

## **GE\_GERICHTE ACST/13/2017 vom 3. August 2017**

GE Cour de justice, 2017-08-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ACST\\_13\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ACST_13_2017)

FR: GE\_GERICHTE ACST/13/2017 du 3 août 2017

IT: GE\_GERICHTE ACST/13/2017 del 3 agosto 2017

### **Erwägungen**

#### **E. 19**

mai 2016 consid. 2 et les arrêts cités).

b. Interjeté dans le délai légal à compter de la promulgation de l'acte susmentionné, qui a eu lieu par arrêté du Conseil d'État du 19 octobre 2016, publié dans la FAO du 21 octobre 2016 (art. 62 al. 1 let. d et 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10), le recours respecte en outre les conditions de forme et de contenu prévues par les art. 64 al. 1 et 65 LPA.

c. A qualité pour former un recours en contrôle abstrait de normes cantonales devant la chambre constitutionnelle toute personne (physique ou morale) dont les intérêts sont effectivement touchés par l'acte attaqué ou pourraient l'être un jour avec un minimum de vraisemblance et ont un intérêt actuel ou virtuel digne de protection à leur annulation, au moins aux mêmes conditions que celles qui

- 12/39 - A/3924/2016 prévalent devant le Tribunal fédéral (art. 60 al. 1 let. b LPA ; art. 89 et 111 al. 1 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 - LTF - RS 173.110 ; ACST/12/2017 du 6 juillet 2017 consid. 1d et les références citées).

d. En l'espèce, la recourante allègue – sans être contredite – avoir utilisé son véhicule privé du 1er janvier au 20 avril 2016. Elle invoque en outre qu'en 2013, 2014 et 2015, elle a rempli et retourné une déclaration fiscale qui lui a permis de bénéficier des déductions des frais effectifs de déplacement sur son revenu imposable tiré à 90 % de son activité lucrative à Genève. Elle soutient aussi envisager de remplir une déclaration fiscale pour les années à venir, en d'autres termes de requérir à nouveau le statut de quasi-résidente pour ses prochaines taxations. Dans ces circonstances, elle a intérêt à obtenir l'annulation de la loi attaquée. Le recours est recevable sous cet angle également.

e. Il découle de ce qui précède que le recours doit être déclaré recevable. 3)

À titre liminaire, il y a lieu de revenir sur le contexte dans lequel se place la modification législative présentement attaquée, qui plafonne, pour les contribuables dépendants uniquement (les art. 27 LIFD, 10 LHID et 30 LIPP n'ont en effet subi aucune modification), la déduction pour frais de déplacement.

a. Le système de l'IFD en matière de frais de déplacement avant la modification de l'art. 26 LIFD était réglé par l'ordonnance sur les frais professionnels du 10 février 1993 (OFC - RS 642.118.1) dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2016, ainsi que par l'Appendice du 23 septembre 2005 à l'OFC et par la Circulaire de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 22 septembre 1995 intitulée « Déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante » (publiée aux Archives 64, p. 701 ss). Les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (art. 26 al. 1

let. a LIFD) étaient fixés forfaitairement, les chiffres y relatifs figurant dans l'appendice à l'OFC (soit CHF 0.70 le kilomètre pour l'utilisation d'une voiture privée). Le contribuable pouvait faire valoir des frais effectifs plus élevés, mais devait alors justifier la totalité des dépenses effectivement encourues ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4 OFC).

Le contribuable qui utilisait les transports publics pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail – pour autant du moins que son domicile fût situé à plus d'un kilomètre et demi environ de son lieu de travail et qu'on ne pût dès lors exiger de lui qu'il fit le trajet à pied (ATF 78 I 364 et arrêt du Tribunal fédéral in Archives de droit fiscal [ASA] 1959/1960 47) – pouvait déduire ses dépenses effectives ; en cas d'utilisation d'un véhicule privé, il pouvait déduire les dépenses qu'il aurait eues en utilisant les transports publics (art. 5 OFC). Exceptionnellement, si l'on ne pouvait raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilisât un moyen de transports publics (à ce sujet : arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1131/2016 du 25 avril 2017 ; 2C\_393/2007 du 27 août 2007) parce qu'il

- 13/39 - A/3924/2016 établissait n'en disposer d'aucun ou ne pas être en mesure de les utiliser, il pouvait déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après les forfaits de l'art. 3 OFC ou justifier de frais professionnels plus élevés au sens de l'art. 5 al. 3 OFC. Tel était notamment le cas lorsque le contribuable était infirme ou en mauvaise santé, lorsque la plus proche station de transports publics se trouvait très éloignée de son domicile ou de son lieu de travail, lorsque le début ou la fin de l'activité lucrative avait lieu à des heures incompatibles avec l'horaire des transports publics ou si le contribuable dépendait d'un véhicule pour l'exercice de sa profession (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.1 ; 2C\_445/2008 du 26 novembre 2008 consid. 5.3).

Par ailleurs, la déduction des frais de déplacement en véhicule privé n'était pas admise lorsqu'elle apparaissait inappropriée aux circonstances, notamment parce que le contribuable travaillait trop loin de son domicile ; dans ce cas, il pouvait être considéré comme exigible du travailleur qu'il passe la semaine à proximité de son lieu de travail, et il pouvait déduire à titre de frais professionnels la location d'une chambre en lieu et place des kilomètres parcourus (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_374/2014 du 30 juillet 2015 consid. 2.4.2 ; 2C\_445/2008 précité consid. 3.4). Le Tribunal fédéral a ainsi considéré comme inappropriées des distances quotidiennes (aller-retour) de 320 et 350 km, représentant des trajets Genève-Berne, Vaud-Zurich ou encore Valais-Genève (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_445/2008 précité consid. 6.2 ; 2P.64/2004 du 19 juillet 2004 consid. 4.3 ; 2A.479/1995 du 14 mai 1996, non publié ; l'arrêt 2A.224/2004 du 26 octobre 2004 considère comme approprié un déplacement journalier d'un peu plus de 100 km représentant jusqu'à deux heures quarante minutes de trajet).

b. Le système actuel de l'IFD ne se distingue en fait de l'ancien que par le plafonnement à CHF 3'000.- des frais de déplacement, que celui-ci se fasse par les transports publics ou à bord d'un véhicule privé (Jean-Blaise ECKERT, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct - Commentaire romand, 2ème éd., 2017, n. 28 ad art. 26 LIFD ; Felix RICHNER/Walter FREI/ Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3ème éd., 2016, n. 120a ss ad art. 26 LIFD).

