

Date de dépôt : 25 avril 2012

Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil sur la validité et la prise en considération de l'initiative populaire : Pas de cadeaux aux millionnaires : Initiative pour la suppression des forfaits fiscaux

Mesdames et
Messieurs les députés,

- | | |
|---|-------------------------|
| 1. Arrêté du Conseil d'Etat constatant l'aboutissement de l'initiative, publié dans la Feuille d'avis officielle le | 2 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 | 2 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 | 2 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 | 2 septembre 2013 |
| 5. En cas d'opposition d'un contreprojet, adoption par le Grand Conseil du contreprojet, au plus tard le | 2 septembre 2014 |

PLAN DU RAPPORT

A.	VALIDITE DE L'INITIATIVE.....	4
1.	Recevabilité formelle.....	4
1.1	Unité de la matière.....	4
1.2	Unité de la forme.....	7
1.3	Unité du genre.....	7
1.4	Clarté.....	8
2.	Recevabilité matérielle.....	9
2.1	Conformité au droit supérieur.....	9
2.1.1	Principes.....	9
2.1.2	Conformité au droit fédéral.....	11
2.1.2.1	La répartition des compétences en général.....	11
2.1.2.2	Les règles en matière de fiscalité.....	11
a)	L'harmonisation fiscale.....	12
b)	Relations entre les impôts fédéraux et les impôts cantonaux.....	13
c)	Les dispositions légales et réglementaires actuelles.....	14
d)	Révision en cours du droit fédéral.....	18
e)	Application à l'initiative.....	19
2.1.2.3	Interdiction de la rétroactivité.....	21
a)	En général.....	21
b)	En matière fiscale.....	24
c)	L'imposition à la dépense à Genève.....	26
d)	Application à l'initiative.....	27
2.1.3	Conformité au droit constitutionnel cantonal.....	28
2.1.4	Lien avec les autres normes du droit cantonal.....	29
2.1.5	Conclusion intermédiaire.....	29
2.2	Exécutabilité.....	29
3.	Conclusions sur la recevabilité.....	29

B.	PRISE EN CONSIDERATION DE L'INITIATIVE.....	30
1.	Origines de l'imposition d'après la dépense	30
2.	Rappel du système de l'imposition d'après la dépense.....	31
3.	Nombre de personnes imposées d'après la dépense en Suisse et dans les cantons.....	33
4.	Pratique genevoise en matière d'imposition d'après la dépense.....	34
5.	Impact fiscal et économique de l'imposition d'après la dépense à Genève.....	36
5.1	Impact de l'impôt sur la dépense lui-même	36
5.2	Impact en matière de droits de succession et de donation.....	38
5.3	Autres impacts économiques	39
6.	Projet de loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense du Conseil fédéral.....	39
7.	Tentatives d'abroger l'imposition d'après la dépense dans les autres cantons.....	41
8.	Position du Conseil d'Etat sur l'IN 149	43
8.1	Inopportunité d'abroger l'imposition d'après la dépense au niveau cantonal.....	43
8.2	Opportunité d'opposer un contreprojet à l'IN 149.....	44
9.	Conclusion sur la prise en considération.....	47
C.	CONCLUSIONS	47

Mesdames et
Messieurs les députés,

Le Conseil d'Etat a constaté l'aboutissement de l'initiative populaire 149 « Pas de cadeaux aux millionnaires : initiative pour la suppression des forfaits fiscaux » (ci-après : IN 149) par un arrêté du 29 février 2012, publié dans la Feuille d'avis officielle du 2 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 2 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 dernière formulation n'est pas entièrement satisfaisante, dès lors qu'elle est susceptible de condamner toute initiative munie de plus d'une proposition. Il

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 1P.223/2006 du 12 septembre 2006, consid. 2.

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

⁴ 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.

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 149 est un texte court abrogeant une disposition légale existante dans la loi sur l'imposition des personnes physiques¹⁵ (article 14 LIPP) et ajoutant une disposition transitoire dans cette même loi (nouvel article 72, alinéa 6, LIPP).

La disposition transitoire concerne les effets de l'abrogation de l'article 14 LIPP.

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

L'IN 149 respecte par conséquent l'unité de la matière.

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 physiques, du 27 septembre 2009 (LIPP; RS/GE D 3 08).

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 149 se présente comme un texte modifiant une seule loi, la LIPP. Il s'agit ainsi d'une initiative rédigée de toutes pièces.

Par conséquent, l'IN 149 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 149 modifie la LIPP. 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).

Cependant, dès lors que la Constitution genevoise connaît un référendum obligatoire en matière fiscale (art. 53A, al. 1 Cst-GE), si l'initiative 149 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

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.

impact sur l'unité de genre ? Non, car la soumission au référendum obligatoire de l'IN 149 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 149 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 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.

¹⁸ Bien qu'il existe un précédent ancien d'invalidation d'une initiative par le Tribunal fédéral pour ce motif, ATF 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 ».

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.

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 149 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. 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 149 comporte une erreur légistique, puisqu'elle prévoit un alinéa 6 nouveau à l'article 72 LIPP qui supprimerait l'actuel (lequel concerne une déduction prévue à l'article 37, alinéa 2, LIPP s'agissant des dons aux partis politiques). L'IN 149 propose au contraire un article 72, alinéa 7, LIPP nouveau qui vient s'ajouter aux alinéas existant de l'article 72 LIPP). Cette erreur formelle, qui ne justifie pas l'invalidation du texte de l'initiative et qui peut être corrigée en cours de travaux parlementaires, voire même en cas d'acceptation populaire au moment de la promulgation du texte (art. 7A et 7B LFPP), ne porte pas à conséquence s'agissant de la validité de l'initiative.

L'IN 149 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.

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

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

(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 »).

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*.

Andreas Auer²⁶. Le Tribunal fédéral a considéré que « *ce n'est que dans l'hypothèse où l'inconstitutionnalité "saute aux yeux et ne peut raisonnablement être niée" que le Grand Conseil est tenu de [...] déclarer [l'initiative populaire] invalide* »²⁷.

En l'espèce, l'IN 149 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.

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

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 une disposition en matière d'imposition d'après la dépense (art. 6 LHID), au sujet de laquelle il sera revenu 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. 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.

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.

c) *Les dispositions légales et réglementaires actuelles*

L'imposition d'après la dépense³⁹ – thématique traitée dans l'IN 149 – est tout d'abord régie par le droit fédéral, plus précisément l'article 14 LIFD⁴⁰, dont la teneur est la suivante :

Art. 14 Imposition d'après la dépense

¹ Les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjour en Suisse au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit, jusqu'à la fin de la période fiscale en cours, de payer un impôt calculé sur la dépense au lieu des impôts sur le revenu.

² Lorsque ces personnes ne sont pas des ressortissants suisses, le droit de payer l'impôt calculé sur la dépense est accordé au-delà de cette limite.

³ L'impôt est calculé sur la base de la dépense du contribuable et de sa famille et il est perçu d'après le barème de l'impôt ordinaire (art. 36, al. 1 et 2). Il ne doit toutefois pas être inférieur aux impôts calculés d'après le barème ordinaire sur l'ensemble des éléments bruts suivants :

- a. les revenus provenant de la fortune immobilière sise en Suisse;
- b. les revenus provenant des objets mobiliers se trouvant en Suisse;
- c. les revenus des capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier;
- d. les revenus provenant de droits d'auteur, de brevets et d'autres droits semblables exploités en Suisse;
- e. les retraites, rentes et pensions de source suisse;
- f. les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions.

⁴ Le Conseil fédéral édicte les dispositions nécessaires à la perception de l'impôt calculé sur la dépense. Il peut arrêter des bases d'imposition et un mode de calcul de l'impôt dérogeant à l'al. 3 si cela est nécessaire pour permettre aux contribuables mentionnés aux al. 1 et 2 d'obtenir le dégrèvement des impôts d'un Etat étranger avec lequel la Suisse a conclu une convention en vue d'éviter les doubles impositions.

³⁹ Pour un bref historique, voir Marco BERNASCONI, *Die Pauschalbesteuerung – Eine Darstellung der Bestimmungen des eidgenössischen Rechts, des Rechts der schweizerischen Kantone – insbesondere des Kantons Tessin – sowie des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens*, Zurich 1983, p. 2-5.

⁴⁰ Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 641.11).

En matière d'imposition d'après la dépense, la LHID comprend la norme suivante :

Art. 6 Imposition d'après la dépense

¹ Les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse, au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit, jusqu'à la fin de la période fiscale en cours, de payer un impôt calculé sur la dépense au lieu des impôts sur le revenu et sur la fortune.

² Lorsque ces personnes ne sont pas des ressortissants suisses, le droit de payer l'impôt sur la dépense peut être accordé au-delà de cette limite.

³ L'impôt est calculé sur la base de la dépense du contribuable et de sa famille et il est perçu d'après le barème ordinaire (art. 11, al. 1). Il ne doit toutefois pas être inférieur aux impôts calculés d'après le barème ordinaire sur l'ensemble des éléments bruts suivants :

- a. la fortune immobilière sise en Suisse et les revenus qui en proviennent;
- b. les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qui en proviennent;
- c. les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et les revenus qui en proviennent;
- d. les droits d'auteur, brevets et autres droits analogues exploités en Suisse et les revenus qui en proviennent;
- e. les retraites, rentes et pensions de source suisse;
- f. les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions.

La doctrine a notamment examiné les conditions de mise en œuvre de ces dispositions⁴¹. Elle a aussi expliqué que sa mise en œuvre ne dépendait pas du bon vouloir de l'administration fiscale (« *nicht im Belieben der Steuerverwaltung* »⁴²), mais que la personne concernée avait le droit de choisir ce mode d'imposition.

