

BGer 2C 735/2017 vom 6. Februar 2018

Bundesgericht, 2018-02-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_735_2017

FR: TF 2C 735/2017 du 6 février 2018

IT: TF 2C 735/2017 del 6 febbraio 2018

Regeste

Loi genevoise 11685 du 17 décembre 2015 modifiant la loi sur l'imposition des personnes physiques; contrôle abstrait de normes | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 141 II 113 consid. 1 p. 116).

E. 1.1

Le recours en matière de droit public est ouvert contre les actes normatifs cantonaux (art. 82 let. b LTF). D'après l' art. 87 LTF , le recours en matière de droit public est directement recevable contre les actes normatifs cantonaux ne pouvant faire l'objet d'un recours cantonal. En revanche, lorsque le droit cantonal instaure une voie de recours contre les actes normatifs, l' art. 86 LTF , qui prévoit que le recours est recevable contre les décisions des autorités cantonales de dernière instance, si le recours devant le Tribunal administratif fédéral n'est pas ouvert (al. 1 let. d), est applicable. La loi contestée est un acte normatif cantonal qui peut, dans le canton de Genève, faire l'objet d'un moyen de droit, appelé tantôt "requête", tantôt "recours", devant la Chambre constitutionnelle de la Cour de justice (art. 124 let. a de la Constitution de la République et canton de Genève du 14 octobre 2012 [Cst.-GE; RS 131.234] et art. 130B al. 1 let. a de la loi genevoise du 26 septembre 2010 sur l'organisation judiciaire [LOJ/GE; RSGE E 2 05]), statuant en tant que dernière instance cantonale, et ne peut être attaquée devant le Tribunal administratif fédéral. Les instances précédentes étant épuisées et la liste des exceptions de l' art. 83 LTF ne s'appliquant pas aux actes normatifs (arrêts 2C_500/2016 du 31 octobre 2016 consid. 1.1.2; 2C_62/2015 du 2 septembre 2016 consid. 1.1, non publié in ATF 143 I 109), la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte pour se plaindre de la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a LTF), lequel englobe également la Constitution fédérale (ATF 143 I 1 consid. 1.3 p. 5; 136 II 304 consid. 2.4 p. 313), et du droit international (cf. art. 95 let. b LTF).

E. 1.2

S'il existe, comme en l'espèce, une juridiction constitutionnelle cantonale, on peut, devant le Tribunal fédéral (art. 82 let. b LTF), demander non seulement l'annulation de la décision de dernière instance cantonale, mais également celle de l'acte normatif cantonal soumis à examen (ATF 141 I 36 consid. 1.2.2 p. 40).

E. 1.3

La qualité pour recourir se détermine selon les principes de la procédure de contrôle abstrait des normes (ATF 141 I 36 consid. 1.2.3 p. 40). Elle se satisfait, selon l'art. 89 al. 1 let. b et

c LTF, d'une atteinte virtuelle; il suffit donc que l'on puisse prévoir avec un minimum de vraisemblance que la recourante puisse un jour être touchée directement par l'acte normatif attaqué, afin que celle-ci soit à même d'agir (ATF 141 I 78 consid. 3.1 p. 81; 138 I 435 consid. 1.6 p. 445). Quant à l'intérêt digne de protection, il n'est pas nécessaire qu'il soit de nature juridique, un intérêt de fait est suffisant (ATF 141 I 78 consid. 3.1 p. 81; 136 I 17 consid. 2.1 p. 21; 133 I 286 consid. 2.2 p. 290). La modification litigieuse de la LIPP/GE va limiter à un montant de 500 fr. au maximum la déduction pour les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail des personnes exerçant une activité lucrative dépendante. Cette modification fait suite à la nouvelle teneur de l'art. 9 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), qui, depuis le 1^{er} janvier 2016, dispose notamment qu'un montant maximal peut être fixé pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. Selon les faits retenus par la Cour de justice, la recourante a bénéficié des déductions des frais effectifs de déplacement lors des années fiscales 2013 à 2015. Pour 2016, elle indique en outre également avoir utilisé son véhicule privé du 1^{er} janvier au 20 avril, ayant par la suite profité d'un congé-maternité. Bénéficiant du statut de quasi-résidente et son domicile se trouvant à plus de 30 km de son lieu de travail, la recourante, qui a au demeurant participé à la procédure devant l'autorité précédente, est susceptible d'être touchée par les effets de la modification de la loi attaquée, ce qui suffit pour admettre sa qualité pour recourir.