Il ressort des travaux préparatoires que c'est de manière consciente que le Conseil fédéral a prévu un plafonnement seulement pour les personnes exerçant une activité dépendante (FF 2012 1417 : « Le plafonnement de la déduction n'est prévu que pour l'impôt fédéral direct

et pour les salariés. Les réglementations cantonales concernant la déduction des frais de transport dans l'impôt sur le revenu ne sont pas modifiées, mais les cantons auront eux aussi la possibilité de limiter la déduction des frais de transport pour leur impôt sur le revenu »).

Il sied au surplus d'ajouter que dans le cadre de la révision de l'imposition à la source (objet parlementaire fédéral 14.093), le Conseil national a rejeté le 8 mars 2016, par 123 non contre 59 oui et 2 abstentions, une motion déposée par

- 14/39 - A/3924/2016 le conseiller national Thomas AESCHI, et visant à supprimer le plafonnement prévu à l'art. 26 LIFD (BO 2016 N 212).

c. Avant 2016, le système prévu par le droit cantonal était identique à celui de l'échelon fédéral (art. 29 LIPP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2016 ; Guide fiscal 2015, p. 27, selon lequel « le montant des frais effectifs liés à l'utilisation d'un véhicule privé est calculé par analogie aux normes fédérales, décrites au paragraphe suivant » ; JTAPI/739/2017 du 3 juillet 2017 consid. 4).

d. En modifiant l'art. 9 al. 1 dernière phr. LHID, le législateur fédéral a laissé les cantons libres de fixer un montant maximal pour les frais de déplacement, et le cas échéant de définir ce dernier (Message du Conseil fédéral, FF 2012 1371 ss, 1477). Les travaux préparatoires ne disent rien de plus sur cette modification législative.

La mise en œuvre de la nouvelle teneur de cette disposition a en revanche donné lieu à diverses contributions de doctrine (Toni AMONN, *Begrenzung des Fahrkostenabzugs nach FABI – Wie zähmt man ein steuerliches Bürokratiemonster ?*, Jusletter du 9 mai 2016 ; Branko BALABAN/Markus METZGER, *Steuererhöhungen durch FABI*, L'expert-comptable 3/2015 148-151), ainsi que, dans un certain nombre de cantons, à des débats politiques parfois nourris (voir, pour le canton de Zurich, dont la modification législative doit entrer en vigueur le 1er janvier 2018 : Stefan HOTZ, *Pendlerabzug bis 5000 Franken bleibt möglich*, NZZ du 20 mars 2017).

À ce jour, certains cantons – dont plusieurs cantons latins – ont renoncé à faire usage de la faculté de plafonner le montant des frais de déplacement pour l'ICC (AI, FR, GL, GR, NE, OW, SO, TI, UR, VD, VS), frais qui restent donc intégralement déductibles. D'autres ont adopté des normes établissant des seuils à CHF 8'000.- (SZ), 7'000.- (AG), 6'700.- (BE, JU), 6'000.- (AR, BL, LU, NW, SH, TG, ZG), 5'000.- (ZH), 3'655.- (soit un montant correspondant à l'abonnement général 2ème classe des chemins de fer fédéraux : SG) et CHF 3'000.- (BS). En fixant ce montant dans la loi présentement attaquée à CHF 500.-, le législateur genevois s'est donc montré le plus restrictif du pays. 4)

Lorsqu'elle se prononce dans le cadre d'un contrôle abstrait des normes, la chambre constitutionnelle, à l'instar du Tribunal fédéral, s'impose une certaine retenue et n'annule les dispositions attaquées que si elles ne se prêtent à aucune interprétation conforme au droit ou si, en raison des circonstances, leur teneur fait craindre avec une certaine vraisemblance qu'elles soient interprétées ou appliquées de façon contraire au droit supérieur. Pour en juger, il lui 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 serait appliquée (ATF 140 I 2 consid. 4 ; 137 I 131 consid. 2 ; 135 II 243

- 15/39 - A/3924/2016 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_862/2015 du 7 juin 2016 consid. 3 ; 1C\_223/2014 du 15 janvier 2015 consid. 4 ; 2C\_668/2013 du 19 juin 2014

consid. 2.2 ; ACST/12/2017 du 6 juillet 2017 consid. 2a et les arrêts cités). 5)

La recourante invoque la contrariété de l'art. 29 al. 1 let. a LIPP, et le cas échéant des art. 126 LIFD et 9 al. 1 LHID, au droit international. Le plafonnement des frais de déplacement constituerait ainsi une discrimination indirecte envers les travailleurs frontaliers ainsi qu'une entrave à la libre circulation, toutes deux prohibées par l'ALCP, entré en vigueur le 1er juin 2002. 6)

Aux termes de l'art. 190 Cst., ni le Tribunal fédéral ni aucune autre autorité ne peuvent refuser d'appliquer une loi fédérale ou le droit international. Ni l'art. 190 Cst. ni l'art. 5 al. 4 Cst. n'instaurent de rang hiérarchique entre les normes de droit international et celles de droit interne. Lorsqu'une contradiction insurmontable entre les deux ordres juridiques est constatée, le Tribunal fédéral s'en tient à sa jurisprudence (ATF 125 II 417 consid. 4d), selon laquelle le droit international public l'emporte en principe sur le droit interne. Dans cette ligne, il a jugé que l'art. 9 al. 2 annexe I ALCP visant l'interdiction de discrimination l'emportait sur le droit interne contraire et avait un effet direct (ATF 136 II 241 consid. 16.1 et 16.2 et les arrêts cités).

