

RECOURS EN MATIERE DE DROIT PUBLIC
(article 82 lit. b LTF)

pour

Monsieur Yvan ROCHAT

domicilié 22, chemin des Myosotis,
1214 VERNIER

Monsieur Alfonso GOMEZ

domicilié 37, avenue Pictet-de-
Rochemont, 1207 GENEVE

Madame Aurore BUI

domiciliée 202, route de Jussy, 1243
PRESINGE

mais faisant tous élection de domicile
en l'Etude de et comparant par Me
Fabienne FISCHER, quai Gustave-
Ador 26, 1211 Genève 6, avocate

Recourants

contre

la Loi modifiant la loi de procédure fiscale (amnistie fiscale cantonale)
(D 3 17 - LPFisc) (10657) adoptée par le

GRAND CONSEIL DE LA REPUBLIQUE ET
CANTON DE GENEVE

Case postale 3970, 1211 GENEVE 3

Intimé

* * *

I/ ACTE NORMATIF CANTONAL DONT EST RECOURS

Le 15 octobre 2010, le Conseil d'Etat de la République et canton de Genève (ci-après : le Conseil d'Etat) a publié dans la *Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève* son arrêté du 13 octobre 2010 dont la teneur est la suivante :

« *Loi modifiant la loi de procédure fiscale (Amnistie fiscale cantonale) (D 3 17 - LPFisc) (10657) du 23 septembre 2010*

[...]

Art. 1 : *La loi ci-dessus doit être publiée dans la Feuille d'avis officielle.*

Art. 2 : *La loi ci-dessus est soumise au référendum facultatif, le délai de référendum échéant le 24 novembre 2010, **à l'exception de son article 2 souligné, alinéa 1, modifiant la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009 (D 3 08) qui doit être soumis au vote du Conseil général**, en application de l'article 53A, alinéa 1, de la constitution de la République et canton de Genève, du 24 mai 1847.*

La date du scrutin est fixée par arrêté séparé. »

L'article 2 souligné, alinéa 1, de la loi publiée conformément à l'arrêté ci-dessus, soumis au référendum obligatoire, a la teneur suivante :

« *La loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009 (D 3 08), est modifiée comme suit :*

Art. 72, al. 6 à 10 (nouveaux)

Amnistie partielle

⁶ *En cas de dénonciation spontanée non punissable au sens de l'article 69, alinéa 3, de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001, le montant dû au titre du rappel d'impôt, intérêts moratoires inclus, est réduit de 70% si la dénonciation intervient entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2011, respectivement de 60% si elle intervient entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2013.*

⁷ *La réduction ne s'applique qu'aux montants soustraits avant le 31 décembre 2009.*

⁸ *La réduction n'est pas accordée en relation avec la constitution de réserves latentes non imposées.*

⁹ *Il n'y a lieu à rappel d'impôt sur la fortune et son rendement que lorsque la fortune soustraite excède 80'000 F.*

¹⁰ *Les décisions de rappel d'impôt entrées en force entre le 1^{er} janvier 2010 et l'entrée en vigueur de la modification du ... (à compléter) sont révisées d'office par l'administration fiscale, lorsque le rappel d'impôt est intervenu en application de l'article 56, alinéa 1 bis, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 ».*

(pièce 1)

La date du scrutin a été fixée au 13 février 2011.

(pièce 2)

II/ CONCLUSIONS

Monsieur Yvan ROCHAT, Monsieur Alfonso GOMEZ et Madame Aurore BUI ont l'honneur de conclure à ce qu'il

PLAISE AU TRIBUNAL FEDERAL

A la forme

Déclarer le présent recours recevable.

Au fond

Principalement

Annuler la loi du 23 septembre 2010 portant modification de la loi de procédure fiscale (Amnistie fiscale cantonale) du 4 octobre 2001, en tant qu'elle modifie l'article 72 alinéas 6 à 10 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (D 3 08).

Condamner le Grand Conseil de la République et canton de Genève aux frais et dépens du présent recours, qui comprendront une équitable indemnité valant participation aux honoraires d'avocat des recourants.