E. 1.4

Pour le surplus, le présent recours a été interjeté dans les formes requises (art. 42 LTF) et en temps utile (art. 100 al. 1 LTF , l' art. 101 LTF ne s'appliquant pas lorsqu'une Cour constitutionnelle cantonale a statué au préalable; cf. ATF 137 I 107 consid. 1.4.4 p. 111; 128 I 155 consid. 1.1 p. 158). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2

Dans le cadre d'un contrôle abstrait des normes cantonales, le Tribunal fédéral s'impose une certaine retenue eu égard notamment aux principes découlant du fédéralisme et de la proportionnalité. Dans ce contexte, il est décisif que la norme mise en cause puisse, d'après les principes d'interprétation reconnus, se voir attribuer un sens compatible avec les dispositions du droit supérieur (ATF 140 I 2 consid. 4 p. 14; arrêt 2C_380/2016 du 1^{er} septembre 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 II 598). Le recours en matière de droit public étant également ouvert pour se plaindre de la violation du droit international (art. 95 let. b LTF ; cf. consid. 1.1 ci-dessus), celui-ci peut donc être invoqué dans le cadre d'un recours abstrait, pour autant qu'il soit directement applicable (self executing), à l'instar de l'ALCP (RS 0.142.112.681; ATF 143 I 1 consid. 1.3 p. 5 et les références citées). Pour juger de la conformité de la norme mise en cause avec les dispositions de droit supérieur, il faut notamment tenir compte de la portée de l'atteinte aux droits en cause, de la possibilité d'obtenir ultérieurement, par un contrôle concret de la norme, une protection juridique suffisante, et des circonstances dans lesquelles ladite norme sera appliquée (ATF 135 I 233 consid. 3.2 p. 246; 135 II 243 consid. 2 p. 248 et les références citées). A cet égard, le Tribunal fédéral prend en considération les explications des autorités quant à la manière dont la disposition en cause sera appliquée (ATF 130 I 82 consid. 2.1 p. 86).

E. 3

La requérante vit en France et travaille en Suisse. En présence d'un état de fait relevant de la double-imposition internationale, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 p. 259 et les références citées).

E. 3.1

En l'occurrence, conformément à l' art. 4 al. 2 let. a LHID , les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exercent une activité lucrative dans le canton (cf. également art. 3 al. 1 let. e LIPP/GE; art. 5 al. 1 let. a LIFD). La requérante, qui exerce une activité lucrative dépendante dans le canton de Genève, est donc assujettie à l'impôt à raison d'un rattachement économique entraînant une imposition limitée dans ce canton (art. 3 al. 1 let. e LIPP/GE) et en Suisse (art. 5 al. 1 let. a LIFD).

E. 3.2

Dès lors qu'il existe un droit interne d'imposition, il convient donc encore de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité au niveau international. Cela n'est pas le cas puisqu'en vertu de l'art. 17 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.934.91; ci-après: CDI CH-FR), sous réserve d'exceptions qui ne trouvent pas application en l'espèce, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.

E. 3.3

Sur le vu de ce qui précède, les rémunérations reçues en Suisse au titre d'un emploi salarié sont donc imposables dans ce pays (et dans le canton de Genève) tant du point de vue du droit interne que du droit international. On précisera ici que les dispositions de l'Accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse (au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura) et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers (FF 1983 II 559; cf. art. 17 par. 4 CDI CH-FR) ne trouvent pas d'application dans le canton de Genève (ATF 143 II 257 consid. 3.1 p. 261). Les dispositions de l'Accord du 29 janvier 1973 entre le Conseil fédéral suisse (au nom de la République et canton de Genève) et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève (www.ge.ch/legislation/welcome.html, sous Accords internationaux et intercantonaux; ci-après: Accord GE-FR), dont l'art. 17 par. 4 CDI CH-FR ne réserve au demeurant pas l'application, n'ont aucune incidence sur la présente cause, cet accord n'ayant pas directement trait à l'imposition des frontaliers, mais uniquement au versement annuel d'une compensation financière par la République et canton de Genève en faveur des collectivités locales françaises pour les habitants français travaillant à Genève (cf. art. 1 let. a Accord GE-FR; ATF 143 II 257 consid. 6.1 p. 261).

E. 4.1

Le droit fiscal suisse distingue le régime ordinaire d'imposition du revenu de celui de l'imposition à la source. Ce dernier n'est applicable que dans les cas prévus par les art. 32 et 35 LHID (art. 1 et 7 ss de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales [LISP/GE; RSGE D 3 20]; cf. également les art. 83 et 91 à 97 LIFD). L'art. 35 LHID (art. 7 ss LISP/GE; art. 91 ss LIFD) concerne en particulier les travailleurs qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse. Ceux-ci sont soumis à un assujettissement limité au sens de l'art. 35 al. 1 let. a LHID (art. 7 LISP/GE; art. 5 al. 1 let. a LIFD). Dans les cas prévus à l'art. 35 al. 1 let. a LHID, l'impôt à la source est perçu selon les dispositions des art. 32 et 33 LHID (art. 36 al. 1 LHID). L'art. 32 LHID (art. 1 LISP/GE; art. 83 LIFD) concerne les travailleurs étrangers domiciliés ou en séjour en Suisse qui ne sont pas au bénéfice d'un permis d'établissement. Ces derniers sont soumis à un assujettissement illimité au sens de l'art. 32 al. 3 LHID (art. 2 al. 2 LISP/GE; art. 3 LIFD). Pour les travailleurs frontaliers qui exercent une activité lucrative dépendante, l'impôt est calculé sur le revenu brut, qui comprend tous les revenus provenant d'une activité pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires (art. 32 al. 3 LHID par renvoi de l'art. 36 al. 1 LHID; art. 2 al. 2 LISP/GE par renvoi de l'art. 7 LISP/GE). Dans le canton de Genève, les barèmes et taux, les modalités et la procédure pour la perception de l'impôt à la source sont fixés par règlement du Conseil d'Etat (art. 19 LISP/GE; cf. règlement genevois d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 12 décembre 1994 [LISP/GE; RSGE D3 20.01]). L'Administration fédérale des contributions établit le barème des retenues d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et fixe, en accord avec l'autorité cantonale, les taux qui doivent être incorporés dans le barème cantonal au titre de l'impôt fédéral direct (art. 85 al. 1 et 2 LIFD). La retenue comprend par conséquent les impôts fédéral, cantonal et communal, les mêmes modalités de retenue à la source étant imposées aux cantons par les art. 2 al. 1 let. c, 32 à 34 LHID (art. 3 al. 2 LISP/GE). Le barème tient en particulier compte des frais professionnels, des primes et des cotisations d'assurance sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille (art. 4 al. 1 LISP/GE).