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'examiner le grief précité, une éventuelle contrariété de la loi attaquée à l'ALCP ou l'une de ses annexes devant conduire à son annulation, quand bien même ses dispositions se recouperaient avec les dispositions de la LIFD ou de la LHID. 7)

a. L'art. 2 ALCP, qui consacre le principe de non-discrimination, prévoit que 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 à l'ALCP, discriminés en raison de leur nationalité.

b. Selon l'art. 21 ch. 2 ALCP, aucune disposition de l'ALCP ne peut être interprétée de manière à empêcher les parties contractantes d'établir une distinction, dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale, entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence.

c. L'annexe I ALCP, qui concerne la libre circulation des personnes, règle en sa section II (art. 6 à 11 annexe I ALCP) la situation juridique des travailleurs salariés.

Le travailleur frontalier salarié est un ressortissant d'une partie contractante qui a sa résidence sur le territoire d'une partie contractante et qui exerce une activité salariée sur le territoire de l'autre partie contractante en retournant à son

- 16/39 - A/3924/2016 domicile en principe chaque jour, ou au moins une fois par semaine (art. 7 ch. 1 annexe I ALCP). Les travailleurs frontaliers peuvent être domiciliés n'importe où sur le territoire de l'un des États membres en cause, tandis que leur lieu de travail se trouve en Suisse, l'élément caractéristique de la notion de « frontalier » étant que l'intéressé se déplace régulièrement entre son domicile et son lieu de travail ; il s'agit donc plus de « pendulaires internationaux » que de personnes habitant nécessairement dans des zones frontières (ATF 135 II 128 consid. 3 ; ACST/17/2015 du 2 septembre 2015 consid. 12c).

Un travailleur salarié ressortissant d'une partie contractante ne peut, sur le territoire de l'autre partie contractante, être, en raison de sa nationalité, traité différemment des travailleurs nationaux salariés en ce qui concerne les conditions d'emploi et de travail, notamment en matière de rémunération, de licenciement, et de réintégration professionnelle ou de réemploi s'il est tombé au chômage (art. 9 ch. 1 annexe I ALCP, article dont la note marginale est « égalité de traitement »).

Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés à l'art. 3 de l'annexe I ALCP y bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille (art. 9 ch. 2 annexe I ALCP). Le Tribunal fédéral a jugé qu'un contribuable de nationalité suisse peut se prévaloir des art. 2 ALCP et 9 al. 2 annexe I ALCP contre son État d'origine lorsque – comme c'est le cas en l'espèce – il se trouve 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 (ATF 136 II 241 consid. 11) ; ceci vaut du moins pour l'allégation de discrimination indirecte, puisqu'il n'est alors plus question du critère de la nationalité, mais d'un autre critère (Harald SCHAUMBURG/Joachim ENGLISCH [éd.], *Europäisches Steuerrecht*, 2015, n. 7.155). 8)

a. Selon l'art. 16 ch. 1 ALCP, pour atteindre les objectifs visés par le présent accord, les parties contractantes prendront toutes les mesures nécessaires pour que les droits et obligations équivalant à ceux contenus dans les actes juridiques de la Communauté européenne auxquels il est fait référence trouvent application dans leurs relations.

b. Aux termes de l'art. 16 § 2 ALCP, dans la mesure où l'application de l'ALCP implique des notions de droit communautaire, il sera tenu compte de la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des Communautés européennes (actuellement : Cour de justice de l'Union européenne, ci-après : CJUE) antérieure à la date de sa signature, soit le 21 juin 1999.

Dans un arrêt de principe du 26 novembre 2015 (ATF 142 II 35), confirmé en 2017 (ATF 143 II 57 consid. 3.6), le Tribunal fédéral a toutefois rappelé que, de jurisprudence constante, dans le but d'assurer une situation juridique parallèle

- 17/39 - A/3924/2016 entre les États membres de la Communauté européenne, d'une part, et entre ceux-ci et la Suisse, d'autre part, il s'inspire des arrêts rendus par la CJUE après la date de signature de l'ALCP, pour autant que des motifs sérieux ne s'y opposent pas (ATF 142 II 35 consid. 3.1 ; 140 II 112 consid. 3.2 ; 139 II 393 consid. 4.1.1 ; 136 II 65 consid. 3.1 ; 136 II 5 consid. 3.4 ; arrêts 2C\_375/2014 du 4 février 2015 consid. 3.3 ; 2C\_470/2014 du 29 janvier 2015 consid. 3.3).

c. Les notions de droit communautaire à mettre en relation avec les art. 2 ALCP et 9 annexe I ALCP, soit celles d'égalité de traitement et de non-discrimination en matière de libre circulation des personnes, découlent en particulier, en droit communautaire, de l'art. 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, du 13 décembre 2007 (ci-après : TFUE).

Selon les ch. 1 et 2 de cet article, qui correspond à l'ancien art. 39 du Traité instituant la Communauté européenne (ci-après : TCE, qui a précédé le TFUE et qui était en vigueur au moment tant de la signature que de l'entrée en vigueur de l'ALCP), la libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de l'Union, et elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail.