La LHID est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993⁴³. Les cantons ont eu 8 ans, après l'entrée en vigueur de la LHID, pour adapter leur législation

⁴¹ Pour la LIFD : Marco BERNASCONI, *Art. 14 LIFD*, in : Danielle YERSIN / Yves NOËL (éd.), *Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct (Commentaire romand)*, Bâle 2008, § 5-20 ad art. 14 LIFD. Pour la LHID : Bernhard ZWAHLEN, *Art. 6 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, § 7-42 ad art.6 LIFD.

⁴² ZWAHLEN (Basler Kommentar 2002), § 6 ad art. 6 LHID.

⁴³ RO 1991 p. 1256, en particulier 1286.

(art. 72, al. 1, LHID). Depuis lors, c'est-à-dire depuis le 1^{er} janvier 2001⁴⁴, « le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent » (art. 72, al. 2, LHID)⁴⁵. La LHID prévoit encore que « le gouvernement cantonal édicte les dispositions provisoires nécessaires » (art. 72, al. 3, LHID)⁴⁶ : l'adoption de ces dispositions provisoires, qui n'est possible qu'après la phase transitoire de 8 ans⁴⁷, est laissée à l'appréciation du gouvernement cantonal⁴⁸; cette clause permet d'agir sans tenir compte de la procédure législative ordinaire⁴⁹. L'article 72, alinéa 3, LHID ne représente pas seulement une possibilité pour l'exécutif cantonal, mais une obligation pour celui-ci⁵⁰.

En droit cantonal, l'imposition d'après la dépense figure à l'article 14 LIPP. C'est cette disposition que l'IN 149 propose d'abroger. L'article 14 LIPP a la teneur suivante :

Art. 14 Imposition d'après la dépense

¹ Les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins 10 ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit, jusqu'à la fin de la période de taxation en cours, de payer un impôt sur la dépense, au lieu des impôts sur le revenu et la fortune.

² Lorsque ces personnes ne sont pas des ressortissants suisses, le droit de payer l'impôt calculé sur la dépense peut être accordé au-delà de cette limite.

³ L'impôt est calculé sur la base de la dépense du contribuable et de sa famille et il est perçu d'après le barème de l'impôt ordinaire. Il ne doit toutefois pas être inférieur aux impôts calculés d'après le barème ordinaire sur l'ensemble des éléments bruts suivants :

- a) la fortune immobilière sise en Suisse et les revenus qui en proviennent;
- b) les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qui en proviennent;
- c) les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par un gage immobilier, et les revenus qui en proviennent;

⁴⁴ ATF 132 II 128, 134 consid. 5; ATF 131 II 1, 4 consid. 2.1; ATF 131 II 710, 713 consid. 1.1; ATF 130 II 202, 205 consid. 3.1; ATF 127 V 65, 71 consid. 4c.

⁴⁵ ATF 133 II 114, 116 consid. 3.2; ATF 131 II 1, 4 consid. 2.1; ATF 131 II 710, 713 consid. 1.1; ATF 128 II 66, 73 consid. 5a; ATF 123 II 588, 592-593 consid. 2d-1e.

⁴⁶ Pour un cas d'application : ATF 128 II 66, 73 consid. 5a.

⁴⁷ ATF 124 I 145, 151-152 consid. 2.

⁴⁸ ATF 131 II 697, 709-710 consid. 6. Voir aussi ATF 131 I 291, 298 consid. 2.4.1.

⁴⁹ ATF 131 I 291, 304 consid. 2.8.

⁵⁰ ATF 131 I 291, 301 consid. 2.6; ATF 131 I 377, 386 consid. 4.4.

- d) les droits d'auteur, brevets et autres droits analogues exploités en Suisse et les revenus qui en proviennent;
- e) les retraites, rentes et pensions de source suisse;
- f) les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions.

⁴ Le Conseil d'Etat édicte les dispositions nécessaires à la perception de l'impôt sur la dépense. Il peut arrêter des bases d'imposition et un mode de calcul de l'impôt dérogeant à l'alinéa 3, si cela est nécessaire pour permettre aux contribuables mentionnés aux alinéas 1 et 2 d'obtenir le dégrèvement des impôts d'un Etat étranger avec lequel la Suisse a conclu une convention en vue d'éviter les doubles impositions.

Conformément à l'article 14, alinéa 4 LIPP, le Conseil d'Etat a adopté les dispositions réglementaires suivantes, dans le règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques⁵¹ :

Chapitre I Imposition d'après la dépense (art. 14 LIPP)

Art. 1 Base de calcul

¹ L'impôt fondé sur la dépense est calculé en fonction des frais annuels occasionnés, pendant la période fiscale, par le train de vie du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse.

² La dépense ne saurait être inférieure à :

- a) cinq fois le montant du loyer annuel ou, à défaut, de la valeur locative des locaux non meublés dont le contribuable dispose pour lui et sa famille. Dans le calcul de la valeur locative, la limite correspondant au taux d'effort prévu à l'article 24, alinéa 2, LIPP n'est pas applicable;
- b) deux fois le prix de pension annuel lorsque le contribuable vit à l'hôtel ou en pension, pour lui et son conjoint, et les trois quarts du prix de pension annuel pour les personnes considérées comme charges de famille au sens de la loi.

³ La dépense est en principe égale, au minimum, à 300 000 F.

⁴ S'il résulte de l'article 14, alinéa 3, LIPP un impôt plus élevé, celui-ci prévaut.

Art. 2 Calcul de contrôle visé à l'article 14, alinéa 3, LIPP

¹ Le calcul de l'impôt visé à l'article 14, alinéa 3, LIPP permet de déduire :

- a) les frais d'entretien des immeubles, conformément à l'article 34, lettre d, LIPP;
- b) les frais usuels d'administration des capitaux mobiliers (art. 34, lettre c, LIPP), pour autant que leur rendement soit imposé.

⁵¹ Règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 13 janvier 2010 (RIPP; RS/GE D 3 08.01).

² D'autres déductions, notamment les intérêts passifs, les rentes et les charges durables, ne sont pas autorisées.

Art. 3 Exclusion des déductions sociales

Les déductions sociales visées aux articles 39 et 40 LIPP ne sont pas autorisées lorsque l'impôt est fondé sur la dépense.

Art. 4 Barème applicable – Calcul du taux

L'impôt annuel sur la dépense est calculé selon les dispositions de l'article 41 LIPP.

Art. 5 Modification de l'imposition d'après la dépense selon certaines conventions de double imposition

Si des revenus provenant d'un Etat ne sont exonérés des impôts de cet Etat que si la Suisse impose ces revenus seuls ou avec d'autres revenus au taux du revenu total, le contribuable doit acquitter l'impôt non seulement sur les revenus mentionnés à l'article 14, alinéa 3, LIPP, mais aussi sur tous les éléments du revenu provenant de l'Etat-source et qui ont été attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante de double imposition. Ne sont déductibles que les frais visés à l'article 2, alinéa 1, du présent règlement.

Art. 6 Résultats de la taxation

Le résultat de la taxation notifié est toujours le montant le plus élevé résultant des articles 1, 2 ou 5.

Selon la doctrine, l'imposition d'après la dépense est un « régime spécial d'imposition du revenu et de la fortune pour les personnes physiques qui, sans exercer d'activité lucrative en Suisse, y prennent séjour ou domicile pour la première fois ou après une absence d'au moins 10 ans »⁵².

En comparant l'article 6 LHID et l'article 14, alinéas 1 à 3, LIPP-GE, on constate que les deux dispositions sont presque similaires, sous réserve de la ponctuation et de l'un ou l'autre mot.

d) Révision en cours du droit fédéral

Le 29 juin 2011, le Conseil fédéral a adopté son message relatif à la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense⁵³.

A la forme, il propose une reformulation complète de l'article 14 LIFD et de l'article 6 LHID, de même que des dispositions transitoires.

⁵² OBERSON (2007), p. 78, § 60.

⁵³ FF 2011 5605-5630 (message) et 5631-5634 (projet).

Au fond, le Conseil fédéral propose de maintenir l'imposition à la dépense, mais d'en modifier les critères et la mise en œuvre. Pour les détails, il est renvoyé à la partie « prise en considération » du présent rapport (cf. ch. B.6 *infra*)⁵⁴.

Pour « garantir la protection de la bonne foi » et « accorder suffisamment de temps aux contribuables concernés pour s'adapter à la nouvelle situation »⁵⁵, le projet prévoit un délai transitoire de 5 ans.

Après avoir été examiné par la commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats⁵⁶, le projet a été traité le 6 mars 2012 par le Conseil des Etats.

Le projet sera désormais traité par le Conseil national.

e) Application à l'initiative

Dans le cas d'espèce, l'IN 149 propose d'abroger l'article 14 LIPP. Cette suppression entraînerait l'abrogation du mécanisme d'imposition selon la dépense à Genève.

Dès le moment où le droit fédéral prévoit que les personnes physiques concernées « ont le droit » de « payer un impôt calculé sur la dépense » « jusqu'à la fin de la période fiscale en cours » (art. 6, al. 1, LHID), il faut se demander si l'abrogation de l'article 14 LIPP est envisageable.

Cela étant, il faut aussi tenir compte de la formulation de l'article 6, alinéa 2 LHID : « lorsque ces personnes ne sont pas des ressortissants suisses, le droit de payer l'impôt calculé sur la dépense peut être accordé au-delà de cette limite », c'est-à-dire au-delà de la période fiscale en cours.

