



Présidence du Grand Conseil

Par porteur

<p>Cour de justice Chambre constitutionnelle R 29 MAR. 2017 Déposé au guichet</p>
--

Cour de justice
Chambre constitutionnelle
Rue du Mont-Blanc 18
1201 Genève

Handwritten signature

Réf. A/492/2017 JMV ABST

Recours contre la loi 11803 modifiant la loi de procédure fiscale (LPFisc) (Transmission obligatoire par l'employeur des certificats de salaire à l'autorité fiscale) du 4 novembre 2016

Monsieur le Président,
Mesdames et Messieurs les Juges,

Vous trouverez en annexe, en deux exemplaires, la réponse sur le fond du Grand Conseil dans le cadre du recours déposé contre la loi mentionnée en titre.

Nous vous prions de croire, Monsieur le Président, Mesdames et Messieurs les Juges, à l'assurance de notre considération distinguée.

Handwritten signature of Eric Leyvraz

Eric Leyvraz
Président du Grand Conseil

Annexes mentionnées

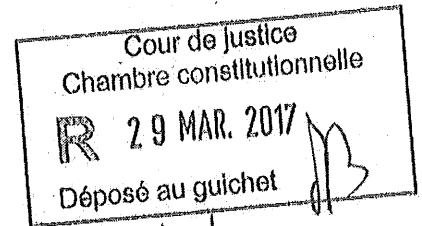
GRAND CONSEIL	
Expédié le:	Session GC: 6-7.04.2017
Président	<input checked="" type="checkbox"/> Députés (100)
Correspondance GC	<input checked="" type="checkbox"/> Bureau
Secrétariat	<input checked="" type="checkbox"/> Chefs de groupe
Commission:	<i>Fiscale</i>
Objet:	
Copie à:	- N. Bopp (DF) - A. Mangili (PRE)

Le 29 mars 2017

REPONSE

pour

Grand Conseil de la République et Canton de Genève
2, rue de l'Hôtel-de-Ville
Case postale 3970
1211 Genève 3



Autorité intimée

à la suite du recours formé par :

ARC Avocats, représenté par Me Michel Chevalley et Me Cyril Aellen, ayant son siège à la rue du Rhône 61, case postale 3558, 1211 Genève 3

et par

Monsieur Yvan ZWEIFEL, domicilié au chemin des Pampres 5, 1213 Onex

élsant tous deux domicile en l'Etude Fontanet & Associés, Grand-Rue 25, Case postale 3200, 1211 Genève 3, comparant par Maître Malek Adjadj, avocat

Recourants

contre

La loi 11803 modifiant la loi de procédure fiscale (LPFisc) (Transmission obligatoire par l'employeur des certificats de salaire à l'autorité fiscale) du 4 novembre 2016

Monsieur le Président,
Mesdames et Messieurs les Juges,

Dans le délai imparti par votre communication du 16 février 2017, nous vous faisons part de notre détermination sur le recours.

I. EN FAIT

1. Le 13 janvier 2016, le Conseil d'Etat a déposé un projet de loi modifiant la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (rs/GE D 3 17; LPFisc), (Transmission obligatoire par l'employeur des certificats de salaire à l'autorité fiscale) (PL 11803)¹.
2. Ce projet visait à introduire dans la LPFisc, pour la procédure de taxation pour l'impôt cantonal et communal, une obligation faite à l'employeur de transmettre directement les certificats de salaires à l'autorité fiscale.
3. Ce projet était opportun au vu de l'uniformisation des formulaires des certificats de salaire à la suite de l'introduction en 2007 du nouveau certificat de salaire (NCS) ainsi que de la simplification des processus informatiques par la standardisation des logiciels de salaire².
4. Ce projet présentait bon nombre d'avantages, non seulement pour l'autorité fiscale, mais également pour les travailleurs et les employeurs³.
5. Ce projet permettait notamment de corriger certaines erreurs commises par les travailleurs, lors du remplissage de la déclaration d'impôt, identifiées actuellement (par ex. déclaration du revenu net au lieu du revenu brut ou de pallier les éventuels oublis (par exemple une gratification). En outre, il devait permettre de lutter de manière très efficace contre la soustraction d'impôt. Selon les estimations de l'autorité fiscale, ce projet permettait d'augmenter les recettes annuelles de l'ordre de 16 millions de francs⁴.
6. Lors de la séance du Grand Conseil de la République et canton de Genève (ci-après : le Grand Conseil) du 28 janvier 2016, le projet a été renvoyé à la Commission fiscale.
7. Le 23 février 2016, au cours des travaux parlementaires en Commission fiscale, l'entrée en matière a été refusée⁵.
8. Lors de la séance du Grand Conseil du 13 mai 2016, le projet a été renvoyé pour la seconde fois à la Commission fiscale⁶.
9. Le 21 juin 2016, au cours des travaux parlementaires en Commission fiscale, le projet a été accepté⁷.