C'est ainsi sur l'égalité de traitement prévue par l'art. 45 TFUE que se fonde – malgré l'absence de référence explicite comparable à celle contenue à l'art. 9 ch. 2 annexe I ALCP – le principe de l'octroi des mêmes avantages fiscaux aux travailleurs de l'UE qu'aux travailleurs indigènes (Christian CALLIESS/ Matthias RUFFERT [éd.], *EUV/AEUV – Kommentar*, 5ème éd., 2016, n. 64 ad art. 45 TFUE). En effet, selon la jurisprudence européenne, le principe d'égalité de traitement en matière de rémunération serait privé d'effet s'il pouvait y être porté atteinte par des dispositions nationales discriminatoires en

matière d'impôt sur le revenu (CJUE, arrêt Biehl, C-175/88 du 8 mai 1990, point 23) ; selon une autre formule, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (CJUE, arrêts Commission c. Belgique, C-383/10 du 6 juin 2013, point 40 ; Marks & Spencer PLC, C-446/03 du 13 décembre 2005 point 29). En outre, selon la jurisprudence européenne, la réglementation d'une entité fédérée d'un État fédéral peut le cas échéant être constitutive d'une violation de l'art. 45 TFUE (CJUE, arrêt Las, C-202/11 du 16 avril 2013 concernant une loi flamande imposant à tout employeur ayant son siège d'exploitation sur le territoire de cette entité de rédiger les contrats de travail à caractère transfrontalier exclusivement dans la langue officielle de cette entité fédérée, soit le néerlandais, sous peine de nullité de ces contrats relevée d'office par le juge).

Quant à la formulation de l'art. 9 al. 2 annexe I ALCP qui fait référence aux « mêmes avantages sociaux et fiscaux que les travailleurs nationaux », elle est tirée de l'art. 7 al. 2 du règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du

- 18/39 - A/3924/2016 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (ATF 136 II 241 consid. 12), lequel a été remplacé en 2011 par l'art. 7 al. 2 du règlement (UE) n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union (ATF 140 II 167 consid. 4.5 et les références citées). 9)

La notion d'avantage fiscal, qui est ainsi une notion de droit communautaire (ATF 140 II 167 précité consid. 4.5), n'est cependant définie ni en droit suisse (malgré son emploi à l'art. 129 al. 3 Cst., dont le domaine d'application est aujourd'hui très marginal) ni en droit européen. On peut toutefois tirer d'un arrêt récent du Tribunal fédéral des extraits propres à esquisser une définition générale, selon laquelle les avantages fiscaux seraient l'ensemble des « déductions, barèmes spéciaux ou autres avantages accessibles aux contribuables et leur permettant de diminuer leur dette fiscale » (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_140/2016 du 30 mai 2017 consid. 4.5).

Les exemples tirés de la pratique de la CJUE sont cohérents avec cette définition, la CJUE considérant notamment comme des avantages fiscaux les déductions qui permettent de diminuer le revenu imposable ainsi que le taux applicable à ce revenu (CJUE, arrêt Bechtel, C-20/16 du 22 juin 2017, point 43).

Il ne fait donc pas de doute que la déduction pour frais de déplacement constitue un avantage fiscal au sens de l'art. 9 al. 2 annexe I ALCP. 10) a. Selon la jurisprudence européenne, les règles d'égalité de traitement qui découlent de la libre circulation des personnes prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité (discrimination directe ; pour un exemple : CJUE, arrêt Commission c. Italie, C-283/99 du 31 mai 2001), mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (discrimination indirecte ; CJUE, arrêts Hirvonen, C-632/13 du 19 novembre 2015, point 29, et Gielen, C-440/08 du 18 mars 2010, point 37 et les arrêts cités). Il en va ainsi lorsque l'application d'autres critères que la nationalité, par exemple le lieu d'origine ou de naissance, le lieu de résidence ou encore l'accomplissement d'études au sein du pays, mène dans les faits au même résultat, car ce critère est en général rempli par les nationaux et non par les étrangers (Rudolf GEIGER/ Daniel-Erasmus KHAN/Markus KOTZUR [éd.], EUV/AEUV - Kommentar, 6ème éd., 2017, n. 31 ad art. 45 TFUE) ; d'autres auteurs citent comme critères

suspects, en sus du domicile ou de la résidence habituelle, l'origine géographique ou ethnique ainsi que la langue (Harald SCHAUMBURG/Joachim ENGLISCH [éd.], op. cit., n. 7.154), ou encore la possession d'un diplôme ou d'un permis de conduire national (Véronique BOILLET, L'interdiction de discrimination en raison de la nationalité au sens de l'Accord sur la libre circulation des personnes, 2010, p. 87).

- 19/39 - A/3924/2016

La jurisprudence européenne emploie parfois d'autres formules pour décrire la discrimination indirecte : par exemple que l'art. 45 TFUE s'oppose, notamment, aux mesures qui, tout en étant indistinctement applicables selon la nationalité, sont susceptibles, par leur nature même, d'affecter davantage les travailleurs migrants que les travailleurs nationaux et risquent, par conséquent, de défavoriser plus particulièrement les premiers (CJUE, arrêt Bechtel précité, point 39 et les arrêts cités) ; ou encore que doivent être regardées comme indirectement discriminatoires les conditions du droit national qui, bien qu'indistinctement applicables selon la nationalité, affectent essentiellement ou dans leur grande majorité les travailleurs migrants, ainsi que les conditions indistinctement applicables qui peuvent être plus facilement remplies par les travailleurs nationaux que par les travailleurs migrants ou encore qui risquent de jouer, en particulier, au détriment de ces derniers (CJUE, arrêt Landtova, C-399/09 du

## **E. 21**

juillet 2010 consid. 2.4). Plus généralement, le droit cantonal est « immunisé » de manière indirecte par l'art. 190 Cst. lorsqu'il trouve son fondement juridique direct dans une loi fédérale (Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/ Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 3ème éd., 2013, n. 1954) ; il doit ainsi exister entre les deux réglementations un lien de connexité impérative, ou du moins particulièrement étroite (ATF 130 I 26 consid. 2.2.2 ; 126 I 1 consid. 2f et les arrêts cités).