La LHID distingue donc entre les ressortissants suisses (pour lesquels l'imposition selon la dépense n'est prévue que pour la période fiscale en cours) et les ressortissants étrangers (sans limite de temps).

Dans tous les cas, en cas de contradiction entre le droit fédéral et le droit cantonal, c'est le droit fédéral qui est applicable (art. 72, al. 1, LHID)⁵⁷.

Qu'en est-il alors, si le droit cantonal ne permet plus ce que le droit fédéral continue à permettre ? L'IN 149 n'a en tout cas aucun effet sur l'article 6, alinéa 1, LHID, disposition de droit fédéral, qui subsiste.

⁵⁴ Voir aussi l'intervention de la conseillère fédérale Eveline Widmer-Schlumpf, BOCE 2012 p. 90.

⁵⁵ FF 2011 5605, 5620.

⁵⁶ Communiqués de presse des 20 janvier 2012 et 15 février 2012.

⁵⁷ Parmi beaucoup : ATF 128 II 66, 73 consid. 5a.

A l'inverse, le canton de Genève peut décider de ne plus édicter de disposition d'approbation en la matière : c'est « simplement » le droit fédéral qui s'appliquera.

L'article 14, alinéa 2, LIPP visant les ressortissants étrangers ne fait « que » supprimer une *possibilité* conférée par le droit fédéral (art. 6, al. 2, LHID) : il n'y a donc pas de contrariété avec le droit fédéral, si cette disposition est supprimée.

S'agissant de l'article 14, alinéa 1, LIPP, la question de savoir si une personne physique pourrait directement revendiquer une imposition fondée sur la dépense – limitée temporellement à la fin de la période fiscale en cours – sur la base du seul droit fédéral se pose.

Il n'est pas certain que cette question théorique se pose en pratique. Ainsi, à supposer que l'abrogation de l'article 14, alinéa 1, LIPP soit contraire au droit fédéral, l'article 6, alinéa 1, LHID prendrait probablement le relais et l'article 72 LHID permettrait de pallier l'absence d'une disposition cantonale.

C'est le lieu d'indiquer ici que lors de votations dans les autres cantons sur le même sujet des forfaits fiscaux, il a été proposé de supprimer *seulement* l'équivalent de l'alinéa 2, et non pas toute la disposition :

- A Zurich, seul l'article 13, alinéa 2, du *Steuergesetz*, du 8 juin 1997⁵⁸, a été abrogé, lors de la votation populaire du 8 février 2009;
- A Schaffhouse, seul l'article 15, alinéa 2, du *Gesetz über die direkten Steuern*, du 20 mars 2000⁵⁹, a été abrogé, lors de la votation populaire du 25 septembre 2011;
- A Glaris, le « *Memorialsantrag* » soumis à discussion et votation lors de la Landsgemeinde du 1^{er} mai 2011 prévoyait la suppression de l'article 13, alinéa 2, et une adaptation de l'article 13, alinéa 4, du *Steuergesetz*, du 7 mai 2000⁶⁰. Cette proposition a été rejetée;
- En Thurgovie, l'initiative populaire proposant la suppression de l'article 17a, alinéa 2, du *Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern*, du 14 septembre 1992⁶¹ a été refusée lors de la votation du 15 mai 2011. Le contreprojet a cependant été accepté;
- A St-Gall, l'initiative populaire soumise à votation le 27 novembre 2011 et acceptée, mais ayant récolté moins de voix que le contreprojet,

⁵⁸ RS/ZH 631.1.

⁵⁹ RS/SH 641.100.

⁶⁰ RS/GL VI C/1/1.

⁶¹ RS/TG 640.1.

prévoyait la suppression de l'article 26, alinéa 2, du *Steuergesetz*, du 9 avril 1998⁶²;

- A Lucerne, l'initiative populaire prévoyant uniquement la suppression de l'article 21, alinéa 2, du *Steuergesetz*, du 22 novembre 1999⁶³, a été refusée lors de la votation du 11 mars 2012. Le contreprojet a cependant été accepté;
- En Appenzell Rhodes-Extérieures, l'initiative populaire prévoyant uniquement la suppression de l'article 16, alinéa 2, du *Steuergesetz*, du 21 mai 2000⁶⁴ a été acceptée lors de la votation du 11 mars 2012. Le contreprojet a également été accepté, mais a obtenu moins de suffrages lors de la question subsidiaire;
- A Bâle-Campagne, l'initiative populaire, déposée le 17 mars 2011, prévoit l'abrogation de l'article 10bis, alinéa 2, du *Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz)*, du 7 février 1974⁶⁵.

Autrement dit, l'abrogation de l'article 14 LIPP n'est pas contraire au droit fédéral. Il n'est toutefois pas certain qu'elle ait un réel effet juridique, s'agissant des personnes ayant *droit* à l'imposition d'après la dépense en vertu du droit fédéral (art. 6, al. 1 LHID).

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 dite⁶⁶.

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

⁶² RS/SG 811.1.

⁶³ RS/LU 620.

⁶⁴ RS/AR 621.11.

⁶⁵ RS/BL 331.

⁶⁶ HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN (2010), p. 71-76, § 329-345a; TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER (2009), p. 191-193, § 24.21-24.28.

principe pas admissible⁶⁷, sauf si elle est favorable aux intéressés⁶⁸. A titre exceptionnel, la jurisprudence tolère la rétroactivité proprement dite si cinq conditions cumulatives sont remplies⁶⁹ :

- 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 admise⁷⁰ si elle ne porte pas atteinte à des droits acquis⁷¹. En cas d'application de nouvelles règles à une procédure pendante, il s'agit de rétroactivité improprement dite⁷².

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

L'interdiction de la non-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* »⁷³, dont la violation peut être invoquée de manière autonome devant le juge⁷⁴. 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

⁶⁷ ATF 137 II 371, 373-374 consid. 4.2; HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN (2010), p. 72, § 330; TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER (2009), p. 192, § 24.26.

⁶⁸ HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN (2010), p. 73, § 334; TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER (2009), p. 192, § 24.26.

⁶⁹ ATF 125 I 182, 186 consid. 2b/cc; ATF 122 V 405, 408 consid. 3b/aa.

⁷⁰ TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER (2009), p. 193, § 24.28.

⁷¹ 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.

⁷² ATF 130 I 185, 205 consid. 5.5.

⁷³ Etienne GRISEL, *Egalité – Les garanties de la Constitution fédérale du 18 avril 1999*, 2^e édition, Berne 2009, p. 71, § 111.

⁷⁴ Voir par exemple ATF 135 I 233, 256 consid. 15.3; ATF 133 II 97, 102 consid. 4.1.

Cst. féd.], à celui de la bonne foi [art. 5, al. 3 et art. 9 in fine Cst. féd.⁷⁵], à l'interdiction générale de l'arbitraire [art. 9 Cst. féd.⁷⁶] ou encore à l'égalité des citoyens dans la loi⁷⁷).

A Genève, il découle explicitement de la plus ancienne loi du recueil systématique, la loi sur les effets et l'application des lois⁷⁸, du 14 ventôse an 11⁷⁹. 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 »⁸⁰. 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 propriété⁸¹;
- un décret diminuant les salaires des fonctionnaires pour une période antérieure à sa promulgation⁸².

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 modification⁸³.

⁷⁵ 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.

⁷⁶ GRISEL (2009), p. 72, § 112.

⁷⁷ JAAC 65/2001 n°6 consid. 3 et 4,

⁷⁸ 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.

⁷⁹ Ce qui correspond au 5 mars 1803.

⁸⁰ GRISEL (2009), p. 73, § 116.

⁸¹ ATF 116 Ia 207, 213-214, consid. 4a.

⁸² ATF 119 Ia 254, 258, consid. 3b.

⁸³ ATF 122 II 113, 124, consid. 3/dd.

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 fiscales⁸⁴. 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 fiscal⁸⁵.

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* »⁸⁶.

La doctrine a fourni un exemple : « *Dans un arrêt ancien concernant Bâle-Ville, qui pratiquait déjà le système postnumerando annuel*⁸⁷, le Tribunal fédéral a [...] admis la légalité d'une rétroactivité proprement dite 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 »⁸⁸.

⁸⁴ Voir déjà ATF 47 I 12, 15-16 consid. 2; ATF 61 I 86, 92-94 consid. 6-7.

⁸⁵ ATF 102 la 31, 32-33 consid. 3a.

⁸⁶ YERSIN (Commentaire romand LIFD 2008), p. 48, § 103 ad remarques préliminaires.

⁸⁷ ATF 61 I 86, 993-95 consid. 7-8.

⁸⁸ YERSIN (Commentaire romand LIFD 2008), p. 48, § 103 ad remarques préliminaires.

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.]* »⁸⁹.

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 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.]* »⁹⁰.

Le respect des droits acquis vaut aussi en matière fiscale, lorsque le grief est invoqué en lien avec l'interdiction de la non-rétroactivité⁹¹.

⁸⁹ Arrêt TF 2A.387/2004 du 3 novembre 2004, consid. 2.2.

⁹⁰ Arrêt TF 1C_160/2011 du 8 novembre 2011, consid. 3.4.1.

⁹¹ Arrêt TF 2P_215/2000 du 12 mars 2001 consid. 6b.

c) *L'imposition à la dépense à Genève*

Les modalités pratiques de mise en œuvre de l'imposition à la dépense sont présentées ci-dessous, dans la partie « *Prise en considération* » du rapport.