E. 4.2

Sur le vu de ce qui précède, on peut retenir qu'en principe, le contribuable imposé à la source dans le canton de Genève au titre de travailleur qui n'est ni domicilié ni en séjour en Suisse, ne peut pas, contrairement au contribuable soumis au régime d'imposition ordinaire (cf. consid. 4.3 ci-dessous), obtenir la déduction de ses dépenses effectives en matière de frais professionnels (art. 9 LISP/GE), puisque ces dépenses sont déjà comprises forfaitairement dans le barème. Toutefois, pour les frontaliers qui perçoivent plus de 90% de leurs revenus en Suisse, le Tribunal fédéral, en application de l'ALCP (art. 2 ALCP et 9 par. 2 annexe I ALCP), a jugé que ceux-ci devaient être qualifiés de quasi-résidents et être traités comme des contribuables résidents. Ils doivent donc notamment avoir la possibilité de faire valoir les dépenses effectives pour les frais de déplacement nécessaires entre leur lieu de résidence et leur lieu de travail (ATF 136 II 241 consid. 15.1 p. 254; cf. également l'art. 35a al. 1 de la loi du 16 décembre 2016 sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative [FF 2016 8659] dont l'entrée en vigueur est prévue au plus tôt pour le 1^{er} janvier 2020 et qui codifie cette jurisprudence), comme le permet le régime ordinaire d'imposition.

E. 4.3

Selon ce régime d'imposition, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques y compris les prestations en nature (art. 7 LHID ; art. 17 LIPP/GE; cf. également art. 16 LIFD). L'imposition ordinaire ne frappe toutefois que le revenu net qui se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 9 et 10 LHID , respectivement 29 à 37 LIPP/GE (cf. art. 9 al. 1 phr. 1 LHID, art. 28 LIPP/GE; également 25 ss LIFD). Lorsqu'il exerce une activité lucrative dépendante, le contribuable peut, de manière générale, déduire les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu (art. 9 al. 1 phr. 1 LHID ; 29 al. 1 let . c LIPP/GE; art. 26 al. 1 let . c LIFD). Cela inclut en particulier les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (art. 9 al. 1 LHID ; art. 29 al. 1 let. a LIPP/GE; art. 26 al. 1 let. a LIFD). En matière d'impôt fédéral direct, jusqu'au 31 décembre 2015, l'ancien art. 26 al. 2 LIFD prévoyait notamment que les frais de déplacements prévus à l'ancien art. 26 al. 1 let. a LIFD étaient estimés forfaitairement, mais que le contribuable pouvait justifier des frais plus élevés (RO 1991 1184). Il en allait de même en droit genevois (cf. ATF 136 II 241 consid. 10.2 p. 244 et la référence citée).

E. 4.4

Par votation du 9 février 2014, la majorité du peuple et des cantons suisses a accepté l'arrêté fédéral du 20 juin 2013 portant règlement du financement et de l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (RO 2015 645). Se fondant sur le mandat constitutionnel figurant à l' art. 87a Cst. (financement de l'infrastructure ferroviaire) contenu dans cet arrêté, l'Assemblée fédérale a arrêté la loi fédérale du 21 juin 2013 sur le fonds de financement de l'infrastructure ferroviaire (RO 2015 661). Cette loi a eu pour conséquence de modifier différentes autres lois (cf. RO 2015 651), dont notamment la LIFD et la LHID. Ainsi, la nouvelle teneur de l' art. 26 al. 1 let. a LIFD prévoit que les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de 3'000 fr. peuvent être déduits au titre des frais professionnels. Quant à l' art. 9 al. 1 LHID , il dispose dorénavant que les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée font également partie des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu. Un montant maximal peut être fixé pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. Dans son message du 18 janvier 2012 relatif à l'initiative populaire "Pour les transports publics" et sur le contre-projet direct, le Conseil fédéral a notamment expliqué que " la formulation potestative assure que les cantons restent autonomes dans leur décision de limiter ou non, et si oui, dans quelle mesure, la déduction dans le calcul de leurs propres impôts " (FF 2012 1371 p. 1477). Toutes les dispositions précitées sont entrées en vigueur le 1 er janvier 2016. C'est le nouvel art. 9 al. 1 LHID qui est à la base de la loi 11685 du 17 décembre 2015 faisant l'objet de la présente procédure. Le législateur genevois a décidé de faire application de la liberté conférée par la LHID et ainsi de limiter à un montant maximal de 500 fr. les déductions pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail des personnes exerçant une activité lucrative dépendante.