¹ Cf. PL 11803.

² Cf. PL 11803, exposé des motifs, point 4.

³ Cf. PL 11803, exposé des motifs, point 4.

⁴ Cf. PL 11803, exposé des motifs, point 4 (avantage pour l'administration) et point 7.

⁵ Cf. PL 11803-A, p. 18.

⁶ Cf. Mémorial du GC, séance du 13 mai 2016 à 16 h 00.

⁷ Cf. PL 11803-B, p. 30.

10. Le Grand Conseil a adopté la loi 11803 lors de la séance du 4 novembre 2016⁸. Son entrée en vigueur était fixée au 1^{er} janvier 2017⁹.
11. Le 11 novembre 2016, la loi 11803 a été publiée dans la feuille d'avis officielle avec un délai référendaire jusqu'au 21 décembre 2016¹⁰.
12. En l'absence de référendum, la loi a été promulguée dans la feuille d'avis officielle du 13 janvier 2017 avec effet au 1^{er} janvier 2017.
13. C'est contre cette loi qu'ARC Avocats et Monsieur Yvan ZWEIFEL ont fait recours, par pli posté le 13 février 2017.
14. Par pli du 2 mars 2017 déposé le même jour, le Grand Conseil a répondu à la demande d'effet suspensif formulée dans le cadre du recours et a conclu à son rejet.
15. Par décision du 24 mars 2017, la chambre constitutionnelle de la Cour de justice a refusé d'octroyer l'effet suspensif.

II. EN DROIT

A. Recevabilité

16. Le Grand Conseil s'en rapporte à l'appréciation de la Cour de céans en ce qui concerne la recevabilité du recours.

B. Au fond

1. Le droit fiscal fédéral harmonisé

17. La LIFD¹¹ et la LHID¹² contiennent des règles de procédure. Par rapport à la LIFD, la LHID laisse une grande liberté aux cantons pour la fixation de leurs règles de procédure. Plus particulièrement :
18. *"La LIFD accorde une place importante aux dispositions de procédure de taxation, alors que la LHID s'en tient au strict nécessaire. Cette réserve a pour but de ne pas limiter outre mesure la souveraineté des cantons dans ce domaine. Ils disposent ainsi d'une grande liberté dans l'organisation de leur autorité de taxation et la fixation des règles de procédure. Ils peuvent de plus légiférer librement dans tous les domaines que le droit fédéral n'a pas réglementé ou ne l'a pas fait exhaustivement."*¹³
19. Les articles 129 LIFD et 45 LHID réglementent les informations de tiers. Ces dispositions ne prévoient pas d'obligation pour l'employeur de transmettre le certificat de salaire à l'autorité fiscale.
20. La doctrine relève que s'agissant de l'obligation faite à l'employeur de remettre spontanément un exemplaire ou une copie du certificat de salaire à l'autorité fiscale, la

⁸ Cf. Mémorial du GC, séance du 4 novembre 2016 à 16 h 00.

⁹ Cf. loi 11803.

¹⁰ Cf. FAO du 11 novembre 2016, p. 35 et 36.

¹¹ Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (RS 642.11).

¹² Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (RS 642.14).

¹³ Denis Berdoz et Marc Bugnon, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in Les procédures en droit fiscal, 2015, p. 538.