S'agissant de l'examen de la recevabilité, il suffit de savoir que l'imposition à la dépense prend la forme d'un accord signé entre l'AFC et le contribuable quant au mode d'imposition à la dépense, suivi d'une décision de taxation au cours de l'année qui suit la période fiscale. L'accord prévoit expressément que :

- l'imposition à la dépense « *entrera en vigueur dès l'année fiscale XXX pour les années fiscales YYY à ZZZ sous réserve de modifications de la législation* »;
- l'imposition à la dépense « *pourra être prorogée pour autant que les conditions de fait subsistent et qu'une reconduction soit possible en droit* ».

Le contribuable manifeste en outre par sa signature son accord à l'adaptation annuelle du montant de la dépense arrêté à l'indice genevois des prix à la consommation.

En ce qui concerne l'imposition à la dépense opérée par l'AFC sur la base des articles 14 LIPP et 1 à 6 RIPP, le contribuable doit démontrer chaque année qu'il remplit les conditions légales de ce mode d'imposition, en remplissant et en signant la déclaration *ad hoc* et en fournissant tous justificatifs utiles à l'administration.

Après vérification de la réalisation des conditions légales par l'administration fiscale, un bordereau de taxation est notifié pour chaque période fiscale concernée en fonction du montant de la dépense arrêtée, pour autant toutefois que la réalité de celle-ci soit démontrée par le contribuable, l'augmentation des dépenses pertinentes emportant à due concurrence une augmentation de l'assiette de l'impôt et donc de l'impôt lui-même. Nonobstant la signature de la convention, il y a chaque année une nouvelle taxation adaptée tant à l'évolution de la situation de fait qu'à celle du cadre légal.

En d'autres termes, la décision de taxation n'emporte pas d'effets juridiques au-delà de l'année de taxation, pas plus que la convention n'a d'effets contraignants pour l'administration ou le contribuable au-delà de la période fiscale concernée.

d) *Application à l'initiative*

L'article 72, alinéa 6, nLIPP prévoit que « *l'abrogation de l'article 14 déploie ses effets dès la période fiscale qui suit la votation populaire. Toutes les conventions contraires sont caduques et cessent de déployer un quelconque effet à la même échéance* ».

Conformément aux règles applicables dans le système *postnumerando* annuel, il n'y a pas de rétroactivité proprement dite lorsque la norme nouvelle est en vigueur au début de la période fiscale. La suppression de l'article 14 LIPP proposée par l'IN 149 est combinée avec une disposition transitoire qui « *déploie ses effets dès la période fiscale qui suit la votation populaire* » (art. 72, al. 6, 1^{ère} phrase nLIPP). Ainsi, la taxation opérée n'est nullement remise en cause dans ses effets. En dépit de l'imprécision du terme « *qui suit la votation populaire* », la disposition en question peut et doit recevoir une interprétation conforme au droit supérieur en ce sens qu'elle doit être comprise comme signifiant dès l'année fiscale qui suit celle de l'acceptation populaire.

La finalité de l'initiative n'est pas *a priori* de modifier le mode d'imposition au cours de l'année de l'acceptation populaire ni du reste de voir rétroactivement modifiée l'assiette fiscale servant de base au calcul ultérieur de l'impôt au cours de l'année de l'acceptation du texte.

Pourtant, l'article 72, alinéa 6, 2^e phrase nLIPP proposé, qui expose que « *Toutes les conventions contraires sont caduques et cessent de déployer un quelconque effet à la même échéance* » pourrait aussi être interprété comme signifiant que même si une convention d'imposition à la dépense a été signée pour la période fiscale correspondant à l'année de la votation populaire, il n'y aurait plus de place l'année suivante pour une décision de taxation fondée sur une assiette fiscale correspondant à la dépense convenue. Si cette dernière interprétation était celle souhaitée par les initiants, alors il y aurait, rétroactivité proprement dite, en ce sens que la base de l'imposition serait modifiée en cours d'année fiscale, nonobstant l'accord formel de l'administration sur la dépense au cours de la période fiscale correspondant à l'année de la convention. Une telle rétroactivité ne serait alors pas licite, ne serait-ce que parce qu'elle ne découle pas explicitement du texte légal et qu'elle ne découle pas non plus clairement du sens de celui-ci. Elle porterait en outre atteinte à des droits acquis car même les réserves explicites de la convention passée entre l'AFC et le contribuable quant à l'évolution de la situation de fait et à celle du cadre légal ne changent rien au fait que l'AFC manifeste à tout le moins la promesse explicite de taxer en fonction de la dépense pour l'année fiscale correspondant à l'année de la signature de la

convention. La sanction serait alors l'invalidité partielle de l'initiative (art. 72, al. 6, 2^e phrase, nLIPP).

Il y a place ici pour une interprétation conforme du texte de l'initiative au droit supérieur, en ce sens que si toute nouvelle convention pour une imposition à la dépense est exclue dès la *période fiscale qui suit* l'année de l'acceptation en votation populaire de l'initiative, il doit demeurer possible de procéder à une *taxation* durant cette période qui serait calculée sur une convention passée antérieurement pour la période fiscale correspondant à l'année de la votation populaire.

Le fait qu'une éventuelle convention fasse référence à une période fiscale postérieure à l'année de l'acceptation éventuelle de l'initiative ne fait pas obstacle selon le Conseil d'Etat à ce que l'AFC soit contrainte de revenir sur la convention pour la taxation des périodes fiscales postérieures à l'année de l'acceptation de la votation populaire. En pareil cas, il ne s'agit d'une part pas de rétroactivité proprement dite, mais tout au plus de rétroactivité improprement dite, qui plus est ici d'autant plus admissible que la convention réserve expressément l'évolution du cadre légal et celle de la situation de fait, de sorte qu'on ne saurait parler de « droits acquis » du contribuable.

Par conséquent, l'article 72, alinéa 6, nLIPP proposé par l'initiative 149 peut faire l'objet d'une interprétation conforme et n'apparaît encore pas contraire aux règles impératives de droit supérieur.

2.1.3 Conformité au droit constitutionnel cantonal

S'agissant d'une initiative législative, l'IN 149 doit être conforme au droit constitutionnel cantonal.

En l'espèce, la Constitution genevoise ne contient pas de règles en matière de forfaits fiscaux, ni en matière d'imposition d'après la dépense.

Par conséquent, l'IN 149 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*⁹²), 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 149 avec le reste du droit cantonal.

2.1.5 Conclusion intermédiaire

Au vu de ce qui précède, l'article 72, alinéa 6 nLIPP doit faire l'objet d'une interprétation conforme à la constitution. Sous cette réserve, l'IN 149 est conforme au droit supérieur.

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'initiative⁹³.

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

Une modification de la taxation pour le futur n'entre pas en contradiction avec l'exigence d'exécutabilité.

L'IN 149 est donc exécutable.

3. Conclusions sur la recevabilité

Il résulte de ce qui précède que l'IN 149 peut être considérée comme recevable.

⁹² ATF 136 I 149, 157 consid. 7.4.

⁹³ 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.

B. PRISE EN CONSIDERATION DE L'INITIATIVE

1. Origines de l'imposition d'après la dépense

L'imposition d'après la dépense jouit d'une longue tradition en Suisse. Dans son Message du 29 juin 2011 relatif à la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense⁹⁴, le Conseil fédéral rappelle à ce titre que c'est « le canton de Vaud [qui] a été le premier à proposer une forme d'imposition spéciale aux ressortissants étrangers n'exerçant pas d'activité lucrative », ce en 1862 déjà. Il indique par ailleurs que « Genève connaît l'imposition d'après la dépense depuis 1928, et la Confédération depuis 1935, [mais que] l'imposition d'après la dépense n'est véritablement née que le 10 décembre 1948, lorsque les cantons se sont unis pour conclure un "Concordat entre les cantons de la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux" et convenir d'une réglementation standard de l'application de l'imposition d'après la dépense », laquelle réglementation « fut suivie moins d'un an après par la Confédération ». Il relève encore que « la plupart des cantons ont introduit des dispositions relatives à l'imposition d'après la dépense suite à leur entrée dans le concordat » et souligne enfin que c'est « le 14 décembre 1990 [que] l'imposition d'après la dépense fut finalement inscrite dans la LIFD et dans la LHID ».

Les motifs à l'origine du système de l'imposition d'après la dépense sont essentiellement d'ordre pratique. Ils résident dans la difficulté pour les autorités fiscales d'appréhender les revenus et la fortune imposables de cette catégorie particulière de contribuables, compte tenu de la structure complexe de leur patrimoine ainsi que du caractère international et mobile de leurs activités. Dans son Message sur l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983⁹⁵, le Conseil fédéral soulignait déjà à ce titre que « si l'on devait renoncer à cette forme d'imposition, les autorités fiscales ne seraient souvent pas en mesure de procéder à une taxation correcte, car elles ne disposeraient pas de moyens pour connaître et vérifier les revenus, de sources essentiellement étrangère, des contribuables en question ».

⁹⁴ FF 2011 5605, 5608 ch. 1.1.1.

⁹⁵ FF 1983 III 1, 55-56 ch. 146.

2. Rappel du système de l'imposition d'après la dépense

Plus connue sous le nom de « forfait fiscal », l'imposition d'après la dépense est un mode spécial d'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques qui, sans exercer d'activité lucrative en Suisse, y prennent séjour ou domicile pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans.

Principalement réservé aux ressortissants étrangers – les citoyens suisses ne pouvant en profiter que jusqu'à la fin de l'année de leur retour en Suisse après une absence d'au moins dix ans – ce mode d'imposition simplifié tend à substituer l'exigence d'une déclaration complète des revenus et de la fortune⁹⁶ par un calcul de l'impôt effectué sur le train de vie du contribuable et de sa famille.

