles sont dans l'intérêt de l'économie du canton; ces allègements ne peuvent aller au-delà de 10 ans.

² Revêtant un caractère politique prépondérant au sens de l'article 86, alinéa 3, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral, les décisions du Conseil d'Etat fondées sur l'alinéa 1 ne sont pas sujettes à recours cantonal.

³ Le Conseil d'Etat informe les communes concernées des allègements fiscaux accordés et présente un rapport annuel au Grand Conseil, dans le cadre du compte rendu, sur sa politique en matière d'allègements fiscaux.

d) Application à l'initiative

Dans le cas d'espèce, l'IN 150 propose d'abroger l'article 10 LIPM. Cette suppression entraînerait l'abrogation de la possibilité de prévoir des allègements fiscaux pour les entreprises à Genève.

En revanche, l'IN 150 ne modifie pas l'article 15 LIPP.

Dès le moment où le droit fédéral prévoit que « *les cantons peuvent prévoir* » des « *allègements fiscaux en faveur des entreprises* » (art. 23, al. 3, LHID), il s'agit d'une possibilité et non pas d'une obligation pour les cantons.

L'abrogation de l'article 10 LIPM ne fait « que » supprimer une *possibilité* conférée par le droit fédéral (art. 23, al. 3, LHID) : il n'y a donc pas de contrariété avec le droit fédéral, si cette disposition est supprimée.

Autrement dit, l'abrogation de l'article 10 LIPM n'est pas contraire au droit fédéral.

La question de la disposition transitoire (art. 45B LIPM) mérite cependant une attention particulière.

2.1.2.3 Interdiction de la rétroactivité

a) En général

La rétroactivité vise l'application du nouveau droit à des événements passés. La doctrine et la jurisprudence distinguent :

- la rétroactivité proprement dite et
- la rétroactivité improprement dite⁴⁴.

La rétroactivité *proprement dite* concerne un état de fait qui a eu lieu entièrement sous l'ancien droit et qui est désormais achevé. Elle n'est en principe pas admissible⁴⁵, sauf si elle est favorable aux intéressés⁴⁶. A titre exceptionnel, la jurisprudence tolère la rétroactivité proprement dite si cinq conditions cumulatives sont remplies⁴⁷ :

- la rétroactivité est expressément prévue par l'acte normatif ou découle clairement du sens de celui-ci;
- elle s'applique à une période passée limitée;
- elle n'engendre pas d'inégalités de traitement choquantes;
- elle se justifie par des motifs pertinents;
- elle ne porte pas atteinte à des droits acquis.

Il y a rétroactivité *improprement dite*, si la nouvelle règle s'applique à un état de choses durable, non entièrement révolu dans le temps; il s'agit d'une rétroactivité impropre, qui est en principe admise⁴⁸ si elle ne porte pas atteinte à des droits acquis⁴⁹. En cas d'application de nouvelles règles à une procédure pendante, il s'agit de rétroactivité improprement dite⁵⁰.

La rétroactivité improprement dite est en principe admissible, sauf si elle porte atteinte à des droits acquis.

⁴⁴ HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN (2010), p. 71-76, §329-345a; TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER (2009), p. 191-193, §24.21-24.28.

⁴⁵ ATF 137 II 371, 373-374 consid. 4.2; HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN (2010), p. 72, §330; TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER (2009), p. 192, §24.26.

⁴⁶ HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN (2010), p. 73, §334; TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER (2009), p. 192, §24.26.

⁴⁷ ATF 125 I 182, 186 consid. 2b/cc; ATF 122 V 405, 408 consid. 3b/aa.

⁴⁸ TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER (2009), p. 193, §24.28.

⁴⁹ HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN (2010), p. 75, §342; arrêt TF 2C_719/2010 du 27 mai 2011, consid. 4.2 (destiné à publication); ATF 133 II 97, 101-102 consid. 4.1; ATF 122 V 405, 408 consid. 3b/aa.

⁵⁰ ATF 130 I 185, 205 consid. 5.5.

L'interdiction de la rétroactivité constitue un principe général de rang constitutionnel, « *inhérent à l'Etat de droit, qui ne saurait modifier les règles du jeu au milieu de la partie et soumettre les faits anciens à des normes nouvelles* »⁵¹, dont la violation peut être invoquée de manière autonome devant le juge⁵². Il vise notamment à assurer le principe de la sécurité et de la prévisibilité du droit. L'ancrage théorique de ce principe peut varier, sans conséquences pratiques (rattachement au principe de la légalité [art. 5, al. 1 Cst. féd.], à celui de la bonne foi [art. 5, al. 3 et art. 9 in fine Cst. féd.⁵³], à l'interdiction générale de l'arbitraire [art. 9 Cst. féd.⁵⁴] ou encore à l'égalité des citoyens dans la loi⁵⁵).

A Genève, il découle explicitement de la plus ancienne loi du recueil systématique, la loi sur les effets et l'application des lois⁵⁶, du 14 ventôse an 11⁵⁷. Le principe de la non-rétroactivité fait donc partie du droit supérieur auquel toute initiative cantonale est tenue de se conformer.

Le critère essentiel de la distinction entre rétroactivité proprement et improprement dite est à la fois temporel et concret. Il s'agit de déterminer « *si l'état de fait est au moment déterminant « révolu » (abgeschlossen) ou s'il s'étend sur une durée antérieure et postérieure à l'adoption de la disposition litigieuse* »⁵⁸. Selon le Tribunal fédéral, relèvent ainsi par exemple de la rétroactivité proprement dite :

- l'obligation de transformer une résidence secondaire en une résidence principale en vertu d'une disposition d'application d'un plan de zones, l'état de fait déterminant étant l'acquisition de la propriété⁵⁹;

⁵¹ Etienne GRISEL, *Egalité – Les garanties de la Constitution fédérale du 18 avril 1999*, 2^e édition, Berne 2009, p. 71, § 111.

⁵² Voir par exemple ATF 135 I 233, 256 consid. 15.3; ATF 133 II 97, 102 consid. 4.1.

⁵³ Voir notamment ATF 130 I 26, 60 consid. 8.1; Helen KELLER, in : Giovanni BIAGGINI / Thomas GÄCHTER / Regina KIENER, *Staatsrecht*, Zürich / St-Gall 2011, p. 526, §23.

⁵⁴ GRISEL (2009), p. 72, §112.

⁵⁵ JAAC 65/2001 n°6 consid. 3 et 4.

⁵⁶ Loi sur les effets et l'application des lois, du 14 ventôse an 11 (LEAL; RS/GE A 2 10). Cette loi, datant de l'occupation française, antérieure à la création du canton de Genève, est elle-même directement inspirée de l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789.

⁵⁷ Ce qui correspond au 5 mars 1803.

⁵⁸ GRISEL (2009), p. 73, § 116.

⁵⁹ ATF 116 Ia 207, 213-214, consid. 4a.

- un décret diminuant les salaires des fonctionnaires pour une période antérieure à sa promulgation⁶⁰.

Ne constitue en revanche qu'un cas de rétroactivité improprement dite par exemple une modification législative ayant pour effet de transformer une autorisation saisonnière en autorisation à l'année, le calcul de la durée du séjour exigé s'effectuant sans prendre en compte la durée de l'activité saisonnière au cours de l'année d'entrée en vigueur de la modification⁶¹.

b) En matière fiscale

En matière fiscale, la jurisprudence a reconnu depuis longtemps les principes évoqués plus haut au sujet de la non-rétroactivité de principe des législations fiscales⁶². La doctrine et la jurisprudence ont eu l'occasion de préciser diverses situations en lien avec la fiscalité dans lesquelles l'on pouvait parler d'état de fait entièrement révolu au moment de l'entrée en vigueur ou d'un état de choses durable.