E. 5

La recourante est d'avis que l'arrêt entrepris et, par conséquent, la loi 11685 violent le principe de non-discrimination contenu à l' art. 2 ALCP , ainsi qu'aux art. 9 par. 2 et 15 par. 2 annexe I ALCP.

E. 5.1

En premier lieu, on doit rappeler que la recourante, bien qu'elle soit de nationalité suisse, peut se prévaloir de l'ALCP, dans la mesure où elle réside en France. Elle se trouve en effet à l'égard de la Suisse, dans une situation assimilable à celle de tout autre sujet invoquant le bénéfice des droits et libertés garantis par l'ALCP et ses annexes. Elle peut par conséquent se prévaloir des art. 2 ALCP et 9 par. 2 annexe I ALCP envers son Etat d'origine (ATF 136 II 241 consid. 11.4 p. 248; cf. également arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne [CJUE] du 21 septembre 2016 C-478/15 Radgen , point 40 et la jurisprudence citée).

E. 5.2

L'ALCP contient un certain nombre de dispositions qui concernent les questions de fiscalité directe: il s'agit des art. 2 et 21 ALCP ainsi que 15 et 9 par. 2 annexe I ALCP. D'après l' art. 2 ALCP , les ressortissants d'une partie contractante qui séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante ne sont pas, dans l'application et conformément aux dispositions des annexes I, II et III de cet accord, discriminés en raison de leur nationalité. Cette disposition pose le principe de l'égalité de traitement sous la forme négative d'une interdiction de discrimination directe ou indirecte. L' art. 9 par. 2 annexe I ALCP formule ce même principe en faveur des travailleurs salariés tandis que l' art. 15 par. 2 annexe I ALCP l'énonce en faveur des indépendants. Ces dispositions prévoient que le travailleur salarié respectivement l'indépendant et les membres de leur famille visés à l'art. 3 de cette annexe bénéficient sur le territoire d'une autre partie contractante des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille. Le principe de non-discrimination de l' art. 2 ALCP correspondant à l'art. 12 du Traité instituant les Communautés européennes (TCE; depuis le 1^{er} décembre 2009: art. 18 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne [TFUE; JO C 115 du 9 mai 2008 p. 1]) et celui de l' art. 9 par. 2 annexe I ALCP à l'art. 7 par. 2 du règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (JO L 257 du 19 octobre 1968 p. 2), il convient de tenir compte de la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE; depuis le 1^{er} décembre 2009: CJUE) antérieure au 21 juin 1999 (art. 16 par. 2 ALCP) rendue en matière de discrimination fiscale fondée sur la libre circulation des personnes, sous réserve des cautions prévues par l' art. 21 ALCP (ATF 140 II 167 consid. 4.5 p. 175; 136 II 241 consid. 12 p. 249).

E. 5.3

La jurisprudence communautaire en matière de fiscalité directe constitue un des cas d'application des règles générales d'égalité de traitement qui prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité (discriminations directes), mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (discriminations indirectes) : à moins qu'elle ne soit objectivement justifiée et proportionnée à l'objectif poursuivi, une disposition de droit national doit, selon cette jurisprudence, être considérée comme indirectement discriminatoire dès lors qu'elle est susceptible, par sa nature même, d'affecter davantage les ressortissants d'autres Etats membres que les ressortissants nationaux et qu'elle risque, par conséquent, de défavoriser plus particulièrement les premiers (ATF 140 II 364 consid. 6.3 p. 375 s.; arrêt de la CJCE du 12 février 1974 C-152/73 Sotgiu , Rec. 1974 p. 153 point 11). En effet, la CJCE a jugé que, si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, il n'en demeure pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du

droit communautaire. Ils doivent, par conséquent, s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité (ATF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 151 s.; 136 II 241 consid. 13.1 p. 249 s.; arrêts de la CJCE du 14 février 1995 C-279/93 Schumacker , Rec. 1995 I-225, points 21 et 26; du 11 août 1995 C-80/94 Wielockx , Rec. 1995 I-2493, point 16; du 27 juin 1996 C-107/94 Asscher , Rec. 1996 I-3089, point 36; du 16 mai 2000 C-87/99 Zurstrassen , Rec. 2000 I-3337, point 18).

E. 5.4

La recourante est d'avis que la loi 11685, en limitant à 500 fr. les déductions pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail du travailleur dépendant, constitue une discrimination indirecte au sens de la jurisprudence précitée. Selon elle, notamment en application de la jurisprudence Schumacker de la CJCE, la Cour de justice genevoise aurait dû constater que la situation de quasi-résident était fondamentalement différente de celle de résident et qu'il se justifiait de les traiter différemment. Elle motive sa position en expliquant que les départements français proches de Genève ne bénéficient pas d'un réseau de transports publics leur permettant d'atteindre Genève et qu'il est nécessaire aux quasi-résidents issus de ces départements de prendre leur véhicule privé pour se rendre sur leur lieu de travail. Leurs frais réels de transport sont donc plus importants que les 500 fr. correspondant à un abonnement du réseau des transports publics genevois. Cette limitation des déductions est ainsi de nature à affecter plus particulièrement les travailleurs frontaliers, susceptibles de résider dans des régions plus éloignées.