Comme déjà indiqué dans la partie « recevabilité » du présent rapport et rappelé sous le chiffre 1 *supra*, les principes régissant l'imposition d'après la dépense sont fixés dans la loi, soit à l'article 14 LIFD, s'agissant de l'impôt fédéral direct, à l'article 6 LHID, s'agissant des règles d'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, ainsi qu'à l'article 14 LIPP, s'agissant des impôts cantonaux et communaux genevois.

Les modalités de calcul de l'impôt sur la dépense sont précisées dans l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct, du 14 mars 1993⁹⁷, elle-même explicitée par une circulaire n° 9 de l'administration fédérale des contributions, et, s'agissant du droit cantonal genevois, dans le RIPP auquel il a déjà été fait référence dans la partie « recevabilité » du présent rapport.

En substance, l'impôt sur la dépense est calculé en fonction des frais annuels occasionnés, pendant la période de calcul, par le train de vie du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse et il est perçu d'après le barème de l'impôt ordinaire.

Concrètement, la dépense imposable est égale au total des frais annuels, en Suisse et à l'étranger, afférents au train de vie du contribuable et des personnes qui sont à sa charge et vivent en Suisse, soit notamment les frais de nourriture et d'habillement, les frais de logement, les charges pour le

⁹⁶ La fortune n'étant pas imposée dans le cadre de l'impôt fédéral direct, la déclaration de la fortune ne concerne que l'impôt cantonal et communal.

⁹⁷ RS 642.123.

personnel attaché au contribuable, les dépenses pour la formation, les loisirs et le sport ainsi que les dépenses pour les voyages, les vacances et les cures⁹⁸.

En l'état actuel du droit fédéral et cantonal, la somme des dépenses annuelles afférentes au train de vie des contribuables ayant leur propre ménage doit représenter au moins le quintuple du montant du loyer du contribuable locataire ou le quintuple de la valeur locative brute du logement que le contribuable occupe et dont il est propriétaire. Pour les autres contribuables, cette somme doit être au moins égale au double du prix de la pension pour le logement et la nourriture. Depuis 2001, le droit genevois, prévoit en outre que la dépense ne doit en principe pas être inférieure à 300 000 F (art. 1, al. 3 RIPP).

La dépense annuelle effective du contribuable ainsi que le loyer ou la valeur locative ou le prix de pension déterminant pour une année sont en principe calculés pour chaque période fiscale, le montant ainsi retenu servant en principe de base de calcul de l'impôt sur la dépense.

La loi prévoit toutefois un calcul de contrôle afin que l'impôt d'après la dépense ne soit pas inférieur aux impôts qui seraient normalement dus sur certains éléments de revenus et de fortune de source suisse (revenus provenant de la fortune immobilière sise en Suisse, revenus provenant des objets mobiliers se trouvant en Suisse, revenus de capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, les revenus provenant de droits d'auteur, de brevets et d'autres droits semblables exploités en Suisse ainsi que les retraites et pensions de source suisse) de même que sur les rendements de source étrangère pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions (CDI).

L'impôt sur la dépense est toujours égal au montant le plus élevé de celui correspondant soit au calcul effectué d'après la dépense (« forfait pur »), soit aux éléments de revenus désignés par la loi (« forfait mitigé »).

A noter enfin qu'aux termes de certaines CDI conclues par la Suisse (par exemple celles conclues avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, l'Italie, la Norvège, les États-Unis et le Canada), les personnes physiques résidant en Suisse ne peuvent prétendre aux avantages de ces conventions qu'à condition que tous leurs revenus provenant de ces États soient imposables d'après le droit fiscal suisse et soient soumis aux impôts directs de la Confédération,

⁹⁸ A noter que l'acquisition d'actifs (par ex. biens immobiliers, voitures, bateaux) n'entre pas dans le calcul du train de vie, seules les dépenses relatives à l'entretien desdits biens étant prises en considération.

des cantons et des communes. Dans un tel cas, la base de calcul comprendra tous les revenus provenant de ces États, en plus de ceux pris en considération dans le cadre du calcul de contrôle (« forfait modifié »).

C'est le lieu de souligner qu'en vertu des CDI signées par la Suisse, la plupart des bénéficiaires de l'imposition selon la dépense (artistes, sportifs de haut niveau, conférenciers, personnes retraitées à la tête d'un patrimoine international, personnes exerçant une activité à l'étranger, etc.) paient également des impôts dans les pays autres que la Suisse dans lesquels ils fournissent une prestation (artistes et sportifs notamment), perçoivent des honoraires, dividendes ou redevances, ou réalisent des gains provenant d'activités. Ces personnes s'acquittent par ailleurs également d'impôts sur les rendements de leur fortune à l'étranger (rendements mobiliers et immobiliers). Il en résulte que la charge globale (mondiale) d'impôts de ces personnes dépasse souvent largement la seule charge fiscale suisse.

3. Nombre de personnes imposées d'après la dépense en Suisse et dans les cantons

En juin 2011, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) a publié les résultats d'une enquête relative à l'imposition d'après la dépense menée auprès des cantons au 31 décembre 2010⁹⁹. Tiré de cette enquête, le tableau ci-dessous reflète l'évolution du nombre de personnes assujetties d'après la dépense en Suisse et dans les cantons entre 1999 et 2010 :

Nombre d'assujettis à l'imposition d'après la dépense	1999 ⁴⁾	2006 ⁴⁾	2008 ⁴⁾	2010 ⁴⁾
CH	3 106	4 146	5 003	5 445
ZH*	6	104	201 ⁽⁵⁾	-- ⁽²⁾
BE	100	117 ⁽¹⁾	208	230
LU	49	111	134	157
UR	-- ⁽²⁾	-- ⁽²⁾	-- ⁽²⁾	-- ⁽²⁾
SZ	31	41	58 ⁽¹⁾	73 ⁽¹⁾
OW	-- ⁽²⁾	11	18	30
NW	37	67	94 ⁽¹⁾	100
GL	-- ⁽²⁾	-- ⁽²⁾	-- ⁽²⁾	-- ⁽²⁾
ZG	30	78	92	104

⁹⁹ Cf. http://www.fdk-cdf.ch/fr-ch/110614_mm_aufwbest_def_f.pdf.

FR	40	50	58	74
SO	6	-- (2)	-- (2)	-- (2)
BS	-- (2)	14 ⁽¹⁾	15 ⁽¹⁾	16
BL	-- (2)	-- (2)	6	9
SH	-- (2)	-- (2)	-- (2)	7
AR	-- (2)	12	18	22
AI	-- (2)	16	24	24
SG	-- (2)	77	78	87
GR	214	232	258	287
AG	-- (2)	-- (2)	9	14
TG	-- (2)	75	115	127
TI	440	523	717	776
VD	1 123	1 105 ⁽¹⁾	1 197	1 397
VS	500	860	1 005	1 162
NE	-- (2)	24	31	28
GE	514	602	639 ⁽¹⁾	690 ⁽¹⁾
JU	8	10	16	14

⁽¹⁾ Données de l'année précédente; ⁽²⁾ Cantons avec un maximum de 5 assujettis à l'imposition d'après la dépense; ⁽⁴⁾ Etat à la fin de l'année; ⁽⁵⁾ Données estimées.

* Suite au vote populaire du 8 février 2009, l'imposition d'après la dépense a été supprimée dans le canton de Zurich pour l'impôt cantonal et l'impôt communal à dater du 1^{er} janvier 2010 et n'est plus accordé que pendant la période d'installation. Une fois la période d'installation écoulée, l'imposition d'après la dépense n'est plus admise.

Il ressort notamment de ce tableau que les contribuables imposés d'après la dépense se concentrent dans une minorité de cantons et, qu'après les cantons de Vaud, du Valais et du Tessin, c'est le canton de Genève qui compte le plus de contribuables de ce type. Il en ressort également que, durant la période considérée, le nombre de ces contribuables a plus fortement cru dans les cantons de Vaud, du Valais et du Tessin que dans le canton de Genève, ce sans doute en raison de l'introduction, à compter de l'exercice fiscal 2001, du montant de dépense annuelle minimal de 300 000 F dans le droit genevois (cf. ch. 4 *infra*).

4. Pratique genevoise en matière d'imposition d'après la dépense

L'administration fiscale genevoise s'efforce toujours de déterminer la dépense effective des contribuables souhaitant être imposés d'après la dépense avant d'accéder ou non à leur demande.

Pour ce faire, l'administration fiscale exige des nouveaux arrivants qu'ils remplissent un questionnaire comprenant notamment des renseignements relatifs au contribuable et aux personnes dont il a la charge, à l'activité lucrative éventuellement déployée par le conjoint du contribuable¹⁰⁰, au logement que le contribuable pense acquérir ou louer dans le canton, au train de vie du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse ainsi qu'aux ressources (suisse et étrangères) et à la fortune nette du contribuable.