Ainsi, des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de nouvelles dispositions fiscales peuvent être pris en considération en tant qu'éléments servant au calcul de l'impôt; ils ne peuvent pas l'être lorsqu'ils constituent eux-mêmes l'objet fiscal⁶³.

Selon la doctrine, « *la question de la rétroactivité se pose différemment selon le système d'imposition dans le temps. [...] Dans le système postnumerando annuel (où les périodes fiscales et de calcul coïncident et sont suivies de la période de taxation), la question est plus simple: il suffit que la loi ou la norme nouvelle soit en vigueur au début de la période fiscale. Seuls les revenus périodiques ou extraordinaires acquis dès cette date y seront soumis. A défaut, il y a rétroactivité proprement dite. Pour les personnes physiques, les modifications législatives doivent donc entrer en vigueur dès le 1^{er} janvier de la période fiscale, soit une année avant la période de taxation, pour que leur validité soit incontestable* »⁶⁴.

La doctrine a fourni un exemple: « *Dans un arrêt ancien concernant Bâle-Ville, qui pratiquait déjà le système postnumerando annuel*⁶⁵, le Tribunal fédéral a [...] admis la légalité d'une rétroactivité proprement dite

⁶⁰ ATF 119 Ia 254, 258, consid. 3b.

⁶¹ ATF 122 II 113, 124, consid. 3/dd.

⁶² Voir déjà ATF 47 I 12, 15-16 consid. 2; ATF 61 I 86, 92-94 consid. 6-7.

⁶³ ATF 102 Ia 31, 32-33 consid. 3a.

⁶⁴ YERSIN (Commentaire romand LIFD 2008), p. 48, §103 ad remarques préliminaires.

⁶⁵ ATF 61 I 86, 993-95 consid. 7-8.

d'une nouvelle supprimant des déductions devant entrer en vigueur immédiatement avec effet rétroactif au 1^{er} janvier de l'année de sa mise en vigueur; le Tribunal fédéral a admis que la rétroactivité était suffisamment limitée dans le temps vu que l'impôt n'était dû que l'année suivante, que l'assainissement des déficits cantonaux représentait un intérêt public suffisant et que l'égalité de traitement était garantie, même s'il était douteux que les contribuables décédés ou partis du canton fussent soumis à la nouvelle législation »⁶⁶.

Comme le relève le Tribunal fédéral au sujet des relations entre le principe de la bonne foi et celui de la légalité : *« ancré à l'art. 9 Cst., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen le droit, à certaines conditions, d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux promesses ou assurances qu'elle lui a faites et ne trompe pas la confiance qu'il a légitimement placée dans celles-ci [réf.]. Selon la jurisprudence, l'exercice de ce droit est soumis aux conditions suivantes: (a) l'autorité doit être intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées; (b) elle doit avoir agi ou être censée avoir agi dans les limites de sa compétence; (c) l'administré doit avoir eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte suivant lequel il a réglé sa conduite; (d) il doit s'être fondé sur cet acte pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice; (e) la loi ne doit pas avoir changé depuis le moment où l'assurance a été donnée [réf.]. Le principe de la bonne foi régit également les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence limitée, surtout s'il entre en conflit avec celui de la légalité [réf.] »⁶⁷.*

Le seul principe de la bonne foi ne suffit donc pas à conclure à une absence de conformité au droit supérieur de la disposition litigieuse, puisque le principe de la légalité apparaît prépondérant en matière fiscale. C'est donc à nouveau sous l'angle de l'éventuelle *protection des droits acquis* en lien avec un éventuel effet rétroactif que la question doit être examinée.

Développée surtout en lien avec la garantie de la propriété, la notion a été explicitée dans de nombreux arrêts du Tribunal fédéral : *« La jurisprudence a déduit à la fois de la garantie de la propriété et des principes de la bonne foi et de la non-rétroactivité des lois une protection de la situation acquise, qui*

⁶⁶ YERSIN (Commentaire romand LIFD 2008), p. 48, §103 ad remarques préliminaires.

⁶⁷ Arrêt TF 2A.387/2004 du 3 novembre 2004, consid. 2.2.

postule que de nouvelles dispositions restrictives ne peuvent être appliquées à des constructions autorisées conformément à l'ancien droit que si un intérêt public important l'exige et si le principe de la proportionnalité est respecté [réf.]. Toutefois, seule une affectation effective et sans interruption notable des constructions litigieuses à des activités non conformes à l'affectation de la zone, pourrait permettre à son propriétaire de bénéficier de la garantie de la situation acquise [réf.] »⁶⁸.

Le respect des droits acquis vaut aussi en matière fiscale, lorsque le grief est invoqué en lien avec l'interdiction de la non-rétroactivité⁶⁹.

c) Les allègements fiscaux à Genève

S'agissant de l'examen de la recevabilité de l'IN 150, il suffit de savoir que l'application de l'article 10 LIPM prend la forme d'un *arrêté du Conseil d'Etat*, pris sur requête de l'entreprise et après consultation de la commune. Conformément à la loi, l'arrêté prévoit un allègement fiscal pour une durée ne pouvant aller au-delà de 10 ans.

Il ne s'agit donc pas d'un accord bilatéral entre l'administration fiscale et un contribuable, mais d'une *décision* du Conseil d'Etat à la suite d'une demande d'une entreprise.

S'agissant de la nature et des modalités des allègements, ceux-ci peuvent revêtir les formes suivantes :

- exonération constante ou dégressive de l'impôt sur le capital et les réserves ou sur la fortune nette pendant une période de dix ans au maximum;
- exonération constante ou dégressive des impôts sur le bénéfice ou les revenus pour dix ans au maximum.

Les allègements octroyés sont fixés par une décision d'exonération sous forme d'arrêté du Conseil d'Etat, qui déploie des effets obligatoires pour l'avenir sur plusieurs années (maximum 10 ans). Les arrêtés comportent, en principe, dans leur teneur actuelle, cinq dispositions précisant l'ampleur des allègements ainsi que les périodes fiscales concernées (chiffre 1), une condition résolutoire en cas de cessation d'activité, de vente ou de transfert du siège ou de la majorité de l'activité en-dehors du canton de la personne morale concernée pendant la durée des allègements ou dans les cinq ans qui suivent, prévoyant en pareil cas la perception de la totalité des impôts normalement dus sans allègements et donc la caducité (chiffre 2), l'obligation

⁶⁸ Arrêt TF 1C_160/2011 du 8 novembre 2011, consid. 3.4.1.

⁶⁹ Arrêt TF 2P_215/2000 du 12 mars 2001 consid. 6b.

d'attribuer l'économie d'impôt réalisée grâce aux allègements à un fonds de réserve (chiffre 3), l'annonce d'une évaluation par l'AFC de la réalisation des objectifs annoncés par la société pour obtenir l'allègement fiscal consenti, cinq ans après l'entrée en vigueur de l'arrêté (chiffre 4) et enfin l'encouragement fait à la société de recourir au marché local dans le cadre de ses engagements en personnel pour les périodes fiscales couvertes par l'arrêté (chiffre 5).