b. La jurisprudence fédérale retient par ailleurs qu'en matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune, restent en particulier de la compétence des cantons, malgré l'harmonisation opérée par la LHID, la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt (art. 129 al. 2 Cst., art. 1 al. 3 LHID). De même que les cantons ne sont pas complètement libres dans l'exercice de la liberté d'organisation que leur confère la loi sur l'harmonisation fiscale, et doivent observer les droits fondamentaux, en particulier les art. 8 et 127 Cst. (ATF 133 I 210 consid. 5), ils doivent également faire usage de leur liberté dans les limites des droits fondamentaux lorsqu'ils sont appelés à limiter la déduction prévue par l'art. 9 al. 2 let. g LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_162/2010 précité consid. 6.2). Le même arrêt fait la différence entre les déductions organiques, c'est-à-dire directement liées à l'acquisition du revenu, et qui ne sauraient en principe être écartées par un législateur soucieux de fixer le revenu imposable de manière conforme au principe de l'imposition selon la capacité contributive, et les autres déductions, dites anorganiques, qui peuvent voire doivent être limitées dans leur montant (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_162/2010 précité consid. 6.3). 20) a. La recourante considère comme vraisemblable que l'immunisation dont bénéficie la LHID s'étend à la loi cantonale, et dit ne remettre pour cette raison en cause que le montant maximal de CHF 500.- fixé par l'art. 29 al. 1 let. a LIPP ; elle conclut néanmoins à l'annulation intégrale de la loi 11'685, sans indiquer à partir de quel montant le canton de Genève aurait respecté à la fois la LHID et les art. 8 et 127 Cst.

b. En l'espèce, l'art. 9 al. 1 phr. 3 LHID prévoit qu'un montant maximal peut être fixé pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, sans donner aucune indication sur un montant minimal. Comme cela résulte de l'art. 9 al. 1 dans son entier, les frais de déplacement sont conçus comme des frais d'acquisition du revenu, et sont donc des déductions organiques –, ce qui résultait déjà de la jurisprudence fédérale, même si celle-ci

- 28/39 - A/3924/2016 est ancienne (ATF 78 I 364 précité) et que la question est parfois encore débattue en doctrine (Severin KOLLER, op. cit., pp. 777-780 ; Felix RICHNER, op. cit., pp. 300-304, tous deux d'ailleurs en faveur de la qualification de frais d'acquisition du revenu). Par ailleurs, il apparaît clairement, comme déjà indiqué, que le législateur fédéral entendait traiter différemment diverses catégories de contribuables, en particulier les travailleurs dépendants et les indépendants. Dès lors, si – comme le prétend la recourante – l'art. 29 al. 1 let. a LIPP contesté comportait une inégalité de traitement et/ou une entorse au principe de l'imposition selon la capacité contributive qui seraient inconstitutionnels, force serait de retenir que ces inconstitutionnalités ont été voulues par le législateur fédéral et sont immunisées par l'art. 190 Cst.

Il y a en effet entre l'art. 9 al. 1 dernière phrase LHID et l'art. 29 al. 1 let. a LIPP un lien de connexité étroite entraînant une obligation d'application par l'ensemble des autorités, y compris la chambre de céans.

Le fait que le législateur genevois ait choisi un montant sensiblement plus bas que les autres cantons suisses ayant fait usage de la possibilité qui leur était offerte de plafonner les frais de déplacement n'y change en l'occurrence rien ; à l'évidence, même s'il avait par exemple retenu, à l'instar du législateur fédéral pour l'IFD ou du canton de Bâle-Ville, un montant de CHF 3'000.-, cela ne résoudrait pas pour autant les problèmes dénoncés par la recourante. De plus, le fait que le législateur fédéral ait laissé les cantons libres de choisir le montant maximal de la déduction, sans imposer aucun plancher ni aucun plafond, montre qu'il entendait ménager aux cantons une importante marge de manœuvre leur permettant de prendre en compte tant leurs particularités locales que leurs options politiques, notamment dans le domaine des transports, étant précisé que le canton de Genève maintient et développe une offre importante de transports publics (cf. art. 191 Cst-GE) y compris, dans une certaine mesure, au niveau transfrontalier avec notamment la construction de la liaison ferroviaire Cornavin-Eaux-Vives-Annemasse (ci-après CEVA) et l'exploitation de lignes de bus allant au-delà des frontières cantonales.

Enfin, il sied de préciser qu'une déduction de CHF 500.- n'est pas si faible qu'elle viderait de sa substance le principe même, garanti par l'art. 9 al. 1 LHID, d'une déductibilité à tout le moins partielle des frais de déplacement.

c. Les griefs de violation des art. 8 et 127 Cst. seront dès lors écartés. 21) La recourante demande par ailleurs l'annulation de l'art. 2 souligné de la loi 11'685, se plaignant de ce qu'il viole le principe de la non-rétroactivité des normes. Selon le Grand Conseil, la loi 11685 instaure un régime de rétroactivité improprement dite.

- 29/39 - A/3924/2016 22) a. En règle générale, la loi applicable est celle qui est en vigueur au moment où les faits pertinents doivent être régis (ATF 140 II 134 consid. 4.2.4). Le principe est celui de l'interdiction de la rétroactivité des lois. Une norme a un effet rétroactif lorsqu'elle s'applique à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 119 Ia 254 consid. 3 ; 116 Ia 207 consid. 4a ; ACST/16/2015 du 2 septembre 2015 consid. 16b ;

ACST/1/2015 du 23 janvier 2015 consid. 7c ; ATA/210/2016 du 8 mars 2016 consid. 10c).