E. 5.5

Les explications de la recourante ne convainquent pas. En tant qu'elle invoque une violation de l'art. 15 annexe I ALCP , son grief doit d'emblée être écarté, cette disposition prévoyant l'égalité de traitement des travailleurs indépendants, statut qui n'est pas concerné par la loi 11685. Quant aux art. 2 ALCP et 9 par. 2 annexe I ALCP, on peut retenir ce qui suit. Comme l'a jugé le Tribunal fédéral (ATF 136 II 241 consid. 13.3 p. 250, confirmé dans l'ATF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 152) en se référant à la jurisprudence européenne (arrêts Schumacker , points 36 et 37; arrêt du 14 septembre 1999 C-391/97 Gschwind , Rec. 1999 I-5451, points 26 et 27), le fait pour un Etat membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est certes, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents. Comme on l'a cependant déjà relevé précédemment (cf. consid. 4.2 ci-dessus), il peut en revanche y avoir discrimination entre résidents et non-résidents si, nonobstant leur résidence dans des Etats membres différents, il est établi que, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable. Cela est notamment le cas lorsque, comme dans l'affaire Schumacker ou l' ATF 136 II 241 , le non-résident tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'Etat d'emploi. Le fait que l'Etat d'emploi traite ces contribuables non-résidents différemment de personnes résidentes également occupées sur son territoire constitue alors une discrimination contraire à la libre circulation des travailleurs et à la liberté d'établissement. La CJCE (et à sa suite le Tribunal fédéral) a jugé qu'il n'existait aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement en ce qui concerne la prise en considération, aux fins de l'imposition, de la situation personnelle et familiale du contribuable entre un résident et un tel non-résident (arrêt Schumacker , point 37). En application de ce qui précède et à l'inverse de ce qu'avance la recourante, la situation des résidents n'est donc pas différente de

celle des quasi-résidents. Il convient ainsi de les traiter de la même manière pour éviter toute discrimination (cf. arrêt Schumacker , point 30). Or, contrairement à l'état de fait prévalant dans l' ATF 136 II 241 , où les quasi-résidents étaient traités différemment des résidents en ce que toute déduction supplémentaire par rapport aux déductions comprises dans le barème applicable de l'impôt à la source leur était refusée, la loi 11685 ne fait aucune différence entre les résidents et les non-résidents. Elle traite tous les contribuables de la même manière, sans aucune distinction de leur nationalité ou de leur lieu de domicile et ne réserve aucun avantage fiscal aux seuls résidents d'un Etat membre. La réglementation en cause prévoit uniquement une distinction fondée (à tout le moins indirectement) sur la distance parcourue entre le domicile et le lieu de travail, aussi bien pour les résidents que pour les quasi-résidents. Cela signifie que ces derniers, lorsqu'ils habitent en France près de la frontière et ne parcourent que peu de kilomètres pour se rendre sur le lieu de travail dans le canton de Genève, pourront déduire l'équivalent de leurs frais de transport public local, alors que ceux qui vivent plus loin, à l'instar des résidents travaillant hors du canton de Genève, ne pourront pas déduire tous leurs frais, mais uniquement un montant maximal de 500 francs. On doit ici rappeler qu'un résident du canton de Genève travaillant par exemple à Lausanne et empruntant les transports publics pour se rendre sur son lieu de travail, ne pourra également déduire que 500 fr. de frais de transport, alors qu'un abonnement général pour lesdits transports lui en coûtera bien plus. Dans ces conditions, il ne saurait être question de discrimination directe ou indirecte fondée sur l' art. 2 ALCP . Les éventuelles différences de déductions pouvant exister entre contribuables résidents et non-résidents ne sont pas la conséquence du système fiscal, mais de l'offre de transports publics, respectivement du choix du contribuable dans la détermination de son domicile et l'absence de prise en compte de cette offre. Les très nombreuses références jurisprudentielles fournies par la recourante ne sauraient conduire à un autre résultat.

E. 6

La recourante se plaint ensuite d'une entrave à la libre circulation. Selon elle, la déduction entière des frais réels de déplacement des contribuables frontaliers quasi-résidents exerçant une activité lucrative dépendante conditionne l'accès au marché du travail en Suisse.

E. 6.1

La notion de discrimination au sens de la jurisprudence communautaire a évolué et comprend, à côté des discriminations directes et indirectes, les restrictions indistinctement applicables de la libre circulation (ou entraves à la libre circulation). Ces dernières sont définies comme des mesures qui, applicables sans aucune distinction sur la base de la nationalité, sont susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants des Etats membres, des libertés fondamentales garanties par le traité. Dans le domaine de la fiscalité, ces entraves consistent notamment en des restrictions à la sortie d'un Etat membre ou à l'entrée et à la sortie. Il n'est du reste pas toujours aisé de distinguer entre les restrictions indistinctement applicables - et, partant, non discriminatoires - de la libre circulation et les mesures indirectement discriminatoires, ce d'autant que la jurisprudence communautaire manque parfois de constance sur ce point (ATF 140 II 141 consid. 7.2.2 p. 153 s. et les références citées). Au demeurant, la jurisprudence de la CJUE considère les restrictions indistinctement applicables comme compatibles avec le traité lorsqu'elles remplissent quatre conditions: 1) elles doivent s'appliquer de manière non discriminatoire, 2) se justifier par des raisons impérieuses d'intérêt général, 3) être propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et 4) ne pas aller au-delà de ce qui est