L'AFC ne peut ainsi revenir sur les allègements consentis que dans les deux hypothèses limitativement énumérées des chiffres 2 et 4, à savoir :

- le transfert, la vente ou la cessation d'activité durant la période des allègements ou cinq ans après l'entrée en vigueur de l'arrêté;
- une évaluation négative de l'AFC cinq ans après l'entrée en force de l'arrêté quant aux prévisions de l'entreprise opérées en vue d'obtenir les allègements (montant des investissements, chiffre d'affaires, masse salariale, bénéfice brut, bénéfice net notamment).

d) Application à l'initiative

L'article 45B nLIPM prévoit que « *L'abrogation de l'article 10 déploie ses effets dès la période fiscale qui suit la votation populaire. Toutes les conventions fondées sur l'article abrogé sont caduques et cessent de déployer un quelconque effet à la fin de la période fiscale au cours de laquelle la votation populaire a eu lieu* ». Manifestement calquée sur celle de l'article 72, alinéa 6, nLIPP proposée par l'IN 149 « Pas de cadeaux aux millionnaires : initiative pour la suppression des forfaits fiscaux », cette rédaction ne tient pas compte des particularités et de la nature différente de l'acte à laquelle elle se réfère.

Tout d'abord, il n'y a en matière d'allègements fiscaux aucune « convention » ni un quelconque acte bilatéral, mais bien un acte unilatéral prenant la forme d'un arrêté du Conseil d'Etat valant décision individuelle pour le contribuable concerné. Fondé sur le préavis de la commune concernée (art. 10, al. 1 LIPM), l'arrêté est soumis au régime ordinaire des décisions administratives en force. Dans la mesure où un arrêté en force prévoit un allègement fiscal pour plusieurs, mais au maximum dix périodes fiscales consécutives, le contribuable concerné peut s'en prévaloir pour toute la période considérée vis-à-vis de l'administration. Cet arrêté fixe également le cadre des conditions limitativement énumérées (voir chiffres 2 et 4) dans lequel l'autorité est autorisée à revenir sur ces allègements.

On peut s'interroger sur la question de savoir s'il y a en l'espèce effet rétroactif proprement ou improprement dit. La formulation de l'article 45B

nLIPM (« cessent de déployer un quelconque effet à la fin de la période fiscale au cours de laquelle la votation populaire a eu lieu ») permet plutôt de pencher en faveur d'un effet rétroactif improprement dit, en ce sens que seules les périodes fiscales postérieures à l'année d'adoption de la loi sont affectées, la décision d'exonération antérieure survenue sous l'ancien droit n'ayant pas déployé tous ses effets sous l'empire de celui-ci.

Il n'en reste pas moins que tant la jurisprudence que la doctrine protègent les droits acquis même en cas de rétroactivité improprement dite⁷⁰. Il faut donc examiner la portée concrète de l'éventuelle application de la disposition précitée sur les décisions d'allègements encore en force au début de l'année qui suit celle du vote populaire. A cette date, il ne fait aucun doute que seront encore en force de nombreux arrêtés puisque ceux-ci sont pris pour une durée de dix ans au maximum, pour certains avant même le dépôt de l'initiative. Quoique l'on puisse penser de l'existence d'un intérêt public à une entrée en vigueur affectant les arrêtés en force, il faut admettre que celui-ci n'est pas prépondérant par rapport à l'intérêt contraire de la société (qui a consenti d'importants investissements à la condition d'obtenir des allègements et qui bénéficie de garanties expresse de non remise en cause de ces engagements étatiques tant qu'elle-même tient les siens), des salariés de ladite société (dont l'emploi pourrait être menacé du fait d'une délocalisation fiscale) et de l'intérêt économique et fiscal général de l'Etat (qui pourrait voir baisser ses recettes fiscales provenant de l'imposition des salariés et augmenter ses charges en cas de chômage supplémentaire). Il y a donc en tout état de cause disproportion à faire primer l'intérêt fiscal au sens étroit, allégué en faveur de la caducité immédiate de tous les arrêtés en force, sur les intérêts privés et les autres intérêts publics au respect des droits acquis des sociétés concernées, au vu notamment des cautions importantes que comporte déjà l'arrêté octroyant les allègements.

L'article 45B nLIPM ne respecte donc pas les droits acquis des sociétés concernées, tout en déployant au moins un effet rétroactif improprement dit, ce qui n'est pas conforme au droit supérieur.

Par ailleurs, la disposition transitoire ne se prête ici à aucune interprétation conforme au droit supérieur. Il conviendrait de réécrire la disposition de manière totalement différente, en ce sens que les arrêtés en force au jour de l'entrée en vigueur de l'abrogation de l'article 10 LIPM le demeurent jusqu'à la fin des périodes fiscales couvertes par ceux-ci. Seul un contreprojet pourrait aboutir à une formulation de ce type. L'abrogation pure

⁷⁰ HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN (2010), p. 75, §342; ATF 137 II 371, 373-374 consid. 4.2; ATF 133 II 97, 101-102 consid. 4.1.

et simple de l'article 45B projeté serait une autre alternative qui ne poserait aucune difficulté juridique.

Par conséquent, l'article 45B LIPM nouveau proposé paraît contraire aux règles impératives de droit supérieur proscrivant la rétroactivité. La conséquence en sera examinée ci-dessous.

2.1.2.4 La protection de la bonne foi

La protection de la bonne foi est garantie par l'article 5, alinéa 3, et par l'article 9 Cst. féd.

Selon la jurisprudence, « *découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le droit à la protection de la bonne foi préserve la confiance légitime que le citoyen met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. [...]. [U]n renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore que celui-ci se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée* »⁷¹.

La doctrine et la jurisprudence ont ainsi soumis la protection de la confiance au respect de 5 conditions⁷² :

- l'autorité est intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées;

⁷¹ Arrêt TF 1P.373/2006 du 18 octobre 2006, consid. 2.1.

⁷² Andreas AUER / Giorgio MALINVERNI / Michel HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse, vol. II - Les droits fondamentaux*, 2^e éd., Berne 2006, p. 546-547, §1166-1171; ATF 131 II 626, 636-637 consid. 6.1; arrêt TF 1C_372/2011 du 22 décembre 2011, consid. 2.3; arrêt TF 1C_36/2010 du 18 février 2011, consid. 6.1. Confirmé aussi, mais de manière plus brève : ATF 137 I 69, 72.73 consid. 2.5.1; ATF 135 III 489, 494 consid. 4.4. Développé dans l'ATF 137 II 182, 193 consid. 3.6.2, qui se fonde notamment sur HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN (2010), p. 151-157, §668-696; TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER (2009), p. 165-166, §22.15.

- l'autorité doit avoir agi dans le cadre de ses compétences;
- la personne concernée ne doit pas avoir été en mesure de se rendre compte de l'inexactitude;
- la personne doit s'être fondée sur le renseignement donné pour prendre des dispositions qu'elle ne saurait modifier sans subir de préjudice;
- la loi ne doit pas avoir changé depuis le moment où la promesse a été faite.

En l'espèce, il convient d'examiner la portée de la protection de la bonne foi en lien avec la disposition transitoire figurant à l'article 42B LIPM.

Même si la modification législative postérieure en lien avec un arrêté antérieure du Conseil d'Etat n'est pas directement la situation visée par la jurisprudence concernant les *promesses* de l'administration, il est possible de s'en inspirer *mutatis mutandis*.

Tout d'abord, lorsqu'il adopte un arrêté prévoyant un allègement fiscal, le Conseil d'Etat intervient dans une situation concrète à l'égard d'une entreprise déterminée. La première condition serait donc remplie.