Il ne peut en principe être adopté de normes qui déploieraient des effets juridiques à des faits entièrement révolus avant leur entrée en vigueur (arrêt du Tribunal fédéral 1D\_3/2016 du 27 avril 2017 consid. 4.1), ceci pour des motifs de sécurité et de prévisibilité du droit, immanents aux principes de la légalité, de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire découlant des art. 5 al. 3 et 9 Cst. ; cf., en droit privé, art. 1 Tit. fin. du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210 ; ATF 138 I 189 consid. 3.4 ; 133 III 105 consid. 2.1.1 ; 125 I 182 consid. 2b.cc ; 122 II 124 consid. 3b.dd ; 119 Ia 257 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_806/2012 du 12 juillet 2013 consid. 8.2 non publié in ATF 139 I 229 ; 5A\_690/2011 du 10 janvier 2012 consid. 3.2 ; Jacques DUBEY/Jean-Baptiste ZUFFEREY, *Droit administratif général*, 2014, p. 137 n. 383 ; Georg MÜLLER, in *Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse*, 1995, n. 74 ad. art. 4 aCst.). Si la rétroactivité d'une norme de droit matériel est directement contraire au principe de la sécurité et de la prévisibilité du droit, c'est parce qu'au moment où les faits pertinents se sont passés, les intéressés ne pouvaient connaître les conséquences qu'ils auraient (ATF 122 V 405 consid. 3b.aa ; 119 Ia 258 consid. 3b ; 119 V 4 consid. 2a ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, *op. cit.*, p. 198 ; René WIEDERKHER/Paul RICHLI, *Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts*, 2012, p. 283 n. 844 ; Georg MÜLLER, *op. cit.*, n. 74 ad. art. 4). Dans le domaine fiscal, cette interdiction découle également du droit à l'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 4.3). Elle vaut tant pour les impôts que pour les taxes causales (arrêt du Tribunal fédéral 2P.148/2001 du 10 octobre 2001 consid. 2a.cc). À Genève enfin, la plus ancienne des lois du recueil systématique cantonal, soit la loi sur les effets et l'application des lois, du 14 ventôse XI (LEAL - A 2 10), pose dans son unique article que la loi ne dispose que pour l'avenir, et qu'elle n'a point d'effet rétroactif.

b. Il ne peut être dérogé qu'exceptionnellement au principe de la non- rétroactivité des normes, à des conditions cumulatives rigoureuses, et ce également en cas de rétroactivité en faveur des administrés ou citoyens. Une rétroactivité n'est possible que s'il existe un intérêt public important. Elle doit être expressément prévue par une loi et raisonnablement limitée dans le temps. Elle ne doit pas engendrer d'inégalités choquantes et elle ne doit pas porter atteinte à des droits acquis (ATF 125 I 182 consid. 2b.cc ; 122 V 405 consid. 3b.aa ; arrêt du - 30/39 - A/3924/2016 Tribunal fédéral 2C\_273/2014 du 23 juillet 2014 consid. 4.1 ; ACST/17/2015 précité consid. 23 ; ACST/1/2015 précité consid. 7). 23) Il n'y a pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend régler 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. Autrement dit, il n'y a pas rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend régler, de façon nouvelle pour l'avenir, un état de fait qui a pris naissance dans le passé et perdure au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit ; ce dernier attache des conséquences juridiques à des faits ayant pu se produire antérieurement, mais uniquement pour la période future et en tant que leur survenance passée a créé une situation qui continue à déployer ses effets. Cette rétroactivité improprement dite, n'ayant en réalité que l'apparence d'une rétroactivité, est en principe admise, sous réserve du respect des droits acquis (ATF 140 V 154 consid. 6.3.2 ; 138 I 189 consid. 3.4 ; 122 II 113 consid. 3b ; arrêts du Tribunal fédéral 1D\_3/2016 précité consid. 4.1 ; 2C\_273/2014 du 23 juillet 2014 consid. 4.1 ; ACST/1/2017 du 27 janvier 2017 consid. 7). 24) a. Pour déterminer si une loi a un effet rétroactif, en principe interdit, il faut déterminer le moment auquel elle doit être

considérée comme adoptée et celui à partir duquel, une fois entrée en vigueur, elle est censée déployer des effets juridiques.

b. Une norme n'est adoptée qu'une fois que le processus normatif est arrivé à son terme. Dans le cas des lois, ledit processus comporte d'abord une phase parlementaire, qui va du dépôt du projet de loi à l'adoption de la loi, phase régie notamment par la loi portant règlement du Grand Conseil de la République et canton de Genève du 13 septembre 1985 (LRGC - B 1 01). Suit une phase référendaire, soumise notamment aux art. 65 à 79 Cst-GE, 85 ss de la loi sur l'exercice des droits politiques du 15 octobre 1982 (LEDP - A 5 05) et 9 ss de la loi sur la forme, la publication et la promulgation des actes officiels du 8 décembre 1956 (LFPP - B 2 05). Le processus législatif se clôt par la promulgation de la loi, notion qui ne se confond pas avec celle d'entrée en vigueur.

Lorsqu'aucun référendum n'est lancé, la loi est promulguée à l'expiration du délai référendaire (soit, en règle générale, une cinquantaine de jours après son adoption par le Grand Conseil). Si un référendum est lancé mais n'aboutit pas, elle l'est une fois qu'il a été constaté officiellement que le référendum n'a pas abouti. Et si le référendum aboutit, la loi est promulguée une fois qu'elle a le cas échéant été acceptée par le corps électoral, après validation du résultat des opérations électorales. Selon la formule consacrée mais ambiguë figurant à l'art. 14 LFPP, la loi est alors « exécutoire » dans tout le canton dès le lendemain de la publication de l'arrêté de promulgation dans la FAO. La promulgation constate l'adoption définitive de la loi. Ce n'est qu'à partir de sa promulgation

- 31/39 - A/3924/2016 qu'une loi est réputée adoptée, en étant susceptible d'entrer en vigueur dès le lendemain. Peu importe qu'elle porte la date de son adoption par le Grand Conseil (art. 1 al. 2 LFPP), ni qu'elle soit encore exposée à un recours en contrôle abstrait des normes auprès de la chambre de céans (art. 124 let. a Cst-GE ; art. 130B al. 1 let. a LOJ), puis le cas échéant du Tribunal fédéral (art. 82 ss LTF).