nécessaire pour l'atteindre. En outre, de telles mesures ne constituent pas des entraves si elles n'ont pas pour objet de conditionner l'accès au marché du travail (ATF 140 II 141 consid. 7.2.2 p. 153 s. et les références citées). En relation avec l'ALCP, la question est de savoir si les restrictions indistinctement applicables de la libre circulation tombent sous le coup de l'interdiction des discriminations au sens de l' art. 2 ALCP et sont prohibées par cette disposition. Dans un arrêt du 27 mars 2006, le Tribunal fédéral a soulevé ce point, sans le trancher (arrêt K 163/03 du 27 mars 2006 consid. 6.3, non publié in ATF 133 V 33). Il ne l'a pas non plus tranché dans son arrêt 2C_960/2012 du 23 janvier 2014 (publié aux ATF 140 II 141). La doctrine est partagée, mais considère plutôt que les restrictions indistinctement applicables sont prohibées dans le domaine couvert par l'interdiction des discriminations de l'ALCP (ATF 140 II 141 consid. 7.2.2 p. 153 s. et les références citées).

E. 6.2

En l'occurrence, la loi 11685 constitue une réglementation limitant la possibilité offerte aux résidents et quasi-résidents exerçant une activité lucrative dépendante et imposés dans le canton de Genève de déduire un montant pour les trajets qu'ils effectuent entre leur domicile et leur lieu de travail. On ne saurait voir là une entrave à la libre circulation des personnes, en ce sens que des contribuables établis dans un pays de l'Union européenne seraient dissuadés de venir travailler en Suisse du fait que cela les priverait de la possibilité de déduire de leurs revenus une éventuelle part des dépenses consenties pour leurs trajets entre leur domicile et leur lieu de travail. La réglementation en cause permet bien plus à ceux-ci, ainsi qu'à toutes les autres personnes physiques salariées imposées dans le canton de Genève, de déduire un montant pour les trajets effectués afin d'obtenir leur revenu. Certes, le montant déductible est limité à 500 francs. Toutefois, cette limitation ne constitue pas non plus à elle seule une entrave à la libre circulation. En faisant le choix de vivre, respectivement de travailler à une distance relativement importante du canton de Genève, les quasi-résidents et les résidents travaillant dans un autre canton acceptent d'éventuellement ne pas pouvoir déduire l'entier de leurs dépenses de déplacements. Comme on l'a vu précédemment (cf. consid. 5.5 i.f. ci-dessus), tous les contribuables, qu'ils soient résidents ou non, travaillant à une distance relativement importante de leur lieu d'habitation, se verront limités dans leurs déductions. Partant, il n'est pas non plus nécessaire de trancher le point de savoir si de telles restrictions sont de manière générale prohibées par l'ALCP (cf. ATF 140 II 141 consid. 7.2.3 p. 155).

E. 7

Citant les art. 8 et 127 al. 2 Cst. , la recourante fait encore valoir une violation des principes de l'égalité de traitement, de la généralité de l'impôt et de l'imposition selon la capacité contributive.

E. 7.1

En vertu de l' art. 127 al. 2 Cst. , dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture

des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s. et les références citées).

E. 7.2

On ne peut décider sur la base de critères formels si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles précitées car cette question dépend de celle de savoir si la loi est juste. La réponse à cette question évolue avec les circonstances politiques, sociales et économiques (ATF 140 II 157 consid. 7.2 p. 161 et les références citées). Il convient à cet égard d'éviter la tendance naturelle à n'examiner le respect d'un principe constitutionnel qu'isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution, qui ne valent jamais sans exception et entrent parfois en contradiction les uns avec les autres. L'interprétation de la Constitution se doit de ménager et d'aménager ces principes en créant entre eux une concordance pratique (ATF 140 II 157 consid. 7.2 p. 161 et les références citées).

E. 7.3

C'est par conséquent, du point de vue démocratique, au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst.) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Le législateur dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s. et les références citées). Sous cet angle, la comparaison verticale, c'est-à-dire entre contribuables ayant une capacité économique différente est plus difficile à établir que ne l'est la comparaison horizontale c'est-à-dire entre contribuables jouissant de la même capacité économique (ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; 112 Ia 240 consid. 4b p. 244). Néanmoins, dans les rapports horizontaux, le principe de l'imposition selon la capacité économique n'exige pas une imposition absolument identique, la comparaison étant également limitée dans ce cas. Dans l'examen de dispositions légales inévitablement imparfaites, le juge constitutionnel doit par conséquent faire preuve d'une certaine retenue sous peine de courir le danger de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables. Il ne peut pas s'écarter à la légère des règles légales édictées par le législateur (ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; 132 I 157 consid. 4.1 et 4.2 p. 162 s.; 128 I 240 consid. 2.3 p. 243).