Le Conseil d'Etat est l'autorité compétente non seulement en raison de l'article 10, alinéa 1 LIPM, mais le serait aussi sur la base du pouvoir général d'évocation du Conseil d'Etat (art. 3 LECO⁷³). La deuxième condition serait donc également remplie.

La réalisation de la troisième condition découlerait du fait même que le Conseil d'Etat était compétent lors de la prise de l'arrêté.

La personne morale obtient l'allègement fiscal justement parce qu'elle se crée nouvellement ou qu'elle se restructure. La suppression de l'allègement fiscal provoquerait évidemment un préjudice pour l'entreprise concernée, puisque sa charge fiscale augmenterait subitement. La quatrième condition serait aussi donnée.

Enfin, la dernière condition prévoit que la loi n'a pas changé depuis le moment où la promesse a été faite ou le renseignement a été donné. Ici, en application stricte des conditions précitées, la cinquième condition ferait défaut. C'est cependant justement au sujet de cette condition que la jurisprudence de protection de la confiance ne peut servir que *par analogie*. En effet, comme mentionné, le Conseil d'Etat ne donne pas des renseignements en matière d'allègements fiscaux, ni ne formule des promesses, mais au contraire engage l'Etat en décidant d'accorder un tel

⁷³ Loi sur l'exercice des compétences du Conseil d'Etat et l'organisation de l'administration, du 16 septembre 1993 (LECO; RS/GE B 1 15).

allègement fiscal. C'est aussi pour tenir compte des cas où des décisions – entrées en force de chose décidée – ont été prises que la notion d'interdiction de la rétroactivité (présentée ci-dessus) a été développée. Il n'en demeure pas moins que la première partie de la jurisprudence du Tribunal fédéral reste applicable (*le droit à la protection de la bonne foi préserve la confiance légitime que le citoyen met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration*).

L'arrêté d'allègement fiscal ne réservant pas non plus une caducité de la décision prise du fait de la modification ultérieure du cadre légal, il serait probablement contraire au principe de la bonne foi que l'administration cantonale révoque sa décision initiale du fait d'un changement législatif tel que celui annoncé, même pour la durée d'effet restant « à courir » au moment de l'entrée en vigueur de l'abrogation.

Ainsi, même si formellement les règles en matière de promesses de l'administration ne s'appliquaient pas en cas d'adoption de l'IN 150, la fin de validité d'arrêtés antérieurs d'allègements fiscaux avec une disposition transitoire aussi courte que l'article 45B nLIPM heurterait le principe général de la bonne foi de l'administration.

Par conséquent, sans être aussi facilement applicable que le principe d'interdiction de la rétroactivité, la protection constitutionnelle de la bonne foi s'oppose à l'article 45B nLIPM.

2.1.3 Conformité au droit constitutionnel cantonal

S'agissant d'une initiative législative, l'IN 150 doit être conforme au droit constitutionnel cantonal.

En l'espèce, la Constitution genevoise ne contient pas de règles en matière d'allègements fiscaux.

Par conséquent, l'IN 150 ne pose pas de problème de compatibilité avec le droit constitutionnel cantonal.

2.1.4 Lien avec les autres normes du droit cantonal

En vertu des règles générales de conflit (*lex posterior derogat anteriori; lex specialis derogat generali*⁷⁴), une initiative législative cantonale formulée peut contredire, directement ou indirectement, d'autres dispositions législatives cantonales. De ce point de vue, une initiative législative cantonale ne pourrait être invalidée en raison de sa contrariété aux autres textes législatifs cantonaux.

En l'espèce, il n'est pas nécessaire d'examiner la conformité de l'IN 150 avec le reste du droit cantonal.

2.1.5 Conclusion intermédiaire

Au vu de ce qui précède, l'abrogation de l'article 10 LIPM est conforme au droit supérieur. En revanche, l'article 45B LIPM est contraire au droit supérieur (interdiction de la rétroactivité, renforcée par le principe de la bonne foi de l'administration).

2.2 Exécutabilité

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il ne se justifie pas de demander au peuple de se prononcer sur un sujet qui n'est pas susceptible d'être exécuté. L'invalidation ne se justifie toutefois que dans les cas les plus évidents. L'obstacle à la réalisation doit être insurmontable : une difficulté relative est insuffisante, car c'est avant tout aux électeurs qu'il appartient d'évaluer les avantages et les inconvénients qui pourraient résulter de l'acceptation de l'initiative⁷⁵.

En l'espèce, il n'y a pas d'obstacle matériel et concret à supprimer les allègements fiscaux.

Une modification du régime d'allègements fiscaux pour les entreprises n'entre pas en contradiction avec l'exigence d'exécutabilité.

L'IN 150 est donc exécutable.

⁷⁴ ATF 136 I 149, 157 consid. 7.4.

⁷⁵ Arrêt TF 1P.52/2007 du 4 septembre 2007, consid. 3.1; on notera que, dans cet arrêt, le Tribunal fédéral, bien que rappelant ces principes, a estimé que le Grand Conseil, qui avait considéré l'IN 136 inexécutable, n'avait pas abusé de son pouvoir d'appréciation en estimant que l'application de l'un des articles proposés par l'initiative « *serait propre à entraver la gestion de l'Etat* », ce qui pourrait constituer une extension de la notion d'inexécutabilité.

3. Conséquences des violations constatées

Il convient d'examiner quelles sont les conséquences de la violation de l'exigence de la conformité au droit supérieur.

Selon l'article 66, alinéa 2 Cst-GE, le Grand Conseil scinde ou déclare partiellement nulle l'initiative qui ne respecte pas l'unité de la matière, selon que ses différentes parties sont elles-mêmes valides ou non; à défaut il déclare l'initiative nulle.

Selon l'article 66, alinéa 3 Cst-GE, le Grand Conseil déclare partiellement nulle l'initiative dont une partie est manifestement non conforme au droit si la ou les parties qui subsistent sont en elles-mêmes valides; à défaut, il déclare l'initiative nulle.

En l'espèce, l'IN 150 respecte l'unité de la matière, mais ne respecte pas entièrement le droit supérieur. En effet, alors que l'abrogation de l'article 10 LIPM ne pose pas de problème juridique, la rédaction de la disposition transitoire (article 45B LIPM) est contraire au principe d'interdiction de la rétroactivité. Elle est également problématique du point de vue de la bonne foi de l'administration.

C'est donc l'article 66, alinéa 3 Cst-GE qui doit s'appliquer. La sanction de l'invalidité partielle (ne touchant que l'article 45B) respecte le principe de la proportionnalité et n'affecterait pas l'initiative pour le surplus, l'abrogation de l'article 10 LIPM constituant en soi un objet suffisamment délimité, qui plus est, constituant le cœur du projet des initiants.

Le Conseil d'Etat invite donc le Grand Conseil à déclarer l'initiative populaire 150 partiellement nulle, en considérant que :

- l'abrogation de l'article 10 LIPM est valide;
- l'article 45B LIPM n'est pas conforme au droit supérieur et doit être invalidé.

4. Conclusions sur la recevabilité

Il résulte de ce qui précède que l'IN 150 doit être considérée comme partiellement nulle, l'article 45B LIPM devant être invalidé.

B. PRISE EN CONSIDERATION DE L'INITIATIVE

1. Généralités

Le Conseil d'Etat souhaite d'abord rappeler que les allègements fiscaux s'inscrivent dans un dispositif plus large destiné à assurer la prospérité du canton, conformément à la loi du 20 janvier 2000 en faveur du développement de l'économie et de l'emploi⁷⁶.