III/ EN FAIT

1. Le 20 mars 2008, l'Assemblée fédérale a adopté la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable.

(pièce 3)

2. Cette loi modifie notamment les articles 53a, 56, al. 1, 1^{bis}, 1^{ter}, 3^{bis}, 4 et 5, 57a et 59, al. 2^{bis} et 2^{ter} de la loi fédérale du 14 décembre 1999 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14), pour introduire le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers et la dénonciation spontanée non punissable.
3. L'article 72h de la LHID, devenu par suite de l'entrée en vigueur de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises, l'article 72i, prévoit en son alinéa 1 que les cantons adaptent leur législation aux articles 53a, 56, al. 1, 1^{bis}, 1^{ter}, 3^{bis}, 4 et 5, 57a et 59, al. 2^{bis} et 2^{ter} modifiés, pour la date de leur entrée en vigueur.

4. L'alinéa 2 de la même disposition dit qu'à compter de l'entrée en vigueur de la modification du 20 mars 2008, les dispositions mentionnées à l'al.1 sont directement applicables si le droit cantonal s'en écarte.
5. La loi fédérale du 20 mars 2008 est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010.
6. Au premier janvier 2010, le droit cantonal genevois n'avait pas encore été adapté à la nouvelle législation fédérale.
7. Plusieurs députés au Grand Conseil de la République et canton de Genève (ci-après : le Grand Conseil) ont déposé, le 5 mai 2010, le projet de loi PL 10657 modifiant la loi de procédure fiscale (LPFisc) (D 3 17) (*Amnistie fiscale cantonale*).
8. Ce projet de loi visait notamment, mais pas uniquement, à adapter la législation cantonale aux exigences de la LHID. Il a été adopté par le Grand Conseil le 23 septembre 2010 (loi modifiant la loi de procédure fiscale (Amnistie fiscale cantonale) (LPFisc) (10657) – ci-après : loi 10657).

(pièce 4)

9. L'adaptation du droit cantonal aux dispositions de la LHID entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010 a été réalisée par l'article 1 souligné de la loi 10657.
10. Ce volet de la loi 10657 était soumis au référendum facultatif, qui n'a pas été demandé.

11. La loi 10657, par son article 2 souligné, alinéa 1, introduit également une amnistie fiscale partielle, par le biais de la modification de la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009 (D 3 08 – ci-après : LIPP). Le législateur genevois introduit cinq alinéas nouveaux à l'article 72 LIPP :
- Les contribuables procédant à une dénonciation spontanée non punissable bénéficieraient d'une réduction de 70% du montant dû au titre du rappel d'impôt, intérêts moratoires inclus, si celle-ci intervient avant le 31 décembre 2011, de 60% si elle intervient avant le 31 décembre 2013 (art. 72 al. 6) ;
 - La réduction s'appliquerait aux montants soustraits avant le 31 décembre 2009 (art. 72 al. 7), mais non en relation avec la constitution de réserves latentes non imposées (art. 72 al. 8) ;
 - Il n'y aurait aucun rappel d'impôt sur la fortune et son rendement si la fortune soustraite n'excède pas CHF 80'000.- (art. 72 al. 9) ;
 - Les décisions de rappel d'impôt entrées en force entre le 1^{er} janvier 2010 et l'entrée en vigueur de la loi d'amnistie seraient révisées d'office par l'administration fiscale lorsque le rappel d'impôt est intervenu suite à une dénonciation spontanée non punissable au sens de la loi fédérale (art. 72 al. 10).
12. Cette disposition de la loi 10657 est soumise au référendum obligatoire. La date du scrutin est fixée au 13 février 2010.
13. C'est précisément l'article 2 souligné, alinéa 1, de la loi 10657 qui est contesté par les recourants. En effet, la modification de l'article 72 LIPP viole l'article 127 de la Constitution fédérale, ainsi que le principe de la primauté du droit fédéral ancré à l'article 49 de la Constitution fédérale.
14. M. ROCHAT, M. GOMEZ et Mme BUI concluent donc à l'annulation de cet acte normatif cantonal.