E. 7.4

En l'occurrence, on rappellera que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 7 al. 1 LHID ; art. 17 LIPP/GE) et que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP/GE (art. 28 LIPP/GE), dont notamment les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (art. 29 al. 1 let. a LIPP/GE). Dans sa motivation, la recourante n'explique pas clairement si c'est la comparaison verticale ou horizontale qui lui paraît ne pas respecter le principe de la capacité contributive et de l'égalité de traitement. On peut néanmoins retenir que, lorsqu'elle parle de discrimination des quasi-résidents par rapport aux résidents, elle entend s'en prendre à la comparaison horizontale, c'est-à-dire l'imposition prétendument différente des quasi-résidents ayant une capacité contributive semblable aux résidents. Or, contrairement à ce que semble penser la recourante, un quasi-résident qui dispose d'une capacité contributive semblable à un résident sera imposé de la même manière. Les deux ne pourront

faire valoir qu'un montant maximal de 500 fr. de frais de déplacement. Certes, il n'est pas exclu qu'en raison de la limitation à 500 fr. précitée, un contribuable qui peut se rendre sur son lieu de travail à Genève au moyen des transports publics ou qui n'a que quelques kilomètres à parcourir avec son véhicule privé se verra imposé de manière plus conforme à sa capacité contributive qu'une personne effectuant d'importants trajets pour se rendre sur son lieu de travail. Il ne faut néanmoins pas perdre de vue que le juge constitutionnel doit faire preuve d'une certaine retenue et accepter un certain schématisme dans la façon d'imposer les contribuables. Ainsi, même si elle n'est que peu élevée, la limitation à 500 fr. des déductions pour frais de déplacement n'est pas à ce point insignifiante qu'elle ne prendrait pas en compte la capacité contributive des contribuables genevois. En tout état de cause, on ajoutera que même si l'on doit reconnaître que la limitation des déductions pour frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail pourrait contrevenir au principe de la capacité contributive (dans ce sens KNÜSEL/SUTER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch [éd.], 3 e éd. 2017, n. 17 ad art. 26 LIFD), force serait de constater que, selon l' art. 190 Cst. , le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international. Or, les art. 26 al. 1 let. a LIFD (quant à l'impôt fédéral direct) et 9 al. 1 phr. 2 LHID (quant aux impôts cantonaux) permettent expressément une telle limitation. De plus, en matière d'impôt fédéral direct, la limitation précitée a pour fondement la nécessité d'accumuler des moyens financiers afin d'améliorer l'infrastructure ferroviaire (FF 2016 1371 p. 1416 s.), mais également de réduire le nombre de pendulaires (cf. KNÜSEL/ SUTER, op. cit., n. 17 ad art. 26 LIFD). Il s'agit de buts sans composante fiscale qui peuvent certes être contraires au système, mais qui ne sont pas pour autant anticonstitutionnels (cf. ATF 133 I 206 consid. 11 p. 229 ss; arrêts 2C_727/2012 du 18 décembre 2012 consid. 2.2.4; 2C_63/2010 du 6 juillet 2010 consid. 2.3). Un tel raisonnement est également valable en matière d'impôt cantonal.

E. 8

Enfin, la requérante se plaint encore d'une violation du principe de la séparation des pouvoirs, reprochant à la Cour de justice d'avoir légiféré en modifiant l'art. 2 de la loi 11685 relatif à l'entrée en vigueur de celle-ci.

E. 8.1

La Cour de justice a en effet modifié cette disposition, qui prévoyait initialement " La présente loi entre en vigueur le 1 er janvier 2016", en lui donnant la teneur suivante: " La présente loi entre en vigueur et déploie ses effets dès le 1 er janvier 2017". Dans les motifs de son arrêt, l'autorité précédente a jugé qu'en prévoyant son entrée en vigueur au 1 er janvier 2016, alors qu'elle n'a été adoptée que le 21 octobre 2016 (à la suite de la votation populaire et de la promulgation par le Conseil d'Etat), la loi 11685 s'est en réalité vue conférer un effet rétroactif par le législateur genevois. Jugeant cette rétroactivité (proprement dite) inconstitutionnelle, la Cour de justice a examiné quelles conséquences devaient être tirées de cette situation. Rappelant tout d'abord que le recours en contrôle abstrait des normes a en règle générale un caractère cassatoire, elle a mentionné qu'elle ne saurait en principe réformer une norme s'avérant inconstitutionnelle. La Cour de justice a toutefois ajouté que, dans le cas d'espèce, l'annulation de la disposition en cause aurait pour conséquence une entrée en vigueur de la loi 11685 qu'après modification de sa teneur et nouvelle adoption par le pouvoir législatif. Dans cette perspective et compte tenu du fait que l'inconstitutionnalité de l'art. 2 de la loi 11685 ne résidait que dans la date fixée par cette disposition, elle a considéré qu'il convenait d'interpréter celle-ci d'une manière conforme à

la volonté du législateur, c'est-à-dire que la loi 11685 déploie ses effets aussitôt que possible, à savoir au 1^{er} janvier suivant son adoption. Pour cette raison, l'autorité précédente a réformé l'art. 2 de la loi 11685 dans le sens précité. Elle a en outre jugé que cette façon de procéder ne contrevenait pas à la procédure cantonale, qui prévoit la réforme ou l'annulation de la décision attaquée (art. 69 al. 3 phr. 1 de la loi genevoise du 12 septembre 1985 sur la procédure administrative [LPA/GE; RSGE E 5 10]).