La première responsabilité de l'Etat est de créer et maintenir des conditions favorables au développement des entreprises existantes ainsi qu'à la création et à l'implantation de nouvelles entreprises dans le canton. La plupart des politiques publiques conduites par l'Etat de Genève sont concernées par cet objectif général, mais la formation, la fiscalité, la sécurité, l'aménagement du territoire et le logement jouent évidemment un rôle déterminant.

L'un des principaux moyens d'action de l'Etat est la création de zones industrielles qui permet la mise à disposition de terrains à des prix raisonnables. Sans ces zones, le secteur secondaire aurait pratiquement disparu de notre canton. On rappellera à cet égard l'importance de l'action menée par la Fondation pour les terrains industriels de Genève (FTI) afin de faciliter l'implantation et le développement d'entreprises par la mise à disposition de surfaces constructibles sous forme de droit de superficie.

L'Etat fonde également son action sur un dispositif de soutien aux entreprises reposant sur trois piliers:

- le conseil et l'orientation;
- les mesures d'accompagnement;
- le financement.

Ce dispositif de soutien est mis en œuvre par le service de la promotion économique et différents organismes de soutien. Le premier met à disposition un guichet pour entreprises qui a pour mission de donner les premiers conseils ainsi que d'orienter les demandeurs et les accompagner dans les démarches au sein de l'administration publique. Les organismes de soutien, comme Éclosion, la Fondation genevoise pour l'innovation technologique (Fongit), l'Office de promotion des industries et des technologies (OPI), GENILEM, ESSAIM et le nouvel incubateur Cleantech accompagnent et/ou accueillent dans leurs locaux les créateurs d'entreprise innovantes et les start-up dans leur domaine d'action respectif.

⁷⁶ LDévECo – RS/GE I 1 36.

Pour les artisans et l'ensemble des entreprises traditionnelles, la FAE octroie des cautionnements de crédits bancaires et peut prendre des participations minoritaires dans les PME existantes ou en création jusqu'à 4 millions de francs. Elle peut également financer des mandats d'audit, de coaching et d'expertises.

Les allègements fiscaux complètent la palette des moyens à disposition de l'Etat pour favoriser la création ou l'implantation d'entreprises nouvelles, de même que le développement d'activités nouvelles par des entreprises existantes. Ils constituent un outil extrêmement important dont le canton peut d'autant moins se passer qu'il est utilisé intensivement par les cantons de Suisse occidentale et que nous vivons depuis bientôt quatre ans une succession de crises au niveau mondial qui ont eu des impacts dévastateurs en Europe. Il faut également tenir compte du fait qu'en supprimant l'instrument des allègements fiscaux, c'est l'ensemble du dispositif que l'on affaiblit, en s'empêchant, notamment pour les jeunes entreprises innovantes, de compléter les dispositifs d'accompagnement et de financement par une mesure fiscale. Il faut donc réfléchir à deux fois avant de supprimer un outil qui a fait ses preuves pour renouveler et diversifier le tissu économique du canton.

2. Qu'est-ce qu'un allègement fiscal ?

Le Conseil d'Etat constate qu'il règne une certaine confusion dans le débat public qui a débuté avec le lancement de l'IN 150 et que l'on amalgame, volontairement ou non, allègements fiscaux, statuts fiscaux cantonaux, voire même forfaits fiscaux. Pour permettre au parlement et au peuple de se prononcer en toute connaissance de cause, il convient donc de bien distinguer les allègements fiscaux d'autres mesures fiscales.

Les *forfaits fiscaux* n'ont rien à voir avec la fiscalité des entreprises. Ils sont accordés à des personnes de nationalité étrangère qui résident en Suisse et qui n'y exercent aucune activité lucrative.

Les *statuts fiscaux cantonaux* prévoient un traitement fiscal particulier des sociétés dont le but principal consiste à gérer durablement des participations (sociétés holding), des sociétés dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger (sociétés mixtes), ainsi que des sociétés n'ayant qu'une activité administrative en Suisse (sociétés de domicile). Prévus dans la législation fédérale et cantonale, ils ne dépendent nullement d'une libre appréciation du Conseil d'Etat, contrairement aux allègements fiscaux faisant l'objet de l'IN 150. Depuis 2007, l'Union européenne (UE) demande la suppression de ces statuts fiscaux. Les tensions

entre la Suisse et l'UE sur ce sujet sont devenues très fortes. Le 1^{er} juin 2012, la Confédération a accepté d'ouvrir un dialogue avec l'UE sur les statuts fiscaux cantonaux qui pourrait aboutir à la suppression de ces derniers. Comme l'a indiqué le Conseil d'Etat depuis bientôt 18 mois, il s'agit d'un risque majeur pour Genève qui, si les bonnes décisions ne sont pas prises, pourrait se solder par la perte de dizaines de milliers d'emplois et de près d'un quart des recettes fiscales totales du canton de Genève.

Les *allègements accordés en application de la politique régionale de la Confédération* (auparavant « arrêté Bonny ») n'ont jamais été pratiqués par Genève. Notre canton n'appartenant pas à leur zone d'application, il n'a pas été en droit d'y recourir. Les allègements fiscaux octroyés dans le cadre de la politique régionale peuvent porter tant sur l'impôt fédéral direct que sur les impôts communaux et cantonaux. Les modalités d'application de l'arrêté Bonny par le canton de Vaud ont fait l'objet d'un rapport critique du Contrôle fédéral des finances en février dernier⁷⁷.

Les *allègements accordés dans le canton de Genève* portent en revanche exclusivement sur les impôts cantonaux et communaux. Ils sont accordés par le Conseil d'Etat pour une période ne pouvant excéder 10 ans. Ils concernaient 40 entreprises au 31 mai dernier.

3. Le cadre légal

C'est en 1981 que sont entrées en vigueur les premières dispositions de droit cantonal genevois permettant au Conseil d'Etat d'accorder des allègements fiscaux à certaines entreprises servant les intérêts économiques du canton⁷⁸. La LHID, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993, a confirmé que les cantons sont autorisés à prévoir de tels allègements⁷⁹, les bases légales cantonales concrétisant ce droit se trouvant aujourd'hui aux art. 15 LIPP et 10 LIPM.

⁷⁷ Rapport de révision du Contrôle fédéral des finances de février 2012 intitulé « *Examen des allègements d'impôt fédéral direct accordés en application de la loi fédérale en faveur des zones économiques en redéploiement (« arrêté Bonny »)* » et consultable à l'adresse suivante :

http://www.efk.admin.ch/index.php?option=com_content&view=article&id=186&Itemid=187&lang=fr.

⁷⁸ Il s'agissait des anciens articles 14A et 65A, aujourd'hui abrogés, de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – RS/GE D 3 05).

⁷⁹ Art. 5 et 23 al. 3 LHID.

Dès l'origine, le Conseil d'Etat a été tenu de présenter chaque année un rapport annuel au Grand Conseil sur sa politique en matière d'allègements, ce qu'il fait, depuis 1982⁸⁰, dans le cadre de son rapport de gestion. Depuis 1991, avant d'octroyer des allègements fiscaux, le Conseil d'Etat doit consulter les communes concernées, ces dernières devant en outre être informées des allègements effectivement accordés.

Seules les entreprises nouvelles ainsi que celles dont l'activité fait l'objet de modifications importantes peuvent bénéficier d'un allègement, y compris lorsque de telles modifications résultent d'une restructuration⁸¹. Les entreprises qui se posent en concurrentes d'entreprises déjà installées à Genève et celles qui s'installent à Genève en provenance d'un autre canton où elles ont déjà bénéficié de tels allègements ne peuvent pas bénéficier d'allègements fiscaux. Le critère de la non-concurrence limite évidemment drastiquement le cercle des entreprises qui peuvent prétendre à des allègements fiscaux.