Des recourants

15. Les recourants sont tous trois domiciliés dans le canton de Genève, où ils sont contribuables. Ils n'ont jamais soustrait de montants aux impôts. Au vu des avantages accordés aux contribuables ayant, eux, soustraits des montants au fisc, les recourants se trouveraient prétérîtés du fait de la réduction accordée à aux auteurs de soustraction fiscale sur le montant des impôts en application de la loi 10657.

De la loi 10657 comme « pari juridique »

16. Le Conseil d'Etat zurichois a pris position, en février 2010, sur les projets d'amnistie fiscale jurassienne et tessinoise : *« Soweit jedoch solche kantonalen Regeln nicht durch die DBG- und StHG-Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 20. März 2008 abgedeckt sind, verstossen sie gegen das DBG und StHG und damit gegen das Bundesrecht ».*

(pièce 5)

17. A Genève, au cours des débats de la Commission fiscale, chargée d'examiner ce projet, les représentants du Département des finances ont attiré l'attention du législateur genevois sur le fait que le projet de loi violait les principes de l'égalité de traitement, de l'imposition selon la capacité économique et de la primauté du droit fédéral, le projet n'étant pas conforme à la LHID. Cette position a été résumée dans une note.

(pièce 6)

18. Des critiques analogues ont également été formulées par des députés contre la modification de l'article 72 LIPP. Elles sont reprises dans deux rapports de minorité de la commission.

(pièces 7 et 8)

19. Le Conseil d'Etat genevois s'exprimé au cours des débats parlementaire contre ce projet de loi « *qui permet à quelques contribuables fortunés de régulariser leur situation à très bon compte, en comparaison surtout avec l'immense majorité des contribuables qui ont jusqu'ici déclaré scrupuleusement leurs ressources.*

« Par ailleurs, le dispositif envisagé donne également un message de laisser-faire à Genève à l'égard des autres cantons, tout comme il créer une mauvaise image vis-à-vis de l'étranger et de l'Union européenne en particulier, dont la Suisse subit déjà les pressions au plan de la fiscalité, portant à croire que notre canton se livre à des pratiques consistant à ne pas taxer les contribuables à leur juste mesure ».

Il a maintenu cette prise de position en vue de la votation.

(pièce 2, p. 12)

20. A ces critiques, les auteurs du projet ont répondu, dans le rapport de majorité de la commission : « *il y a un débat juridique et une forme de pari sur l'appréciation que pourraient faire les autorités judiciaires fédérales ; les auteurs du présent projet de loi sont prêts à prendre ce risque ».*

(pièce 9, p. 25)

21. Préférant « parier » sur l'appréciation des autorités judiciaires fédérales plutôt que de s'atteler au travail que les citoyens attendent de leurs élus, la majorité des commissaires n'a pas jugé utile de soumettre le projet de loi à l'examen de fiscalistes ni de solliciter d'avis de droit, et elle n'a tenu aucun compte des observations du Département des finances.

22. En séance plénière, un député s'est exprimé en ces termes sur les problèmes juridiques soulevés par la loi 10657 : « *M. Olivier Jornot. Il paraît qu'il y aurait des raisons juridiques qui s'opposeraient à ce projet loi. Mesdames et Messieurs, depuis quand est-ce que ce sont les raisons juridiques qui gouvernent dans cette salle ? (Exclamations. Rires. Applaudissements) ».*

(pièce 4, p. 5)

23. Le législateur genevois – ou tout au moins sa majorité – a renoncé à faire le travail préparatoire qui lui incombe, et a « parié » sur l'appréciation que feraient les autorités judiciaires fédérales de la loi ici querellée. Les recourants estiment en conséquence que le contrôle abstrait de la conformité de la loi 10657 avec le droit fédéral doit être effectué avant que cet objet ne soit soumis au vote des citoyens.