Cette conclusion s'impose compte tenu de la nature suspensive du référendum ordinaire, dans le canton de Genève comme sur le plan fédéral (cf. art. 141 Cst.) et dans l'ensemble des cantons suisses (Andreas AUER, *Staatsrecht der schweizerischen Kantone*, 2016, n. 1015), l'exception du référendum résolutoire en cas de lois munies de la clause d'urgence conformément à l'art. 70 Cst-GE (repris à l'art. 142 LRGC ; cf. sur le plan fédéral art. 165 Cst.) représentant une confirmation de la règle inverse : la possibilité de lancer un référendum, le cas échéant le lancement, l'aboutissement d'une demande de référendum, l'organisation du scrutin, puis enfin une éventuelle non-acceptation de la loi frappée de référendum font obstacle à ce que cette dernière, quoique votée par le parlement, tant entre en vigueur que déploie des effets juridiques (Sebastian RAPP, *Direkte Demokratie in der Schweiz*, 2016, p. 356 ; Bernhard EHRENZELLER et al. [éd.], *Die schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Kommentar*, 3ème éd., 2014, n. 16 ad art 164 Cst. ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/ Michel HOTTELIER, op. cit., vol. I, n. 825 et 1532 ; Étienne GRISEL, *Initiative et référendum populaires*, 2ème éd., 2004, n. 816, 821 et 848 ; Jean-François AUBERT, *Le referendum populaire*, RDS 1972 I 481-506, p. 490).

c. Le moment à partir duquel une nouvelle norme déploie des effets juridiques coïncide le plus souvent, mais pas forcément, avec celui de son entrée en vigueur. Il y a des cas, certes exceptionnels, dans lesquels une loi peut ou entend déployer des effets rétroactivement, ainsi que des cas dans lesquels des dispositions transitoires atténuent les effets de la loi ou en diffère les effets.

La fixation de la date d'entrée en vigueur des lois (et, faute de précision contraire, de la date à partir de laquelle elles doivent déployer leurs effets) peut être déléguée à l'exécutif, ou résulter de la loi elle-même, ou encore, à défaut, être liée à celle de la promulgation de la loi. C'est ce que prévoit l'art. 14A LFPP, selon lequel « si la date d'entrée en vigueur de la loi constitutionnelle ou de la loi n'est pas indiquée dans l'acte lui-même ou fixée par arrêté du Conseil d'État, cette date est celle où l'acte devient exécutoire en vertu de l'article 14 ». À cet égard, il convient d'interpréter cette disposition conformément aux art. 67 et 70 Cst-GE : quand bien même elle prévoit – a contrario mais de manière parfaitement claire – qu'une loi qui prévoit elle-même sa date d'entrée en vigueur entre en vigueur à cette date, et qu'aucune norme genevoise ne prévoit expressément la nature suspensive du référendum facultatif contre les lois non urgentes, cette nature découle intrinsèquement du système constitutionnel, et l'on doit ainsi considérer

- 32/39 - A/3924/2016 que si la date d'entrée en vigueur prévue dans la loi est antérieure à la date de sa promulgation, il ne peut y avoir entrée en vigueur à cette date, mais uniquement à partir du lendemain de la publication de l'arrêté de promulgation avec effet rétroactif au jour indiqué dans la loi.

Comme l'a rappelé le rapporteur de la commission parlementaire sur le PL 5084 adopté par le Grand Conseil le 18 décembre 1980, ayant introduit l'art. 14A LFPP, « à partir du moment où le Grand Conseil a adopté une loi en troisième débat, la procédure qui conduit à son entrée en vigueur comprend en principe trois étapes : a) La loi fait l'objet d'une première publication dans la FAO, laquelle a pour objet d'en porter le texte à la connaissance des citoyens et d'ouvrir la procédure référendaire, soit de faire courir le délai en cas de référendum facultatif ; b) À l'expiration du délai référendaire ou après son adoption en votation populaire, la loi est promulguée dans le plus bref délai par le Conseil d'État. L'arrêté de promulgation fait l'objet d'une seconde publication – définitive – dans la FAO. L'arrêté de promulgation ne signifie cependant pas que la loi est entrée en vigueur, mais seulement qu'elle est exécutoire, c'est-à-dire qu'elle est conforme aux exigences de la constitution, notamment que le délai de 30 jours est écoulé, sans que le référendum ait été demandé ; c) Conformément à la loi actuelle, la date d'entrée en vigueur peut être fixée dans la loi elle-même. Lorsqu'elle ne l'est pas l'article 2 prévoit que la loi entre en vigueur le jour où elle devient exécutoire, c'est-à-dire le lendemain de la publication de l'arrêté de promulgation (art. 14) » (MGC 1980 45/IV 4671 s.). 25) a. En l'espèce, la loi attaquée a été adoptée le 17 décembre 2015 par le Grand Conseil ; son art. 2 souligné prévoit une date déterminée d'entrée en vigueur, soit le 1er janvier 2016. Dans l'arrêté du 13 janvier 2016 de sa publication paru dans la FAO du 15 janvier 2016, le Conseil d'État a fixé le délai référendaire au 24 février 2016. Par arrêté du 27 avril 2016, il a constaté l'aboutissement d'un référendum initié par deux partis politiques. Le texte légal a été soumis au peuple genevois, qui l'a accepté le 25 septembre 2016. Le 28 septembre 2016, le Conseil d'État a constaté le résultat de la votation publié dans la FAO du 30 septembre 2016. Le 12 octobre 2016, il a validé ladite opération électorale. La loi 11685 a été promulguée dans la FAO le 21 octobre 2016 « pour être exécutoire dans tout le canton dès le lendemain de la publication du présent arrêté, avec effet au 1er janvier 2016 ».

b. Dans la perspective de l'application du principe de la non-rétroactivité des lois (y compris le cas échéant de ses exceptions), la loi 11685 doit être réputée avoir été adoptée le 21 octobre 2016, jour de sa promulgation.