S'agissant en particulier du train de vie, les contribuables souhaitant être imposés d'après la dépense doivent fournir la liste des dépenses réelles mondiales qu'ils encourent pour eux-mêmes et les personnes à leur charge vivant en Suisse, soit :

- les frais liés au logement principal du contribuable en Suisse ainsi qu'à ses éventuelles résidences secondaires en Suisse et/ou à l'étranger (loyer brut annuel, frais d'entretien du bien propriété du contribuable imposé d'après la dépense, montant des primes d'assurances et des intérêts de dettes, frais d'entretien de chaque bien et frais liés au personnel de maison);
- les frais liés à l'entretien du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse (nourriture, y compris les frais de restaurant), frais d'habillement, frais médicaux, de santé et de remise en forme (cures, thalassothérapie, etc.), les primes d'assurances maladie, accidents, vie et responsabilité civile);
- les frais liés aux loisirs (vacances, sports, hobbies, etc.);
- les frais de déplacements (frais de véhicules en Suisse et à l'étranger ainsi qu'autres frais de voyages);

¹⁰⁰ Le canton de Genève admet le principe du « forfait mixte » lorsque le conjoint du contribuable imposé selon la dépense est de nationalité suisse ou double national, ou qu'il exerce une activité lucrative. En pareil cas, l'ensemble des éléments mondiaux de revenus et de fortune du conjoint de nationalité suisse (ou double national) ou qui exerce une activité lucrative en Suisse sont rajoutés à la base fixée par l'administration pour l'imposition du contribuable imposé selon la dépense. Il s'agit ainsi de remplir deux déclarations fiscales (l'une usuelle et l'autre pour l'imposition selon la dépense) dont les éléments seront cumulés dans une seule et même imposition (principe du cumul des éléments au sein d'un couple vivant en ménage commun). Ce principe du « forfait mixte » ne sera plus applicable en cas d'adoption du projet de loi du Conseil fédéral sur l'imposition selon la dépense (cf. ch. 6 *infra*), ce projet prévoyant que les époux vivant en ménage commun ne pourront prétendre à l'imposition d'après la dépense que si chacun d'entre eux remplit les conditions.

- les frais culturels;
- les frais divers (par ex. location et/ou entretien d'un bateau, d'un avion privé ou entretien d'animaux domestiques tels que chevaux);
- les impôts cantonaux, communaux et fédéraux.

En cas de doute sur le montant des dépenses annoncées par les contribuables lors de leur arrivée en Suisse ou de contestation de ces derniers sur le montant retenu par l'administration sur la base des renseignements reçus, les contribuables sont invités à fournir des copies de relevés bancaires, de cartes de crédit, voire de certaines factures (par ex. factures de téléphone ou d'électricité) afin d'ajuster ce montant au plus près de la réalité.

C'est dans un deuxième temps seulement que l'administration compare le montant précité au montant correspondant au quintuple du montant du loyer ou de la valeur locative du logement des contribuables chefs de ménage ou au double du prix de la pension pour le logement et la nourriture et qu'elle effectue le calcul de contrôle indiqué au chiffre 2 *supra*.

Une fois la base de calcul fixée à l'issue de ce processus, la dépense annuelle qui sera imposée d'après le barème ordinaire est arrêtée dans une convention conclue entre l'administration fiscale et les contribuables concernés, selon les modalités déjà exposées dans la partie « recevabilité » du présent rapport.

Quand bien même ces conventions sont conclues habituellement pour une durée de cinq ans et que le train de vie n'est en principe contrôlé qu'à leur échéance (nouveau questionnaire), les contribuables imposés d'après la dépense remplissent chaque année une déclaration d'impôt et les calculs de contrôle précités sont effectués selon la même fréquence.

En cas de doute sur le fait que la dépense annuelle arrêtée dans une convention déterminée pourrait ne pas être conforme à la réalité, il est par ailleurs loisible à l'administration fiscale d'effectuer des contrôles avant son échéance, ce qu'elle ne manque pas de faire parfois.

5. Impact fiscal et économique de l'imposition d'après la dépense à Genève

5.1 Impact de l'impôt sur la dépense lui-même

Les chiffres mentionnés dans le tableau ci-dessous concernent les années fiscales 2006, 2007 et 2008 pour lesquelles les taxations ont toutes été effectuées, ce qui n'est pas encore le cas des années postérieures. Ces chiffres concernent dès lors les recettes effectives provenant de cet impôt, c'est-à-dire

des recettes calculées sur la base des dépenses conventionnées (« forfaits pur »), sur la base des revenus et fortune entrant dans le calcul de contrôle (« forfaits mitigés ») ou sur la base des revenus retenus en application des conventions de double imposition (« forfaits modifiés »)¹⁰¹ :

Année fiscale	Nombre de contribuables ¹⁰²	Assiette fiscale selon conventions	Assiette moyenne par contribuable	Recettes cantonales
2006	618	270 512 000 F	437 722 F	64 483 800 F
2007	648	292 769 000 F	451 800 F	89 971 600 F
2008	692	325 762 000 F	470 800 F	88 991 900 F

Il convient de préciser que la baisse de recettes cantonales constatées entre 2007 et 2008 découle du fait que les revenus servant aux calculs de contrôle ont été moindres en 2008 que durant les années précédentes.

Il convient également de souligner que l'assiette moyenne par contribuable durant les années considérées est largement supérieure à la dépense minimale de 300 000 F, en principe prévue par le droit cantonal, et qu'elle est également supérieure au minimum de 400 000 F que le Conseil fédéral propose d'introduire pour le seul impôt fédéral direct dans le cadre de

¹⁰¹ A noter que les chiffres indiqués dans le présent rapport diffèrent de ceux figurant dans les rapports de gestion annuels publiés par le Conseil d'Etat jusqu'en 2010. Cette différence s'explique par le fait que les chiffres indiqués dans ces anciens rapports étaient des estimations calculées par application d'un taux moyen d'imposition de 20,5% aux dépenses conventionnées (soit avant calcul de contrôle et/ou application de CDI), alors que les chiffres indiqués dans le présent rapport sont les recettes effectivement perçues durant les années considérées. Les chiffres publiés dans le présent rapport sont en revanche les mêmes que ceux qui figurent dans le rapport de gestion 2011 du Conseil d'Etat.

¹⁰² A noter que les chiffres indiqués dans le présent rapport et dans le rapport de gestion 2011 du Conseil d'Etat diffèrent, de quelques unités, de ceux figurant dans le tableau de la CDF reproduit sous le ch. 3 *supra*. Cette différence s'explique probablement par le fait que les chiffres indiqués par la CDF ne prennent pas en considération les contribuables qui sont au bénéfice d'une convention d'imposition d'après la dépense, mais qui ont opté pour une imposition ordinaire pour l'année fiscale considérée, étant rappelé que ces contribuables ont le droit, pour chaque période fiscale et jusqu'au moment où la taxation devient définitive, d'acquitter l'impôt ordinaire sur le revenu en lieu et place de l'impôt d'après la dépense.

son projet de loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense (cf. ch. 6 *infra*)¹⁰³.

5.2 Impact en matière de droits de succession et de donation

A la différence de ce qui prévaut pour les contribuables ordinaires, en cas de donation ou de succession, le conjoint survivant et les parents en ligne directe de contribuables imposés d'après la dépense ne sont exemptés ni des droits de succession ni des droits de donation.

Ainsi, les successions de contribuables imposés d'après la dépense ont-elles généré les recettes (arrondies) suivantes entre 2004 et 2010¹⁰⁴ :

Année fiscale	Nombre de cas	Recettes
2004	7	9 800 000 F
2005	15	23 500 000 F
2006	15	13 200 000 F
2007	15	80 100 000 F
2008	14	195 000 000 F
2009	12	16 200 000 F
2010	12	23 200 000 F
2011	16	23 816 000 F ¹⁰⁵

Dans le même temps, les donations effectuées par des contribuables imposés d'après la dépense ont généré les recettes (arrondies) suivantes :

Année fiscale	Nombre de cas	Recettes
2004	4	443 000 F
2005	19	2 968 000 F
2006	22	1 350 000 F
2007	22	1 462 000 F
2008	32	1 617 000 F
2009	35	5 035 000 F
2010	46	2 910 000 F
2011	66	11 611 000 F

¹⁰³ Sur les 760 conventions d'imposition selon la dépense en vigueur au 31 décembre 2011, 137 portaient sur une assiette inférieure à 300 000 F, 182 sur une assiette se situant entre 300 000 F et 400 000 F et 441 sur une assiette supérieure à 400 000 F, dont notamment 28 sur une assiette se situant entre 1 et 1,5 million de francs, 13 entre 1,5 et 2 millions de francs et 9 au-dessus de 2 millions de francs.

¹⁰⁴ En 1998, la succession d'un contribuable imposé selon la dépense a rapporté à elle seule plus de 170 millions de francs de droits de succession.

¹⁰⁵ S'agissant de l'année 2011, le chiffre indiqué ne porte pas encore sur des recettes, mais seulement sur des acomptes versés.

5.3 *Autres impacts économiques*

Dans son Message du 29 juin 2011 relatif à sa proposition de réviser la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense, le Conseil fédéral souligne que « *l'imposition d'après la dépense renforce l'attrait de la Suisse en comparaison internationale aux yeux de ménages privés fortunés et très mobiles, dont la demande en biens immobiliers et biens de consommations a des retombées positives sur l'emploi* »¹⁰⁶. Quand bien même le Conseil d'Etat ne dispose pas de chiffres étayant cette affirmation de manière précise s'agissant du canton de Genève, il lui apparaît notoire que les contribuables imposés d'après la dépense sont d'importants consommateurs de biens et services privés qui ne recourent que marginalement aux prestations publiques. Il relève par ailleurs que ces contribuables sont également imposés sur leur consommation (TVA), qu'ils paient des cotisations AVS jusqu'à l'âge légal de la retraite en Suisse et qu'ils emmènent le plus souvent leurs capitaux avec eux lorsqu'ils s'installent dans notre canton, ce qui profite aux établissements bancaires de la place.