Des dénonciations spontanées en 2010

24. Avec l'entrée en vigueur des dispositions de la LHID relatives à la dénonciation spontanée non punissable et leur applicabilité directe en droit genevois conformément à l'article 72i al. 2 LHID, ce sont 319 contribuables qui ont souhaité bénéficier immédiatement des effets de la dénonciation spontanée non punissable introduite par le droit fédéral.

(pièce 10)

25. Ce chiffre doit être comparé aux 110 dénonciations spontanées enregistrées en 2009 : le caractère incitatif des mesures fédérales est ainsi d'ores et déjà établi, ce qui réduit à néant les arguments des auteurs de la loi 10657 sur ce point.

26. En l'état des procédures, le total des montants notifiés et/ou estimés ascende à plus de CHF 25'000'000.- (ICC et IFD).

(pièce 10)

27. Ce résultat, encourageant au regard du but du législateur fédéral, a été obtenu sans qu'aucune mesure particulière d'information au public n'ait été mise en œuvre par l'administration genevoise.

28. Or, les résultats obtenus dans le canton de Saint-Gall démontrent qu'en informant largement les contribuables, mais aussi les professionnels de la fiscalité (fiduciaires, conseillers, avocats, etc.), les mesures prévues par le législateur fédéral conduisent de très nombreux contribuables à procéder à une dénonciation spontanée non punissable.

(pièce 11)

29. Le législateur genevois, pour sa part, n'a pas jugé utile d'assortir l'amnistie fiscale qu'il appelle de ses vœux de contrôles renforcés, de moyens supplémentaires donnés à l'administration fiscale pour traquer les fraudeurs, comme l'a fait le canton du Jura.

(pièce 12)

IV/ EN DROIT

1) Recevabilité

1.1. Acte normatif cantonal

30. La loi modifiant la loi de procédure fiscale (*Amnistie fiscale cantonale*) (LPFisc) (10657) (D 3 17) du 23 septembre 2010 est un acte normatif cantonal au sens de l'article 82 lit. b de la Loi sur le Tribunal fédéral (LTF), de sorte qu'elle peut être contestée par la voie du recours en matière de droit public.

1.2. *Dies a quo*

31. Selon l'article 101 LTF, le recours contre un acte normatif cantonal doit être interjeté dans un délai de trente jours à compte de sa publication selon le droit cantonal.
32. En plusieurs occasions, le Tribunal fédéral a considéré que lorsque l'acte est soumis au référendum facultatif (ou obligatoire, *mutatis mutandis*), ce délai commence à courir non pas avec la (première) publication de l'acte en vue de l'exercice du droit de référendum, mais avec la publication de la décision de promulgation, selon laquelle le délai référendaire est arrivé à son terme sans avoir été utilisé ou l'acte a été adopté en votation populaire.
33. Un recours déposé avant cette seconde publication est prématuré ; il n'est pas irrecevable pour autant, mais le Tribunal fédéral suspend la procédure de recours devant lui jusqu'à la décision de promulgation (ATF 133 I 286, consid. 1 p. 288 et la jurisprudence citée).
34. Le Tribunal fédéral a adopté la même solution dans le cas d'un acte normatif attaqué avant que son adoption ne soit certaine :
- « Par acte du 14 mai 2003, la Société coopérative d'habitation Lausanne déclare recourir contre le RCO, ainsi que contre toute décision d'approbation du Conseil d'Etat vaudois. [...] L'instruction de la cause a été suspendue jusqu'à ce que le Conseil d'Etat vaudois ait statué à propos de l'approbation du règlement ».*
- (ATF 1P.293/2004 du 31 mai 2005)
35. En l'espèce, le présent recours formé avant la votation populaire pourrait être déclaré prématuré et la procédure suspendue. Cependant, les recourants concluent à l'examen immédiat du recours par le Tribunal de céans.