La création d'une entreprise ou la modification de son activité n'ouvrent pas à elles seules la voie de l'octroi d'allègements fiscaux, encore faut-il qu'elles soient dans l'intérêt de l'économie du canton. Cet intérêt s'apprécie à l'aune du nombre et de la qualité des emplois à créer ou à maintenir, de l'ampleur des investissements planifiés et de la qualité générale de l'activité dont il s'agit, notamment des partenariats avec les hautes écoles et le tissu local, ainsi que des éventuelles mesures prises en termes de développement durable. Les jeunes entreprises innovantes au sens de la loi accordant le statut de « JEDI » aux jeunes entreprises développant des innovations, du 2 juillet 2010⁸², bénéficient d'une procédure simplifiée en matière d'allègements fiscaux.

La loi ne prévoit pas de restriction quant aux secteurs d'activité. Dans les faits toutefois, les sociétés actives dans le domaine financier n'ont que très exceptionnellement obtenu un allègement. Aujourd'hui, aucune des sociétés pour lesquelles un allègement est en cours n'appartiennent au secteur

⁸⁰ Le rapport de 1982 portait sur les allègements fiscaux accordés en 1982, ainsi que sur ceux accordés en 1981, après l'entrée en vigueur des dispositions légales pertinentes le 1^{er} avril 1981. Le rapport de gestion 2011 du Conseil d'Etat peut être consulté à l'adresse suivante :

http://www.ge.ch/conseil_etat/rapport_de_gestion/2011/welcome.asp.

⁸¹ A noter que si les entreprises visées sont tant les sociétés de capitaux (personnes morales) que les sociétés de personnes et/ou raisons individuelles (personnes physiques), ce sont presque exclusivement les premières qui ont effectivement bénéficié d'allègements fiscaux en pratique.

⁸² LJEDI – RS/GE I 1 40.

« banque et finance ». Pour les activités de négoce de matières premières, la même réserve a toujours été observée. Aujourd'hui, une seule société de ce type est au bénéfice d'un allègement.

On l'a déjà mentionné, seuls les impôts cantonaux et communaux peuvent faire l'objet d'allègements fiscaux, à l'exclusion des impôts fédéraux qui restent intégralement dus, étant rappelé que le taux de l'impôt fédéral direct est de 8,5%. Au vu des règles de répartition de cet impôt entre la Confédération et les cantons, le canton de Genève encaisse 17% de l'impôt fédéral direct perçu sur les bénéfices des entreprises jouissant d'allègements fiscaux⁸³.

D'une durée maximale de dix ans, les allègements fiscaux peuvent consister en une exonération constante ou dégressive de l'impôt sur le capital et les réserves ou sur la fortune nette, ainsi qu'en une exonération constante ou dégressive des impôts sur le bénéfice ou les revenus⁸⁴.

4. Les garde-fous

Selon la pratique actuelle, lorsqu'elle sollicite le Conseil d'Etat aux fins d'être mise au bénéfice d'un allègement fiscal, l'entreprise requérante doit fournir des prévisions sur cinq ans (trois ans pour les JEDI) relatives à ses investissements, chiffre d'affaires, masse salariale, bénéfice brut et bénéfice net escomptés (« *business plan* »). Afin d'éviter d'éventuels abus, le Conseil d'Etat se réserve le droit d'évaluer, à mi-parcours, la réalisation des objectifs annoncés par l'entreprise et de remettre en cause tout ou partie de ces allègements si ces objectifs n'ont pas été atteints.

Selon la pratique actuelle également, dans l'hypothèse où une société mise au bénéfice d'un allègement fiscal cesse ses activités, vend tout ou partie de celles-ci, transfère son siège ou une partie prépondérante de son activité hors du canton, pendant la durée de l'allègement ou dans les cinq années qui suivent son expiration, le montant des impôts qui auraient été perçus sans allègement sera exigible en totalité (clause de remboursement ou de « *claw back* »)⁸⁵. Afin de garantir le paiement dans une telle hypothèse,

⁸³ Art. 196 LIFD.

⁸⁴ A noter qu'aux termes de l'art. 310C de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – RS/GE D 3 05), « *sur demande du contribuable, le conseil administratif ou le maire peuvent étendre à la taxe professionnelle communale les allègements fiscaux accordés par le Conseil d'Etat en application des art. 15 LIPP ou 10 LIPM, et selon les mêmes modalités* ».

⁸⁵ Bien qu'ancienne, cette règle a souffert certaines exceptions par le passé, quelques allègements ayant été accordés sans que la clause de remboursement soit étendue

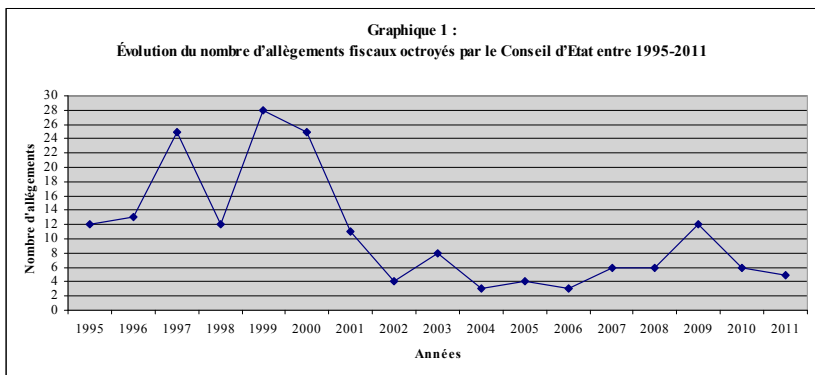
toute entreprise au bénéfice d'un allègement est tenue d'attribuer à un fonds de réserve un montant correspondant à l'économie d'impôt réalisée durant toute la durée de l'allègement.

5. Évolution du nombre d'allègements depuis 1995

Depuis l'entrée en vigueur de la LIPM le 1^{er} janvier 1995 et jusqu'à la fin de l'année 2011, le Conseil d'Etat a accordé 183⁸⁶ allègements fiscaux, soit une moyenne de 10,8 allègements par année.

Parmi ces 183 allègements, 180 ont été accordés à des entreprises ayant effectivement exercé une activité à Genève et 3 à des entreprises qui ont finalement renoncé à s'établir dans le canton.

Le graphique 1 ci-dessous illustre l'évolution dans le temps du nombre d'allègements accordés par le Conseil d'Etat entre 1995 et 2011, aucun allègement fiscal n'ayant pour l'instant été accordé en 2012 :



aux cinq années suivant leur expiration. Elle n'a plus souffert aucune exception depuis fin 2005.