E. 8.2

Le principe de la séparation des pouvoirs est garanti au moins implicitement par toutes les constitutions cantonales (cf. en droit genevois l'art. 2 al. 2 Cst. -GE). Il impose le respect des compétences établies par la Constitution et interdit à un organe de l'Etat d'empiéter sur les compétences d'un autre organe. En particulier, il interdit au pouvoir exécutif (ou judiciaire) d'édicter des dispositions qui devraient figurer dans une loi, si ce n'est dans le cadre d'une délégation valablement conférée par le législateur (ATF 134 I 322 consid. 2.2 p. 326; 130 I 1 consid. 3.1 p. 5). Cette règle connaît des exceptions s'agissant par exemple de compétences législatives déléguées à l'exécutif ou découlant directement de la Constitution (cf. ATF 134 I 269 consid. 4.2 p. 279). Selon l'art. 117 al. 1 Cst. -GE, l'autonomie du pouvoir judiciaire est garantie (cf. également art. 2 al. 1 LOJ/GE). En outre, à teneur de l'art. 124 Cst. -GE, la Cour constitutionnelle de la Cour de justice contrôle sur requête la conformité des normes cantonales au droit supérieur; la loi définit la qualité pour agir (let. a), traite les litiges relatifs à l'exercice des droits politiques en matière cantonale et communale (let. b) et tranche les conflits de compétence entre autorités (let. c). Selon l'art. 80 Cst. -GE, le Grand Conseil exerce le pouvoir législatif. C'est lui qui adopte les lois (art. 91 al. 1 Cst. -GE). Sauf pour arrêter d'éventuels règlements internes de fonctionnement en application de dispositions de délégation (par exemple le règlement de la Cour de justice du 20 juin 2014 [RCJ/GE; RSGE E 2 05.47] fondé sur la délégation de l'art. 25 LOJ/GE), le pouvoir judiciaire ne dispose en principe pas de compétence législative.

E. 8.3

L'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) des lois (fiscales) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 137 II 371 consid. 4.2 p. 373 s.; 122 II 113 consid. 3b/dd p. 124 et les références citées; arrêt 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 1.1, in RDAF 2011 II 84, StE 2011 B 22.2 n. 24). Il n'y a toutefois pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend réglementer un état de chose qui, bien qu'ayant pris naissance dans le passé, se prolonge au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit. Cette rétroactivité improprement dite est en principe admise, sous réserve du respect des droits acquis (ATF 137 II 371 consid. 4.2 p. 374; 122 II 113 consid. 3b/dd p. 124). De même, il n'y a pas de rétroactivité proprement dite lorsque des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de nouvelles dispositions fiscales sont pris en considération en tant qu'éléments servant au calcul de l'impôt, à moins qu'ils ne constituent eux-mêmes l'objet fiscal (par exemple: un gain en capital) frappé après coup d'un impôt spécial (ATF 102 Ia 31 consid. 3a p. 32 s.; arrêts 2C_477/2013 du 16 décembre 2013 consid. 2.4; 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 4.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^e éd. 2016 p. 193).

E. 8.4

En l'occurrence, la Cour de justice a uniquement modifié l'art. 2 de la loi 11685 relatif à l'entrée en vigueur de celle-ci. Se fondant sur les travaux législatifs, elle a dégagé la volonté

du législateur et a interprété l'art. 2 précité conformément à cette dernière. Une telle façon de procéder ne saurait être critiquée car, par cette "modification", l'autorité précédente a en réalité annulé la disposition légale pour la période durant laquelle celle-ci contrevenait à l'interdiction de la rétroactivité. Par conséquent, en suivant la volonté du législateur et en fixant une date d'entrée en vigueur compatible avec les principes constitutionnels et en particulier l'interdiction de la rétroactivité proprement dite, c'est-à-dire de prévoir l'entrée en vigueur de la loi 11685 le plus tôt possible, elle n'a pas violé le principe de séparation des pouvoirs (cf. également arrêt 2C_774/2014 du 21 juillet 2017 consid. 10.2).

E. 8.5

Pour le surplus, dans la mesure où la recourante estime encore que la Cour de justice a violé l'interdiction de la rétroactivité en ce qu'elle a prévu une entrée en vigueur de la loi 11685 au 1^{er} janvier 2017 et qu'elle n'a statué que le 3 août 2017, elle ne saurait être suivie. L'autorité précédente, dans sa décision incidente du 27 janvier 2017 sur la requête d'effet suspensif, a expressément prévu celui-ci pour l'année 2016 en raison du risque de rétroactivité prohibée, constatant pour le surplus que, s'agissant de l'année 2017, l'Administration cantonale pouvait mettre les quelques déclarations fiscales concernées de côté et ne les traiter qu'une fois son arrêt rendu sur le fond. Dans ces conditions, ledit arrêt étant intervenu durant l'année 2017, on ne voit pas dans quelle mesure l'interdiction de rétroactivité serait violée, ce d'autant moins que, le 26 septembre 2017, le Président de la II^e Cour de droit public du Tribunal fédéral a refusé d'octroyer l'effet suspensif au présent recours.

E. 9

Sur le vu des considérants qui précèdent, le recours doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.