36. En effet, il ressort tant des rapports de commission que des débats en séance plénière du Grand Conseil que le législateur a renoncé à examiner les questions juridiques posées par le projet d'amnistie, préférant faire un « *pari juridique sur l'appréciation que pourraient faire les autorités judiciaires fédérales* ». Ce faisant, les membres du pouvoir législatif – ou plus précisément sa majorité – ont manqué aux charges et devoirs de leur fonction.
37. Les citoyens devraient être appelés à se prononcer, par référendum obligatoire, sur une loi dont la constitutionnalité et la conformité au droit fédéral sont particulièrement douteuses (*cf.* pièces 3 à 6).
38. Un tel procédé dénote une légèreté du législateur qui confine au mépris du citoyen contribuable, la loi devant vraisemblablement être annulée comme non-conforme au droit supérieur et inconstitutionnelle.
39. Ce procédé est en outre de nature à fragiliser la confiance du citoyen en ses institutions et ses représentants, accréditant dans le conseil général l'idée que « de toutes façons cela ne sert à rien de voter ».
40. Enfin, le législateur genevois s'en est expressément remis à l'appréciation que feraient les autorités judiciaires fédérales de la loi dont est recours.
41. Pour ces motifs, les recourants considèrent qu'il existe un intérêt public prépondérant à ce que l'acte normatif cantonal ici contesté soit examiné sans attendre le résultat du référendum obligatoire.

1.3. *Qualité pour recourir*

42. L'article 89 al. 1 LTF confère la qualité pour former un recours en matière de droit public à quiconque est particulièrement atteint par la décision ou

l'acte normatif attaqué (lit. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (lit. c).

43. Selon la jurisprudence, lorsque l'acte attaqué est un acte normatif, l'intérêt personnel requis peut être simplement virtuel ; il suffit qu'il existe un minimum de vraisemblance que le recourant puisse se voir un jour appliquer les dispositions contestées. Un intérêt de fait est suffisant (ATF 2C_546/2008 du 29 janvier 2009, consid. 1.3, et les références citées).
44. En l'espèce, Yvan ROCHAT, Alfonso GOMEZ et Aurore BUI sont tous trois contribuables genevois.
45. Les recourants n'ont pas l'intention de demander le bénéfice de l'amnistie fiscale prévue par la loi dont est recours, puisqu'ils n'ont commis aucune infraction fiscale. Les dispositions de l'acte attaqué ne leur seront ainsi pas appliquées au sens strict.
46. Toutefois, les recourant se plaignant notamment de la violation du droit à l'égalité de traitement : l'application des dispositions querellées à d'autres contribuables réaliserait *ipso facto* une inégalité de traitement. En ce sens, les recourants ont un intérêt évident à ce que cette loi ne soit pas appliquée pour ne pas être victimes d'une inégalité de traitement.
47. Il n'est donc pas douteux qu'ils disposent de la qualité pour recourir.

(ATF 133 II 206, consid. 2, RDAF 2007 II 505 ss)

2) **Au fond**

48. La loi 10657 contredit la loi fédérale du 20 mars 2008 modifiant la LIFD et la LHID ; ce faisant, elle contredit le droit fédéral, ce qui est interdit par l'article 49 de la Constitution fédérale (ci-après : Cst. féd.).

49. Les recourants se plaignent du fait que la loi 10657 viole leurs droits constitutionnels à l'égalité de traitement et à l'imposition selon la capacité économique consacrés à l'article 127 al. 2 Cst. féd.

50. Cette disposition constitutionnelle régit l'ensemble du régime fiscal fédéral, cantonal et communal.

(Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2007, § 17 p. 31)

2.1. *La violation de la LHID*

51. L'article 49 Cst. féd. dit que le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire et que la Confédération veille à ce que les cantons respectent le droit fédéral.

52. Concrètement, cela signifie que dans les limites de leurs compétences et de la Constitution, les cantons sont libres d'aménager leur droit fiscal comme ils l'entendent. Ils ne sauraient toutefois contredire le droit le droit fédéral. D'une part, ils ne peuvent légiférer dans les domaines que le législateur fédéral a réglé de manière exhaustive ; d'autre part, dans ceux qui ne l'ont pas été, les cantons ne peuvent édicter que des mesures qui ne sont pas contraires au sens et à l'esprit du droit fédéral et qui ne rendent pas impossible ou excessivement difficile son application. Un contribuable peut invoquer la violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral, en tant que droit constitutionnel.