LIFD ne prévoit pas cette obligation. En revanche, les législations fiscales cantonales peuvent prévoir cette obligation qui déploiera ses effets à la taxation pour l'impôt cantonal et communal et en conséquence, également à la taxation pour l'impôt fédéral direct¹⁴.

21. De façon plus détaillée, la doctrine considère ce qui suit.
22. Dans un article de doctrine paru en 2014, Martin Zweifel se livre à une analyse approfondie des nouveaux moyens pour optimiser le système de taxation des impôts directs¹⁵.
23. En introduction, Martin Zweifel rappelle que la procédure de taxation pour les impôts directs est une procédure de taxation de masse. Les autorités fiscales doivent taxer tous les contribuables conformément à la loi et de façon égale (art. 127, al. 1 et 2, Cst.¹⁶). La taxation des impôts périodiques – c'est-à-dire les impôts sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital –, constitue également la base du financement annuel des collectivités, de sorte que les autorités fiscales sont sous la pression d'une exécution rapide. Pour des questions politico-financières, les autorités fiscales ont des ressources en personnel limitées. Elles peuvent cependant utiliser des outils techniques modernes, notamment la technologie de l'information¹⁷.
24. Martin Zweifel présente ensuite les trois systèmes de taxation en vigueur dans l'ordre juridique suisse : i) la procédure de taxation officielle, ii) la procédure de taxation spontanée et iii) la procédure de taxation mixte¹⁸.
25. Dans la procédure de taxation officielle, la taxation s'effectue par une décision administrative sans la participation du contribuable dont le simple devoir consiste souvent à s'annoncer à l'autorité fiscale. Le principe de la procédure inquisitoire est applicable. Ce système s'applique aux impôts fondés sur des faits générateurs simples, facilement identifiables, par exemple l'impôt sur les automobiles, l'impôt sur les chiens, ou la taxe sur les divertissements¹⁹.
26. Dans la procédure de taxation spontanée, le contribuable établit lui-même le montant de l'impôt et le verse à l'autorité fiscale sans le concours de cette dernière. Le principe de la collaboration du contribuable est applicable. Ce système est approprié pour les impôts dont les faits générateurs sont complexes et dont les éléments déterminants sont essentiellement connus du contribuable. Ce système s'applique à la taxe sur la valeur ajoutée, à l'impôt anticipé, au droit de timbre et dans une certaine mesure à l'impôt à la source²⁰.
27. La procédure de taxation mixte est un « croisement » entre les deux systèmes précités. La taxation est effectuée par décision de l'autorité fiscale et le principe de la procédure inquisitoire prévaut dans la procédure de taxation. Toutefois, le principe de la collaboration du contribuable s'applique par la déclaration volontaire. Ce système de

¹⁴ Voir dans ce sens : Isabelle Althaus-Houriet, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 127 LIFD no 14.

¹⁵ Martin Zweifel, Neue Wege zur Optimierung des Veranlagungssystems der direkten Steuern ?, in Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, 2014, p. 333 et ss (ci-après : Zweifel Festschrift).

¹⁶ Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 18 avril 1999 (RS 101).

¹⁷ Zweifel Festschrift, p. 334 et 335.

¹⁸ Zweifel Festschrift, p. 335.

¹⁹ Voir Zweifel Festschrift, p. 335.

²⁰ Voir Zweifel Festschrift, p. 335.

taxation hybride est valable pour les impôts dont les faits générateurs sont complexes et dont les éléments déterminants sont essentiellement connus du contribuable et pour lesquels une taxation spontanée, en raison de ses exigences élevée, ne peut pas être exigée des contribuables. La procédure de taxation mixte s'applique aux impôts directs, notamment à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune, l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital ainsi que l'impôt sur les gains immobiliers²¹.