6. **Projet de loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense du Conseil fédéral**

Bien qu'il soit favorable au maintien de l'imposition d'après la dépense en raison de la longue tradition et de l'impact économique de ce mode d'imposition dans certains cantons, le Conseil fédéral considère qu'il est indispensable de durcir et d'harmoniser les dispositions régissant ce mode d'imposition afin d'en améliorer l'acceptation au sein de la population.

Reprenant en substance une proposition antérieure de la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF), la réforme que le Conseil fédéral propose à cette fin apporterait les modifications suivantes au système actuel :

- l'inscription expresse dans la loi que c'est la dépense *universelle* qui est déterminante;
- la suppression de l'imposition d'après la dépense pour les ressortissants suisses l'année de leur arrivée;
- la fixation, pour l'impôt fédéral direct, du seuil de l'assiette de l'impôt à 400 000 F et l'adaptation annuelle de ce seuil en fonction de l'indice suisse des prix à la consommation, les cantons étant également contraints de définir un montant minimal de leur choix s'agissant de leurs propres impôts;

¹⁰⁶ FF 2011 5605, 5609 ch. 1.1.3.

- la fixation du seuil de la dépense universelle dans le cadre de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux à sept fois le montant du loyer ou de la valeur locative ou à trois fois le prix de la pension pour le logement et la nourriture;
- la subordination de l'imposition d'après la dépense d'époux vivant en ménage commun au fait que chacun d'entre eux remplit les conditions;
- l'obligation pour les cantons de régler explicitement dans le droit cantonal la façon dont l'impôt sur la fortune (en plus de l'impôt sur le revenu) doit être acquitté dans le cadre de l'impôt sur la dépense, soit en augmentant le montant de la dépense de manière appropriée, soit en calculant le montant de la fortune en se fondant sur la dépense et en la soumettant au barème ordinaire de l'impôt sur la fortune;
- le maintien des conditions actuelles pendant une période transitoire de cinq ans pour tous les contribuables déjà imposés d'après la dépense à l'entrée en vigueur de la loi.

C'est le lieu de souligner qu'en décembre 2010 le Conseil d'Etat avait pris position sur l'avant-projet de loi formalisant cette réforme dans le cadre de la procédure de consultation lancée par la Confédération. Tout en approuvant les grandes lignes de cette réforme, il avait émis quelques réserves à son sujet. La principale d'entre elles se référait au fait que les cantons pourraient fixer un montant de leur choix pour l'assiette fiscale minimale. Le Conseil d'Etat était en effet d'avis que ce principe laissait une trop grande latitude aux cantons pour fixer un montant inférieur à celui de l'impôt fédéral direct et que, pour éviter les abus en la matière, il aurait été préférable que le montant minimum de 400 000 F soit également respecté par les cantons. Le Conseil d'Etat n'a toutefois pas été suivi par le Conseil fédéral sur ce point.

Sans surprise, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) a également soutenu la réforme proposée par le Conseil fédéral. Lors de son audition par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (CER-E) en janvier 2012, son vice-président a en particulier mis en avant la « *longue tradition* » de l'imposition selon la dépense ainsi que « *l'utilité de cet instrument en termes économiques, régionaux et fiscaux* »¹⁰⁷. Lors de la même audition, le conseiller juridique de la CDF s'est par ailleurs exprimé sur la question de la constitutionnalité de l'imposition d'après la dépense. Il a indiqué à ce titre que « *l'argument en faveur de la constitutionnalité de l'imposition d'après la dépense réside dans*

¹⁰⁷ Résumé écrit de son intervention orale, disponible sur : www.fdk-cdf.ch/fr-ch/120120_aufwbst_anhoerung_wak-s_ref_hegglin_def_f.pdf.

la base légale claire [et] l'intérêt public fondamental en fonction de l'utilité économique générale ». Le « durcissement des règles valables pour l'imposition d'après la dépense » prévu dans le projet du Conseil fédéral contribuerait ainsi, selon lui, « à garantir le principe de la proportionnalité pour appuyer l'acceptabilité de la différence de traitement entre les Suisses et les étrangers se trouvant dans des situations économiques semblables, sans qu'il en résulte une discrimination à rebours »¹⁰⁸.

Le projet de loi du Conseil fédéral a été approuvé par le Conseil des Etats le 6 mars 2012¹⁰⁹.

7. Tentatives d'abroger l'imposition d'après la dépense dans les autres cantons

Comme déjà indiqué dans la partie « recevabilité » du présent rapport, l'imposition d'après la dépense a été abrogée lors de votations populaires organisées dans les cantons de Zurich¹¹⁰, Schaffhouse¹¹¹ et Appenzell Rhodes-Extérieures¹¹². Les électeurs des cantons de Thurgovie¹¹³, Saint-Gall¹¹⁴ et Lucerne¹¹⁵ ont par ailleurs préféré un contreprojet durcissant les dispositions régissant l'imposition d'après la dépense à une abrogation pure et simple de cette dernière. L'abrogation de l'imposition d'après la dépense a en revanche été rejetée, sans contreprojet, dans le canton de Glaris¹¹⁶. Enfin, des votations sur le même objet pourraient également avoir lieu prochainement dans d'autres cantons, notamment Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Berne, Zoug et Argovie.

Lors d'une conférence de presse du 16 mars 2012¹¹⁷, les autorités zurichoises ont fait un bilan intermédiaire de l'abrogation de l'imposition

¹⁰⁸ Résumé écrit de son intervention orale, disponible sur: http://www.fdk-cdf.ch/fr-ch/120120_aufwbst_anhoerung_wak-s_ref_uc_def_f.pdf.

¹⁰⁹ Le vote de la première chambre délibérante s'est établi comme suit: 35 voix pour, 0 contre et 5 abstentions (BOCE 2012 p. 92).

¹¹⁰ Le 8 février 2009.

¹¹¹ Le 25 septembre 2011.

¹¹² Le 11 mars 2012.

¹¹³ Le 15 mai 2011.

¹¹⁴ Le 27 novembre 2011.

¹¹⁵ Le 11 mars 2012.

¹¹⁶ Le 1^{er} mai 2011.

¹¹⁷ Le communiqué de presse publié à cette occasion peut-être consulté à l'adresse suivante:

http://www.zh.ch/internet/de/aktuell/news/medienmitteilungen/2012/063_steuerbe-lastungsmonitor.html.

d'après la dépense, acceptée en votation populaire le 8 février 2009 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Elles ont indiqué à cette occasion que, sur les 201 contribuables imposés d'après la dépense au 31 décembre 2008, 51 (25%) avaient quitté le canton dans le courant de l'année 2009, 46 (23%) l'avaient quitté dans le courant de l'année 2010 et 2 (1%) étaient décédés. Elles ont par ailleurs précisé que, sur l'ensemble des contribuables ayant quitté le canton, 67 (69%) étaient partis dans un autre canton et 30 (31%) à l'étranger. S'agissant de l'impact financier de l'abrogation, les autorités zurichoises ont indiqué que, par rapport au total de l'impôt sur la dépense encaissé en 2008 (25,8 millions de francs), la part qui avait été payée par les contribuables ayant depuis quitté le canton s'élevait à 12,2 millions de francs. Elles ont également indiqué que l'ensemble des contribuables restés dans le canton avait payé 13,8 millions de francs de plus en 2010 qu'en 2008, 55 (54%) desdits contribuables ayant payé plus d'impôts et 47 (54%) moins d'impôts que précédemment. Enfin, bien que la comparaison du total de l'impôt sur la dépense encaissé en 2008 (25,8 millions de francs) avec le total de l'impôt ordinaire versé en 2010 par les contribuables restés dans le canton (27,4 millions de francs) fasse apparaître un excédent de recettes de 1,6 million de francs, les autorités zurichoises ont précisé que ce résultat à peu près équilibré résultait des impôts d'un montant de plusieurs millions de francs payés par un seul contribuable ayant depuis quitté le canton.

En dépit de l'apparente neutralité, à ce stade, de l'abrogation de l'imposition d'après la dépense dans le canton de Zurich, le Conseil d'Etat est d'avis qu'il convient de considérer ce premier bilan avec circonspection. Ainsi que les autorités zurichoises le soulignent elles-mêmes, cette apparente neutralité s'expliquerait en effet par des recettes exceptionnelles survenues en 2010 qui ne devraient pas se reproduire à l'avenir. Rien ne dit par ailleurs que les 102 contribuables qui résidaient encore dans le canton de Zurich au 31 décembre 2010 ne l'ont pas quitté depuis ou ne le feront pas dans un avenir plus ou moins proche. Enfin, dès lors que, contrairement à ce qui prévalait dans le canton de Zurich, le canton de Genève connaît un régime différent d'imposition des successions et des donations des contribuables imposés d'après la dépense par rapport aux contribuables ordinaires (cf. ch. 5.2 *supra*), l'impact financier du départ de la moitié des contribuables imposés d'après la dépense serait probablement beaucoup plus négatif dans notre canton.

8. Position du Conseil d'Etat sur l'IN 149

8.1 *Inopportunité d'abroger l'imposition d'après la dépense au niveau cantonal*

Dans le cadre des débats relatifs au PL 10494-A – rejeté par le Grand Conseil le 24 mars 2011 – qui proposait déjà l'abrogation de l'imposition d'après la dépense au niveau cantonal, le Conseil d'Etat avait indiqué ne pas être favorable à une telle mesure¹¹⁸.