(OBERSON, *op. cit.*, § 63 p. 45)

53. L'article 129 Cst. féd. fixe les principes de l'harmonisation fiscale, qui 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.

54. L'article 53 LHID, réglant le rappel d'impôt ordinaire, prévoit que lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète, l'autorité fiscale procède au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le droit de l'administration à procéder au rappel d'impôt s'éteint après dix ans.
55. La procédure en rappel d'impôt n'entre pas dans le champ des domaines échappant à l'harmonisation fiscale, à teneur de l'article 129 Cst. féd. : il ne s'agit ni de fixer un barème, ni de fixer un taux, ni de déterminer des montants exonérés de l'impôt.
56. L'article 53 LHID est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2008, il est donc antérieur à l'adoption de la loi fédérale du 20 mars 2008 introduisant la dénonciation spontanée non punissable.
57. L'article 56 LHID, modifié par la loi fédérale du 20 mars 2008, introduit la dénonciation spontanée non punissable.
58. C'est le lieu de rappeler que la soustraction d'impôt est une violation de la loi fiscale. Il est unanimement admis que la soustraction d'impôt entraîne généralement le paiement, outre des impôts soustraits, d'amendes. Il s'agit d'un comportement délictueux qui heurte les dispositions spécifiques du droit pénal fiscal (175 LIFD, 56 LHID ; 69 LPFI).
- (*ibid.*, § 63 p. 45)
59. Lors des travaux préparatoires, tant le Conseil fédéral que les Chambres fédérales ont examiné l'opportunité de renoncer en tout ou en partie au rappel d'impôt à l'occasion d'une dénonciation spontanée non punissable. Cette possibilité n'a pas été retenue pour deux raisons au moins.

60. Tout d'abord, après avoir rappelé l'amnistie fiscale de 1969, lors de laquelle le fisc avait renoncé au rappel d'impôt et aux amendes pour tous les contribuables qui avaient profité de l'amnistie, le Conseil fédéral relève que cette solution n'est plus praticable. En effet, la législation fiscale d'une part, et celle sur les prestations sociales et les subventions d'autre part, ont été considérablement modifiées. Diverses cotisations et prestations sociales dépendent aujourd'hui de la taxation fiscale. C'est pourquoi, dans une amnistie fiscale générale, il faudrait aujourd'hui régler également la perception des contributions précédemment soustraites et le remboursement des prestations reçues abusivement. Il faudrait en outre préciser la portée de l'amnistie pour d'autres impôts fédéraux ou cantonaux. [...] Il faudrait donc édicter une législation d'amnistie détaillée.

(Message du Conseil fédéral du 18 octobre 2006, FF 2006 8357)

61. Ensuite, le Conseil fédéral a considéré que supprimer ou atténuer la peine et réduire le nombre d'années pour calculer le rappel d'impôt peut constituer une incitation à soustraire des impôts, ce qui se traduirait, à long terme, par une diminution des recettes. Dans le cadre de la dénonciation spontanée non punissable, on ne renonce qu'à infliger une peine. Le rappel d'impôt et les intérêts moratoires sont perçus pour les dix dernières années, ce qui devait limiter l'attrait de nouvelles soustractions d'impôt.

(ibid., FF 2006 8374)

62. Lors des débats au Conseil des Etats puis au Conseil national, le projet de loi élaboré par le Conseil fédéral n'a pas été modifié sur ce point.

63. Le législateur fédéral a donc clairement voulu que les contribuables procédant à une dénonciation spontanée non punissable soient astreints à payer la totalité du rappel d'impôt sur les montants soustraits ainsi que les intérêts moratoires.

64. En conséquence, le rabais de 60 à 70% prévu par la loi litigieuse est manifestement contraire au sens et à l'esprit du droit fédéral. Il contredit la

loi fédérale du 20 mars 2008 dans la mesure où il réduit à néant le paiement d'intérêts moratoires et dans la mesure où il aboutit à un résultat équivalent à réduire le nombre d'années sur lequel porte le rappel d'impôt.