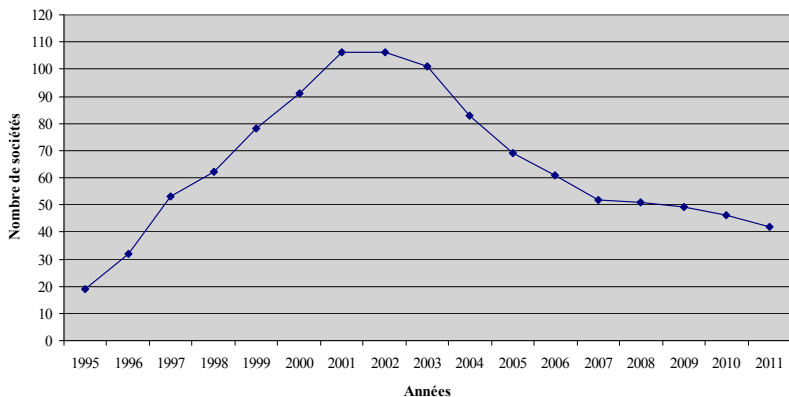
⁸⁶ Les chiffres indiqués dans le présent rapport peuvent différer de ceux figurant dans les rapports de gestion du Conseil d'Etat. Cela s'explique par la méthodologie retenue pour l'établissement du présent rapport s'agissant du décompte des arrêtés d'allègements octroyés qui peut parfois différer des règles appliquées au fil du temps dans les rapports de gestion. Ont été comptabilisés dans le présent rapport tous les arrêtés d'allègements (y compris ceux relatifs à des entreprises ayant renoncé à s'implanter dans le canton), à l'exception des arrêtés ne faisant que modifier certaines clauses d'un arrêté précédent (par ex. prolongation de sa durée ou modification de sa portée) ou annuler et remplacer un arrêté précédent.

Il ressort de ce graphique que plus des deux tiers (126 soit 68,9%) des 183 allègements octroyés depuis 1995 ont été accordés entre 1995 et 2001 (une moyenne annuelle de 18), avec des pics importants en 1997, 1999 et 2000. Cette tendance s'explique par les efforts conséquents déployés à l'époque par le Conseil d'Etat, après plus de six ans de crise, pour favoriser la création et l'arrivée d'entreprises dans le canton et diversifier l'économie en évitant le risque d'une trop forte dépendance à l'égard des activités bancaires.

Le nombre d'allègements accordés s'est ensuite stabilisé entre 2002 et 2011 (57, soit 31,1%), avec une moyenne de 5,7 allègements par année. Le pic de 12 allègements accordés en 2009 s'explique en partie par des facteurs aléatoires (délais de traitement) et en partie par la politique plus offensive menée par le Conseil d'Etat dans le cadre de son dispositif pour l'emploi et l'économie du canton mis en place pour lutter contre les effets de la crise financière de l'automne 2008 et la crise économique de 2009.

Le graphique 2 ci-dessous illustre le nombre d'entreprises effectivement au bénéfice d'allègements fiscaux entre 1995 et 2011 parmi les entreprises auxquelles des allègements ont été octroyés à partir de 1995:

Graphique 2 : Evolution du nombre d'entreprises au bénéfice d'allègements fiscaux entre 1995-2011



Ce graphique fait logiquement écho au graphique 1. Les allègements fiscaux étant généralement accordés pour une durée de dix ans, le pic constaté au début des années 2000 s'explique ainsi en grande partie par les nombreux allègements accordés durant la seconde moitié des années 1990 qui continuent à déployer leurs effets ultérieurement.

6. Typologie des entreprises au bénéfice d'allègements

Les deux tableaux ci-dessous illustrent la typologie des bénéficiaires des allègements accordés depuis 1995, selon qu'il s'agit d'entreprises endogènes ou exogènes (tableau 1) et selon leurs secteurs d'activités (tableau 2):

Tableau 1 : Allègements octroyés aux entreprises selon leur caractère endogène ou exogène

Période	Endogènes ⁽¹⁾		Exogènes ⁽²⁾		Total
1995-2011	103 (57,2%)		77 (42,8%)		180

⁽¹⁾ Sont considérées comme des entreprises *endogènes* celles qui avaient leur centre de décision en Suisse au moment de l'octroi de l'allègement.

⁽²⁾ Sont considérées comme des entreprises *exogènes* celles qui avaient leur centre de décision à l'étranger au moment de l'octroi de l'allègement.

Source : Service de la promotion économique

Les entreprises endogènes sont un peu plus nombreuses que les entreprises exogènes à avoir bénéficié d'allègements fiscaux (environ 3/5 et 2/5) durant la période considérée, étant précisé que les secondes créent habituellement plus d'emplois et des emplois mieux rémunérés que les premières qui sont le plus souvent des jeunes entreprises innovantes (« *start-up* ») ou des entreprises industrielles en difficulté.

Tableau 2 : Allègements octroyés par catégorie d'activité économique pour les périodes 1995-2011

Production (1)	QG (2)	Start-up (3)	Télécommunications et systèmes d'information ⁽⁴⁾	Transports (5)	Autres services (6)	Total
43 (23,9%)	50 (27,8 %)	17 (9,4%)	18 (10%)	9 (5,0%)	43 (23,9%)	180

(1) Les *entreprises de production* sont des entreprises industrielles qui produisent des biens à Genève.

(2) Les *quartiers généraux* (ou « QG ») sont des sociétés qui, au sein d'un groupe de sociétés, regroupent les fonctions stratégiques (gestion ou recherche & développement) relatives à des activités particulières ou à une région géographique donnée.

(3) Les *start-up* sont des jeunes entreprises qui développent des projets innovants dans le domaine des biens et des services.

(4) Les entreprises actives dans les *télécommunications et les systèmes d'information* fournissent des prestations dans le domaine des télécommunications, des outils informatiques et/ou des nouvelles technologies.

(5) Entrent également dans la catégorie « *transports* », les activités qui leur sont étroitement liées (le *catering* par exemple).

(6) La catégorie *autres services* regroupe les entreprises du secteur tertiaire qui n'entrent pas dans une des autres catégories précitées.

Source : Administration fiscale cantonale

Les secteurs d'activités qui ont bénéficié d'allègements fiscaux entre 1995 et 2011 sont représentatifs de la diversité de l'économie genevoise, étant souligné que le secteur industriel (production) représente pas moins de 24% de l'ensemble des entreprises concernées.

7. Effets des allègements fiscaux sur l'économie, l'emploi et les finances publiques

Les allègements fiscaux constituent un investissement qui vise à favoriser l'implantation, la création ou le maintien d'entreprises à Genève. L'Etat renonce provisoirement à des recettes fiscales pour obtenir d'autres avantages, un retour sur investissement en quelque sorte, pour l'économie et la société genevoises. Ces retours sur investissement sont de diverses natures :

- création directe d'emplois (salariés de l'entreprise);
- création indirecte d'emplois par l'entreprise (construction d'un nouveau bâtiment ou recours à des entreprises de services locales [informatique, juridique, audit, nettoyage, hôtellerie, transport, etc.]);
- création d'emplois générée par la consommation des salariés de l'entreprise; ce dernier effet est particulièrement marqué en présence d'entreprises dont les salaires moyens sont élevés, comme les quartiers généraux de multinationales.

Sur le plan des recettes fiscales, l'Etat obtient la part de 17% de l'impôt fédéral direct sur le bénéfice des entreprises auxquelles des allègements ont été accordés, les impôts cantonaux et communaux perçus sur les salariés desdites entreprises ainsi que la part de l'impôt fédéral direct y relative, de même que les impôts sur les salaires et les bénéfices générés par la consommation de biens et services de ces dernières.

Enfin, à l'issue de la période d'allègement fiscal, les entreprises qui en ont bénéficié sont imposées au niveau communal et cantonal, ce qui signifie qu'elles paient l'entier des impôts auparavant exonérés.

8. Position du Conseil d'Etat sur l'IN 150

Le canton de Genève se trouve dans une situation de désavantage concurrentiel par rapport à nombre d'autres cantons suisses et de certains États étrangers, au vu de sa fiscalité élevée en matière de personnes morales.