Le motif principal invoqué à l'appui de cette position était le fait qu'une abrogation au seul niveau cantonal aurait eu pour conséquence le départ de nombre de contribuables imposés d'après la dépense dans d'autres cantons connaissant encore ce régime (souvent à des conditions légales moins strictes que celles en vigueur à Genève) et donc des pertes de recettes fiscales importantes pour le canton. Le Conseil d'Etat soulignait toutefois également qu'une abrogation au niveau fédéral pourrait conduire au départ d'une partie des contribuables concernés dans d'autres pays proposant des modes d'imposition spéciale des ressortissants étrangers (par exemple le Liechtenstein, la Grande-Bretagne, l'Irlande, les Pays-Bas ou la Belgique) ou dans des cantons suisses ayant une fiscalité ordinaire très favorable aux riches contribuables. Dans tous les cas, le Conseil d'Etat indiquait être d'avis que les problèmes posés par l'imposition d'après la dépense devraient être réglés au niveau fédéral.

A peine plus d'une année après que le PL 10494-A a été rejeté par le Grand Conseil, le Conseil d'Etat est toujours opposé à l'abrogation de l'imposition d'après la dépense au niveau cantonal proposée par l'IN 149.

Aux motifs déjà invoqués en mars 2011 à l'encontre du PL 10494-A, s'ajoute une prise en considération du contexte fiscal actuel et des récents développements survenus au niveau fédéral.

Le Conseil d'Etat est ainsi d'avis que l'abrogation brutale de l'imposition d'après la dépense au seul niveau cantonal, telle que proposée par les auteurs de l'IN 149, serait particulièrement inopportune au moment même où le canton se prépare à adapter son imposition des personnes morales pour tenir compte de l'abolition des statuts fiscaux cantonaux qui pourrait être décidée prochainement au niveau fédéral en vue de régler le différend fiscal qui oppose la Suisse à l'Union européenne depuis plusieurs années. La baisse de

¹¹⁸ MGC [En ligne], Séance 37 du 24 mars 2011 à 17h00, Disponible sur: http://www.ge.ch/grandconseil/memorial/data/570206/37/570206_37_partie3.asp [consulté le 7 mars 2012].

recettes fiscales qu'induirait cette réforme de l'imposition des personnes morales étant estimée à au moins 350 millions de francs pour le canton, à raison de 70 millions de francs par année entre 2015 et 2019, il lui apparaîtrait en effet périlleux de prendre le risque de perdre, dans le même temps, d'importantes recettes d'impôts des personnes physiques.

Le Conseil d'Etat s'interroge par ailleurs sur le sens de la coexistence de l'IN 149 avec l'initiative populaire fédérale « *Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux)* » lancée par La Gauche en avril 2011, laquelle devrait très vraisemblablement aboutir et ne semble pas dépourvue de chances de succès¹¹⁹. C'est en effet le lieu de rappeler qu'un sondage de l'association Vimentis de 2010 indique que 71% des Suisses seraient favorables à une abolition de l'imposition d'après la dépense¹²⁰, que trois cantons ont d'ores et déjà aboli ce mode d'imposition en matière cantonale (cf. ch. 7 *supra*) et que seule une minorité des cantons connaissant encore ce mode d'imposition l'utilise abondamment (cf. ch. 3 *supra*).

8.2 Opportunité d'opposer un contreprojet à l'IN 149

Dès lors qu'il partage l'avis du Conseil fédéral et de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) qu'il convient de durcir les conditions de l'imposition d'après la dépense afin d'en améliorer l'acceptation au sein de la population (cf. ch. 6 *supra*), le Conseil d'Etat serait toutefois favorable à ce que le Grand Conseil oppose un contreprojet à l'IN 149.

Afin de tenir compte des particularités de la situation du canton de Genève, notamment des taux élevés y prévalant en matière d'impôts sur le revenu et la fortune ainsi que de la concurrence directe des cantons de Vaud et du Valais, ce contreprojet pourrait en substance proposer la reprise, dans le droit cantonal, des propositions contenues dans le projet du Conseil fédéral décrit sous le ch. 6 *supra*.

En plus des dispositions que le canton devrait obligatoirement reprendre en cas d'acceptation dudit projet (l'inscription expresse dans la loi que c'est la dépense universelle qui est déterminante, la fixation du seuil de la dépense universelle au septuple du montant du loyer ou de la valeur locative ou au triple du prix de la pension pour le logement et la nourriture, ainsi que la subordination de l'imposition d'après la dépense d'époux vivant en ménage

¹¹⁹ L'expiration du délai imparti pour la récolte des signatures est fixée au 19 octobre 2012.

¹²⁰ <http://www.vimentis.ch/f/umfrage/ergebnisse/2/2358/.html>.

commun au fait que chacun d'entre eux remplit les conditions), ce contreprojet pourrait ainsi comporter les éléments suivants :

- la fixation de l'assiette de l'impôt sur la dépense à un montant minimum de 400 000 F;
- un calcul de l'impôt sur la fortune sur une fortune minimale de 8 millions de francs (20 x le montant de l'assiette minimale de 400 000 F¹²¹);
- le maintien des conditions actuelles pendant une période transitoire d'au moins cinq ans pour les contribuables déjà imposés d'après la dépense à l'entrée en vigueur des modifications proposées.

Couplée à la fixation du seuil de la dépense universelle à sept fois le montant du loyer ou de la valeur locative ou à trois fois le prix de la pension pour le logement et la nourriture, la fixation de l'assiette minimale de l'impôt à 400 000 F constituerait un durcissement sensible du régime actuel. Ce nouveau seuil étant proche des montants retenus dans le cadre de la pratique mise en place depuis l'introduction dans le RIPP, à compter de l'exercice fiscal 2001, de la règle selon laquelle la dépense ne doit en principe pas être inférieure à 300 000 F, il ne devrait toutefois pas péjorer par trop la position actuelle de notre canton par rapport aux cantons de Vaud et du Valais, quand bien même, en cas d'adoption du projet du Conseil fédéral, ces derniers pourraient adopter des seuils inférieurs à celui retenu dans ledit projet. Le risque de départs vers ces cantons devrait ainsi être limité aux contribuables installés depuis de nombreuses années dans notre canton avec des forfaits calculés sur une base inférieure à 300 000 F (137) ou sur une base se situant entre 300 000 F et 400 000 F (182). Au vu du caractère élevé des taux d'imposition du revenu dans le canton de Genève, une personne qui y serait imposée sur la base d'une dépense de 400 000 F paierait par ailleurs plus ou moins le même montant qu'une personne qui serait imposée sur une dépense minimale de 600 000 F dans les cantons de Lucerne ou de Saint-Gall qui ont récemment adopté un tel seuil. Enfin, le fait d'avoir le même montant s'agissant de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux (harmonisation verticale) faciliterait le travail de l'administration fiscale et renforcerait la cohérence du système de l'imposition d'après la dépense au regard des autorités fiscales étrangères.

Le calcul de l'impôt sur la fortune sur une fortune minimale de 8 millions de francs paraît constituer un durcissement suffisant en comparaison de ce qui se fait dans d'autres cantons ayant récemment durci les conditions de l'imposition d'après la dépense. Au vu du taux élevé de l'impôt sur la fortune

¹²¹ Capitalisation à 5%.

dans le canton de Genève (1%), l'augmentation d'impôts découlant de cette modification serait par exemple largement supérieure à celle découlant du calcul de l'impôt sur la fortune sur une fortune minimale de 12 millions de francs (20 x le montant de l'assiette minimale de 600 000 francs) récemment introduit dans les cantons de Lucerne et Saint-Gall où le taux de l'impôt sur la fortune s'élève respectivement à 0,26% et 0,46%. En effet, alors que l'impôt sur la fortune calculé sur une fortune de 8 millions de francs à Genève s'élève à 80 000 F, l'impôt sur la fortune calculé sur une fortune de 12 millions de francs à Lucerne et Saint-Gall ne s'élève qu'à, respectivement, 31 200 F et 55 200 F.

Enfin, la fixation d'une période transitoire de cinq ans au moins permettrait aux contribuables pour lesquels les modifications proposées auraient pour conséquence une hausse substantielle d'impôts de prendre leurs dispositions, étant précisé que les contribuables actuellement imposés sur la base d'une dépense inférieure à 300 000 F sont souvent des contribuables âgés, installés dans notre canton depuis de très nombreuses années. Une telle période transitoire permettrait également au canton d'absorber de manière échelonnée dans le temps les pertes de recettes liées aux départs des contribuables qui jugeront les nouvelles conditions trop onéreuses, voire de remplacer progressivement ces contribuables par des contribuables payant plus d'impôts. Dans cette dernière perspective, le maintien de conditions cadres attractives, notamment en matière d'imposition des personnes morales, sera bien évidemment indispensable.

Reprenant à son compte ce que le vice-président de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) avait indiqué lors de son audition précitée par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (CER-E) à propos du projet de réforme du Conseil fédéral, bien qu'il soit extrêmement difficile d'évaluer les conséquences financières qu'aurait un tel contreprojet en raison de la nature imprévisible du comportement des contribuables (départs, baisse du nombre d'établissements, passages à l'imposition ordinaire), le Conseil d'Etat est d'avis que son adoption conduirait plutôt à des recettes supplémentaires alors que l'abolition brutale de l'imposition d'après la dépense au seul niveau cantonal, telle que prévue par l'IN 149, se solderait très probablement par une diminution des recettes.

9. Conclusion sur la prise en considération

Au vu de tout ce qui précède, le Conseil d'Etat est opposé à l'abrogation de l'imposition d'après la dépense telle que proposée par l'IN 149, 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 149 recevable et à la rejeter, en lui opposant un contreprojet.

AU NOM DU CONSEIL D'ÉTAT

La chancelière :

Anja WYDEN GUELPA

Le président :

Pierre-François UNGER