65. Dans le cas particulier du nouvel article 72 al. 9 LIPP (« cas bagatelle »), le rendement de la fortune (qui peut être important, par exemple dans le cas de placements spéculatifs) échapperait à tout impôt.
66. C'est ici l'objet même de l'impôt qui est en cause. Or, l'objet de l'impôt doit être harmonisé au niveau fédéral, à teneur de l'article 129 al. 2 Cst. féd., de sorte que le législateur genevois outre passe ses compétences en adoptant une telle disposition.
67. En conclusion, la loi 10657 dont est recours contrevient au droit fédéral et partant, viole l'article 49 Cst. féd.
68. Pour ce motif, la loi 10657 du 23 septembre 2010 doit être annulée.

2.2. *L'égalité de traitement et la capacité contributive*

69. Sous le titre « *principes régissant l'imposition* », l'article 127 al. 2 Cst. féd impose le respect de l'égalité de traitement en matière fiscale.
70. D'une manière générale, une loi viole le droit à l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (égalité de traitement horizontale). En substance, le critère

déterminant est de savoir s'il existe un motif objectif permettant de justifier une différence de traitement sous l'angle fiscal.

(*ibid.*, § 21 p. 32)

71. L'imposition selon la capacité contributive exige que chaque citoyen contribue à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. Des contribuables de même capacité financière doivent payer des impôts équivalents, tandis que des différences de situation, qui influent sur la capacité contributive des particuliers, doivent entraîner une imposition différente (égalité de traitement verticale).

(*ibid.*, § 24 p. 33)

72. En l'espèce, la loi 10657 instaure une réduction exceptionnelle du rappel d'impôt sur les dix dernières périodes fiscales pour les contribuables ayant effectué des soustractions fiscales.

73. Elle prévoit de diminuer de 70% (jusqu'au 31 décembre 2011) puis de 60% (jusqu'au 31 décembre 2013) la facture totale du rappel d'impôt – intérêts moratoires compris – due par le contribuable repentant.

74. Si l'on compare la situation d'un contribuable honnête avec celle d'un contribuable ayant commis une infraction fiscale, il résulterait de l'application de la loi 10657 à un montant théorique de CHF 100.- d'impôts par année la différence d'imposition suivante :

75. CHF 100.- d'impôts pendant 10 ans (période de prescription) représentent CHF 1'000.-, auxquels s'ajoutent des intérêts moratoires moyens de 3% par année à hauteur de CHF 165.-. La facture d'impôt finale est de CHF 1'165.-.

76. Le contribuable honnête qui a déclaré la totalité de ses revenus et fortune, mais accuse un retard de paiement, devra donc payer la totalité de ces CHF 1'165.- au fisc.
77. Le contribuable en infraction qui n'a pas déclaré les revenus et fortune correspondant à ce montant d'impôt payera, avec l'abattement prévu par la loi 10657, CHF 350.- (rabais de 70%) ou CHF 466.- (rabais de CHF 60%).
78. Appliqué à des biens matériels plutôt qu'à des soustractions fiscales, le système de la loi 10657 reviendrait à autoriser l'auteur d'un vol qui se dénoncerait spontanément à conserver son butin. Une telle solution est évidemment choquante tant dans son principe que dans son résultat, et heurte profondément le sens de la justice et de l'équité.
79. Les recourants ne voient pas quel motif objectif permettrait de justifier une différence de traitement entre le contribuable intègre et le fraudeur, *a fortiori* en faveur du fraudeur. Le législateur genevois n'évoque même pas la question.
80. Le droit à l'égalité de traitement horizontale est ainsi clairement violé par la loi 10657.
81. Qui plus est, le contribuable fraudeur paierait une facture totale d'impôt moins élevée qu'un contribuable ayant déclaré tout ses revenus et fortune en temps utile. A fortune supérieure, la charge fiscale moyenne d'impôt serait donc moindre pour le contribuable ayant fraudé.
82. Cet élément avait suffi au Tribunal fédéral pour déclarer le barème fiscal dégressif adopté par le canton d'Obwald inconstitutionnel car violant le principe de l'imposition selon la capacité contributive (égalité de traitement verticale).