Le taux effectif de l'impôt sur le bénéfice au plan fédéral, cantonal et communal (24%) y est en effet le plus élevé de Suisse et se situe près de la médiane en Europe. S'y ajoutent un impôt sur le capital (0,4%) inconnu dans la quasi-totalité des pays européens et une taxe professionnelle communale (environ 200 millions de francs par année) que ne connaît aucun autre canton suisse. L'administration fiscale a ainsi calculé que la charge effective moyenne d'une entreprise sise à Genève est en réalité de l'ordre de 29%.

Une récente étude du Crédit Suisse comparant la charge fiscale actuelle dans les différents cantons suisses⁸⁷ confirme ce qui précède à l'échelle suisse. Elle indique en effet que « *les deux villes-cantons de Bâle et de Genève prélevaient en 2011 les impôts les plus élevés sur les entreprises* ». Cette étude indique par ailleurs que les entreprises tiennent de plus en plus

⁸⁷ Intitulée « *Concurrence fiscale intercantonale: pas d'affaiblissement en vue* » et datée de mai 2012, cette étude peut être consultée à l'adresse suivante: <https://marketdataresearch.credit-suisse.com/cs/mdr/p/d/qrr/research/files/getfiles.do?fileName=F120521000062.pdf>.

compte de la charge fiscale des personnes physiques au moment de choisir leur localisation et que le canton de Genève fait partie des cantons dans lesquels « *les impôts sont plus élevés que la moyenne nationale, aussi bien pour les personnes physiques que morales* ».

L'octroi ciblé d'allègements fiscaux est ainsi un instrument déterminant pour favoriser activement l'implantation, la création ou le maintien d'entreprises servant les intérêts économiques du canton. Le Conseil d'Etat est donc fermement opposé à ce que le canton renonce totalement à cette possibilité.

Le Conseil d'Etat constate également que, sur le plan du calendrier, cette initiative vient particulièrement mal à propos. Il n'échappera en effet à personne que, selon la manière dont la crise évolue en Europe, le canton, malgré la robustesse de son économie, pourrait connaître des temps très difficiles, avec en particulier une augmentation du chômage. De surcroît, cette initiative a été lancée au moment où les statuts fiscaux cantonaux dont bénéficient plusieurs centaines d'entreprises du canton (lesquelles occupent plus de 20 000 salariés et représentent environ un tiers de l'impôt perçu sur les personnes morales) sont fortement remis en cause par l'UE. Soumise à une très forte pression, la Confédération, avec l'aval des cantons, a accepté d'ouvrir un dialogue dont les conséquences seront très lourdes pour Genève. Notre canton devra choisir entre une grave crise économique et sociale, s'il ne modifie pas sa fiscalité, et des pertes fiscales substantielles, s'il réduit l'imposition de l'ensemble des personnes morales pour conserver les entreprises actuellement au bénéfice de ces statuts. Chacun comprendra que le rôle des allègements dans le futur dépendra fortement des décisions que le canton prendra si les statuts fiscaux cantonaux devaient être abolis par la Confédération.

Le Conseil d'Etat est en revanche sensible à certains arguments avancés par les initiants concernant l'inadéquation entre la vigueur de la croissance économique au cours de la dernière décennie et le nombre de logements construits, avec à la clé une pénurie que ressentent douloureusement tous les habitants de Genève qui sont à la recherche d'un logement.

Le Conseil d'Etat est également d'avis que, pour éviter le climat de suspicion qui entoure aujourd'hui la pratique des allègements fiscaux, certaines lignes directrices fortes, qui correspondent déjà à la politique sélective pratiquée aujourd'hui pourraient être ancrées dans la loi par un contre-projet à l'IN 150.

Plus fondamentalement, le Conseil d'Etat est également d'avis que, dans un contexte économique en constante et rapide mutation, les bonnes recettes

du passé ne seront pas forcément efficaces à l'avenir. L'arrivée et le développement de nombreux quartiers généraux de multinationales depuis la seconde moitié des années 1990 ont largement contribué à ce que le canton retrouve la prospérité qu'il avait perdue pendant la crise et constitué une diversification bienvenue. Il faut donc être reconnaissant à nos prédécesseurs d'avoir enclenché une dynamique dont nous profitons encore aujourd'hui largement des effets positifs. Aujourd'hui en revanche, le poids de ces entreprises dans l'économie genevoise est devenu tel qu'un développement excessif de ce seul secteur pourrait constituer une nouvelle forme de dépendance que la politique de diversification a précisément pour but d'éviter.

9. Un contreprojet est opportun

Le Conseil d'Etat est donc d'avis que le Grand Conseil devrait opposer un contre-projet à l'IN 150. Il fera une proposition en ce sens à la commission qui sera chargée d'étudier l'IN 150 sur le fond.

Le Conseil d'Etat est d'avis que la loi actuelle devrait être modifiée pour réduire le *cercle des entreprises éligibles* à celles qui développent à Genève une production industrielle ou une activité comportant une forte composante de recherche et développement pour encourager en particulier le développement des *biotech* et *cleantech*, mais aussi de toutes les entreprises présentant un potentiel d'innovation, technologique ou autre. L'objectif d'une telle restriction est d'opérer un rééquilibrage pour les entreprises qui s'installent à Genève entre la gestion, dont la part est aujourd'hui écrasante, et la recherche et développement encore trop peu développée. Les JEDI (jeunes entreprises innovantes) seraient toujours au bénéfice d'une procédure simplifiée.

Afin de ne pas réduire inutilement la marge de manœuvre du Conseil d'Etat en période économique particulièrement troublée, un tel contreprojet devrait cependant prévoir une *clause de rigueur* (ou *clause universelle*) permettant d'accorder des allègements fiscaux à des entreprises n'entrant pas dans le cercle précité en cas de crise structurelle caractérisée par un taux de croissance du PIB négatif ou très faiblement positif pendant quatre trimestres consécutifs.

Un tel contreprojet devrait ensuite préciser les *critères d'octroi* devant être pris en considération pour déterminer si un allègement accordé à une entreprise donnée sert effectivement les intérêts économiques du canton. Le Conseil d'Etat considère que les critères suivants devraient être retenus dans ce contexte:

- la diversification du tissu économique du canton;
- l'innovation;
- la formation;
- le développement durable;
- le respect des conventions collectives de travail;
- la création d'emplois locaux.

Enfin, un tel contreprojet devrait ancrer dans la loi la politique en matière de *surveillance et de suivi* des allègements accordés. Pour ce faire, il conviendrait d'abord de rendre le contrôle à mi-parcours obligatoire. Il conviendrait ensuite d'introduire un devoir général d'information des entreprises mises au bénéfice d'allègements fiscaux quant au respect des annonces faites et à d'éventuelles modifications des activités soumises à allègement. Il conviendrait enfin d'inscrire dans la loi les principes de la clause de remboursement et du fonds de réserve.

10. Conclusion sur la prise en considération

Au vu de tout ce qui précède, le Conseil d'Etat est opposé à l'abrogation des allègements fiscaux telle que proposée par l'IN 150, recommande le rejet de ce texte et suggère de lui opposer un contreprojet.

C. CONCLUSIONS

Au bénéfice de ces explications, le Conseil d'Etat vous invite, Mesdames et Messieurs les députés, à déclarer l'IN 150 partiellement nulle (invalidation de l'article 45B LIPM) et, pour le surplus, à la rejeter, en lui opposant un contreprojet.

AU NOM DU CONSEIL D'ÉTAT

La chancelière :
Anja WYDEN GUELPA

Le président :
Pierre-François UNGER