28. S'agissant du besoin de réforme, Martin Zweifel relève qu'en vertu du droit fiscal fédéral harmonisé, les changements de système de taxation ne peuvent être effectués à l'échelon fédéral qu'avec une révision de la LHID et de la LIFD. A l'échelon purement cantonal, des changements d'importance systémique ne peuvent pas être apportés²².
29. S'agissant de la collaboration de tiers, Martin Zweifel relève que la législation du canton de Berne a introduit une obligation de renseigner supplémentaire : l'employeur doit adresser directement le certificat de salaire à l'autorité fiscale et le contribuable en reçoit une copie²³.
30. Sur ce point, Martin Zweifel estime que la législation du canton de Berne est conforme avec le droit fiscal fédéral harmonisé²⁴.
31. Dans un commentaire sur la LIFD paru en 2015, Peter Locher fait allusion au « modèle bernois » concernant la transmission du certificat de salaire directement par l'employeur à l'autorité fiscale et renvoie à l'article de doctrine de Martin Zweifel mentionné ci-dessus²⁵.
32. Dans un commentaire sur la LHID, paru en 2017, Martin Zweifel et Silvia Hunziker se réfèrent à la législation du canton de Berne concernant la transmission du certificat de salaire directement par l'employeur à l'autorité fiscale. Ils estiment que les cantons ont le droit de faire de telles adaptations à la condition que le principe de la proportionnalité soit respecté et qu'il ne soit pas porté gravement atteinte aux droits des contribuables et des tiers qui ont l'obligation de collaborer²⁶.
- 3. Les cantons avec une obligation de l'employeur de transmettre les certificats de salaire à l'autorité fiscale**
33. Depuis un certain nombre d'année, les cantons de de Berne²⁷, de Fribourg²⁸, de Soleure²⁹, de Bâle-Ville³⁰, de Vaud³¹, du Valais³², de Neuchâtel³³, et du Jura³⁴ prévoient,

²¹ Voir Zweifel Festschrift, p. 336.

²² Zweifel Festschrift, p. 340 (D. Reformbedarf).

²³ Zweifel Festschrift, p. 343.

²⁴ Zweifel Festschrift, p. 343, note de bas de page 30.

²⁵ Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2015, art. 127 LIFD no 15.

²⁶ Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3^e éd. 2017, art. 43 LHID no 2a, art. 45 LHID no 2 et no 2b.

²⁷ Cf. rs/BE 661.11 : art. 172, al. 1, lettre d.

²⁸ Cf. rs/FR 631.1 : art. 162, al. 1, lettre d.

²⁹ Cf. rs/SO 614.11 : § 145, al. 1, lettre e.

³⁰ Cf. rs/BS 640.100 : § 157, al. 1, lettre e.

³¹ Cf. rs/VD 642.11 : art. 179, al. 1, lettre d.

³² Cf. rs/VS 642.1 : art. 135, al. 3.

³³ Cf. rs/NE 631.0 : art. 193, lettre a.

³⁴ Cf. rs/JU 641.11 : art. 145, lettre a.

dans leur législation cantonale, l'obligation faite à l'employeur de transmettre directement les certificats de salaires à l'autorité fiscale³⁵.

2. La loi 11803 modifiant la loi de procédure fiscale (LPFisc) (Transmission obligatoire par l'employeur des certificats de salaire à l'autorité fiscale)
34. La loi 11803 s'inscrit dans le cadre fixé par le droit fiscal fédéral harmonisé. Elle prévoit l'obligation faite à l'employeur de transmettre à l'autorité fiscale les copies des certificats de salaires sans y avoir été invité (art. 34, al. 1, lettre e, LPFisc, nouveau droit). Elle remplace la disposition de l'ancien droit qui ne s'appliquait que dans des cas spécifiques à la suite d'une demande préalable de l'autorité fiscale à l'employeur (abrogation de l'art. 34, al. 4, LPFisc, ancien droit).
35. Pour le surplus, la loi 11803 ne change rien à l'obligation faite à l'employeur qui est tenu de fournir un certificat de salaire au travailleur (art. 32, al. 1, lettre a, LPFisc).
36. Il faut relever encore que Me Sansonetti a été entendu en qualité d'expert par la Commission fiscale et qu'il a déclaré que³⁶ :
 - o la LHID ne fait pas obstacle à la loi 11803;
 - o la LHID est une loi-cadre qui laisse une certaine liberté de manœuvre aux cantons;
 - o l'employeur doit de par la loi remettre un certificat de salaire au travailleur³⁷. La loi 11803 n'introduit pas sur ce plan une obligation supplémentaire pour l'employeur qui doit simplement transmettre le double d'un document qui est de toute façon déjà préparé de par la loi;
 - o par ailleurs, l'employeur a également une obligation de communication en matière d'AVS.