83. Produisant les mêmes effets, le rabais sur rappel d'impôt introduit par la loi genevoise est lui aussi inconstitutionnel.

84. Le fiscaliste Xavier OBERSON faisait l'analyse suivante du barème obwaldien :

« La compatibilité d'un barème dégressif avec le principe de la capacité contributive est délicate. On peut certes admettre, mais à la limite, la solution adoptée. En effet, nonobstant la dégressivité, le système adopté a quand même pour résultats que les personnes à plus hauts revenus paient un montant plus élevé que celles qui ont un revenu plus bas. Dans cette mesure, le principe de la capacité contributive demeure respecté. Comme le dit à juste titre Reich, les contribuables paient en effet leurs impôts « nicht in Prozenten, sondern in Schweizerfranken ». »

(OBERSON, *op. cit.*, § 30 p. 35)

85. Une loi prévoyant que la charge fiscale soit moindre, en francs, pour le contribuable plus fortuné, est ainsi totalement inacceptable au regard du droit à l'imposition selon la capacité contributive.

86. Or, c'est bien à ce résultat, particulièrement choquant, qu'aboutirait la mise en œuvre de la loi 10657 : la facture fiscale en francs d'un contribuable plus aisé pourrait être inférieure – et de beaucoup – à celle d'un contribuable plus modeste, et cela est vrai pour une infinité de situations de contribuables.

87. Le système instauré par la loi 10657 franchit donc non seulement la limite posée par le Tribunal fédéral dans son arrêt relatif à Obwald, mais également celle posée par la doctrine (OBERSON, *op. cit.*, §30 p. 35 ; REICH, *Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression*, Archives 74 2005/06, p. 722), pourtant plus accommodante envers les auteurs de soustraction fiscale.

88. La loi 10657 prévoit encore de renoncer à tout rappel d'impôt sur la fortune et son rendement lorsque la fortune soustraite ne dépasse pas CHF 80'000.- (art. 72 al. 9 LIPP).
89. Cette disposition viole également le droit à l'égalité de traitement.
90. En effet, du fait de la progressivité du barème de l'impôt, le « cadeau » fait au contribuable fraudeur est d'autant plus important que la fortune déjà déclarée est élevée.
91. C'est ce qu'avait relevé un représentant du Département des finances devant la commission du Grand Conseil : « *le cas bagatelle varie selon l'importance de la fortune du contribuable. [...] Le rapport est de 1 à 3. Il faut donc être conscient que le cas bagatelle est inversement proportionnel à l'accroissement de la fortune, dans un facteur 3, entre les plus basses fortunes et les plus hautes fortunes* ».

(cf. pièce 9, p. 35)

92. Le constat de la violation crasse des droits constitutionnels à l'égalité de traitement et à l'imposition selon la capacité contributive suffit pour annuler la loi querellée.

93. En effet, l'égalité de traitement est une garantie de l'Etat de droit. Parmi les droits fondamentaux, les garanties de l'Etat de droit présentent cette particularité qu'elles ne peuvent pas subir de restrictions. Soit un acte étatique est conforme aux garanties invoquées, soit il ne leur est contraire : *tertium non datur*. [...] Il s'ensuit que la triade classique de la base légale, de l'intérêt public et de la proportionnalité, si décisive pour les libertés, ne s'applique pas aux garanties de l'Etat de droit.

(AUER, MALINVERNI, HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, vol. II : *Les droits fondamentaux*, 2006, n° 19-24, pp. 10-12)

* * *

Au bénéfice des explications qui précèdent, les recourants ont l'honneur de persister dans les conclusions prises en tête du présent recours.

Genève, le 24 janvier 2011

Pour les recourants



Fabienne FISCHER, avocate

Annexe : un chargé de pièces