3. Les griefs invoqués par les Recourants

37. A l'appui de leur recours, les Recourants prétendent que la loi attaquée violerait :

- o le droit fiscal fédéral harmonisé (art. 42 et 43 LHID)
- o la constitution (art. 3 Cst.)

38. Les Recourants se trompent, comme le démontrera successivement le Grand Conseil, dans les paragraphes qui suivent.

3.1 De l'absence de violation du droit fiscal fédéral harmonisé (art. 42 et 43 LHID)

39. Les Recourants considèrent que la loi 11803 viole le droit fiscal fédéral harmonisé qui fait supporter, en première ligne, au seul contribuable la tâche de renseigner l'autorité fiscale sur ses éléments imposables. L'autorité fiscale ne peut s'adresser que subsidiairement à un tiers, c'est-à-dire que si le contribuable est récalcitrant ou défaillant.

³⁵ Denis Berdoz et Marc Bugnon, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in Les procédures en droit fiscal, 2015, p. 709.

³⁶ Cf. PL11803-A, p. 11 et 12.

³⁷ Cf. art. 127, al. 1, lettre a, LIFD et art. 43, al. 1, LHID.

40. Cette argumentation est erronée.
41. Comme cela découle de la doctrine mentionnée ci-dessus, les cantons ont le droit de procéder à des adaptations de la procédure de taxation fixée par la LHID. A l'échelon purement cantonal, des changements d'importance systémique ne peuvent pas être apportés. Cela serait le cas, par exemple, en cas de changement de système de taxation par un passage du système de la procédure de taxation mixte au système de la procédure de taxation officielle ou par un passage du système de la taxation mixte au système de la procédure de taxation spontanée. Par ailleurs, ces adaptations doivent respecter le principe de la proportionnalité et ne pas porter gravement atteinte aux droits des contribuables et des tiers qui ont l'obligation de collaborer.
42. En l'occurrence, la loi 11803 n'apporte pas de changement d'importance systémique par rapport à la procédure de taxation mixte prévue par la LHID.
43. La loi 11803 respecte le principe de la proportionnalité. Elle est apte à atteindre le but de mise à profit des technologies de l'information et ce dans l'intérêt du travailleur, de l'employeur et de l'administration. Elle devrait notamment permettre de corriger certaines erreurs commises par les travailleurs lors du remplissage de la déclaration d'impôt et de lutter efficacement contre la soustraction d'impôt. Elle ne nécessite pas d'engager du personnel supplémentaire et pourrait même rationaliser, voire alléger la charge de travail de l'autorité fiscale.
44. Elle ne porte pas gravement atteinte aux droits des contribuables et des tiers qui ont l'obligation de collaborer.
45. S'agissant du contribuable, ses droits et ses obligations ne sont pas modifiés par la loi 11803. Comme sous l'ancien droit, le contribuable est responsable de vérifier scrupuleusement sa déclaration d'impôt. Dans l'éventualité d'une erreur commise par son employeur lors de l'établissement du certificat de salaire, le contribuable a la possibilité de signaler cette erreur à l'autorité fiscale lorsqu'il complète sa déclaration d'impôt.
46. S'agissant de l'employeur, il doit déjà, de par la loi, remettre un certificat de salaire au travailleur. La loi 11803 ne lui impose pas une obligation supplémentaire autre que celle de remettre une copie des certificats de salaire à l'autorité fiscale. Cette obligation supplémentaire ne porte pas gravement atteinte au droit de l'employeur dans la mesure où l'employeur peut choisir la façon dont il souhaite transmettre les certificats de salaire à l'autorité fiscale (remise sur support papier ou sur support électronique) et qu'il ne peut être sanctionné par une amende pour violation des obligations de procédure que s'il n'a pas donné suite à une sommation du fisc lui demandant de transmettre les certificats de salaire.
47. Pour le surplus, d'autres cantons connaissent une obligation de l'employeur de transmettre les certificats de salaire à l'autorité fiscale.
48. Ainsi, contrairement à ce qu'affirment les recourants, il n'y a pas de violation du droit fiscal fédéral harmonisé (art. 42 et 43 LHID).
49. Il s'ensuit que recours devra être rejeté pour ce motif.

3.2. De l'absence de violation de la constitution (art. 3 Cst.)

50. Les Recourants considèrent que la loi 11803 viole la constitution (art. 3 Cst.) dans la mesure où cette loi ne peut pas imposer des obligations aux employeurs situés à l'extérieur du canton.
51. Cette argumentation est erronée.
52. Dans un commentaire sur la LHID, paru en 2017, Martin Zweifel et Silvia Hunziker relèvent que les tiers tenus à l'obligation de remettre des attestations écrites sont seulement ceux qui sont soumis à la souveraineté fiscale de la Suisse. Ils ne doivent cependant pas être domiciliés, respectivement avoir leur siège, dans le même canton de taxation. De plus, la collaboration du tiers ne repose pas comme celle du contribuable, sur un rapport de droit public entre le contribuable et la collectivité (rapport fiscal), mais découle d'une relation juridique étrangère. Pour ces motifs, ils estiment que les cantons ne peuvent pas introduire des obligations de collaboration supplémentaires pour les tiers au-delà des états de faits des articles 43 à 45 LHID. Ils sont toutefois, sans autre, en droit de concrétiser ces états de faits, ce que le législateur fédéral a fait dans l'article 127, alinéa 1, LIFD en relation avec l'article 43 LHID³⁸.
53. Autrement dit, les tiers tenu à l'obligation de renseigner l'autorité fiscale selon le droit fiscal fédéral harmonisé ne doivent pas forcément être domiciliés ou avoir leur siège dans le canton de Genève. Ils doivent simplement être soumis à la souveraineté fiscale de la Suisse.
54. Il a été démontré ci-dessus que la loi 11803 s'inscrit dans le droit accordé aux cantons de procéder à des adaptations de la procédure de taxation fixée par la LHID (cf. ch. 3.1). Conformément à la doctrine, la loi 11803 concrétise simplement l'état de fait de l'article 45 LHID. La loi 11803 est donc conforme au droit fiscal fédéral harmonisé et en vertu de ce droit elle peut imposer des obligations aux employeurs situés à l'extérieur du canton et soumis à la souveraineté fiscale de la Suisse.
55. Ainsi, contrairement à ce qu'affirment les recourants, il n'y a pas de violation de la constitution (art. 3 Cst.).
56. Il s'ensuit que le recours devra être entièrement rejeté.

³⁸ Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3^e éd. 2017, art. 43 LHID no 2, art. 45 LHID no 1a.

III. CONCLUSIONS

Par ces motifs,

le Grand Conseil de la République et canton de Genève a l'honneur de conclure à ce qu'il

PLAISE À LA CHAMBRE CONSTITUTIONNELLE**Principalement**

1. Rejeter le recours formé le 13 février 2017 par ARC Avocats et Monsieur Yvan ZWEIFEL contre la loi 11803 du 4 novembre 2016 modifiant la loi de procédure fiscale (LPFisc).
2. Débouter ARC Avocats et Monsieur Yvan ZWEIFEL de toute autre ou contraire conclusion.

Subsidiairement

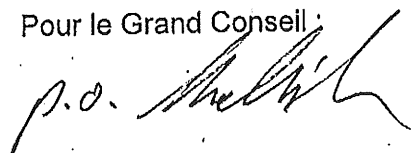
3. Acheminer en tant que besoin le Grand Conseil de la République et canton de Genève à rapporter par toutes voies de droit la preuve des faits invoqués à l'appui de la présente réponse.

En tout état

4. Condamner ARC Avocats et Monsieur Yvan ZWEIFEL en tous les frais et dépens.

Genève, le 29 mars 2017

Pour le Grand Conseil :



Eric LEYVRAZ
Président