En l'adoptant, le 17 décembre 2015, le législateur a entendu qu'elle « entre en vigueur », soit en réalité aussi et surtout déploie ses effets rétroactivement au 1er janvier 2016. Il était alors certain qu'elle ne serait réputée adoptée et ne pourrait donc entrer en vigueur qu'au plus tôt à l'expiration du délai référendaire ;

- 33/39 - A/3924/2016 et il n'était nullement exclu qu'un référendum soit lancé et aboutisse, et donc que la loi ne soit réputée adoptée, en cas d'acceptation en votation référendaire, et ne puisse alors entrer en vigueur au mieux guère qu'au courant de l'automne 2016. Le législateur a conféré un effet rétroactif à la loi, qui aurait été de près de deux mois dans la première hypothèse (ATF 119 Ia 254 consid. 3a in fine), et serait de près de dix mois dans l'hypothèse qui s'est réalisée. Il s'agit bien d'une rétroactivité proprement dite, et non d'une rétroactivité improprement dite.

c. À cet égard, le Grand Conseil fait valoir qu'en matière fiscale, il n'y aurait rétroactivité proprement dite que si la loi prévoit un nouvel objet d'imposition, et non si seule l'étendue du devoir fiscal est déterminée en fonction de faits intervenus avant l'entrée en vigueur de la loi. Il cite à cet égard l'ATF 102 Ia 31 consid. 3a ainsi que l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.170/2003 du 13 février 2004 consid. 8.5.

Plus précisément, la jurisprudence fédérale retient qu'il n'y a, en droit fiscal, de rétroactivité proprement dite que lorsque les conséquences juridiques de l'obligation fiscale se rapportent à des faits ayant eu lieu avant l'entrée en vigueur de la loi, et non déjà lorsque seule l'étendue de l'obligation fiscale est déterminée sur la base de faits intervenus avant l'entrée en vigueur de la loi ; il n'y a ainsi pas de rétroactivité proprement dite lorsque le revenu est calculé, lors de la première période de taxation, sur la base d'une période lors de laquelle l'ancienne loi était en vigueur (ATF 119 V 200 consid. 5c/aa ; 104 Ib 205 consid. 6).

La loi 11685 a été soumise au référendum facilité, qui concerne en matière fiscale les lois qui ont pour objet un nouvel impôt ou qui portent sur la modification du taux ou de l'assiette d'un impôt existant (art. 67 al. 2 let. a Cst-GE). Ce qui est en jeu est ici une modification de l'assiette de l'impôt, laquelle correspond à l'objet fiscal (ATF 136 I 65 consid. 3.5 = RDAF 2010 II 22, 28), et la loi attaquée consacre dès lors bien une modification de l'objet de l'impôt. Elle aboutit de plus à une augmentation de la charge fiscale, et donc au même résultat que l'institution d'un nouvel impôt. De plus, il ne s'agit pas simplement de procéder au calcul du revenu imposable sur une base antérieure à l'entrée en vigueur de la loi fiscale (comme dans l'arrêt 2P.170/2003 précité, ou comme dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_448/2008 du 16 octobre 2008 consid. 3.4, dans lequel la baisse de la déduction avait pris effet le 1er janvier 2001 et n'avait été appliquée qu'à partir de la période fiscale 2001-2002, mais sur la base des revenus touchés et de la rente viagère versée en 1999-2000), mais de ne plus prendre en compte fiscalement, ou seulement dans une mesure très limitée, des déplacements professionnels effectués entre le 1er janvier et le 22 octobre 2016, soit à un moment où le droit en vigueur permettait la déduction intégrale des frais liés à de tels déplacements. Il n'est ainsi pas possible de retenir de la jurisprudence fédérale qu'en matière d'impôt sur le revenu, ce dernier existant depuis des décennies, toutes les modifications du taux ou de l'assiette de l'impôt (comme la réduction ou

- 34/39 - A/3924/2016 la suppression de déductions existantes) pourraient voir leur entrée en vigueur fixée à n'importe quel point dans le passé. Bien que la loi présentement attaquée soit de nature fiscale, le raisonnement tenu dans l'ATF 119 Ia 254 précité consid. 3a lui est parfaitement applicable.

Il y a donc bien lieu d'admettre l'existence d'une rétroactivité proprement dite.

d. Aussi faut-il examiner si les conditions exceptionnelles d'une rétroactivité proprement dite sont réalisées.

Or, si la rétroactivité de la loi 11685 est certes expressément prévue par la loi elle-même, il appert qu'elle n'est pas raisonnablement limitée dans le temps et ne répond pas à un intérêt public l'emportant sur les intérêts privés en jeu.

S'agissant de sa limitation dans le temps, il n'y a pas lieu de s'interroger sur l'admissibilité d'une rétroactivité de quelque deux mois qui aurait prévalu en l'absence de référendum. Dès lors qu'un référendum a été lancé, a abouti et qu'il y a eu acceptation de la loi en votation référendaire, la durée déterminante en l'espèce est de près de dix mois. Une telle durée d'application rétroactive est incompatible avec les exigences de sécurité juridique et de prévisibilité du droit, particulièrement dans le domaine fiscal, dans lequel le principe de la légalité, auquel ces exigences se rattachent notamment, doit être appliqué avec rigueur. Il sied de préciser que tant qu'une loi n'est pas adoptée au sens précité, ses destinataires ne sauraient avoir été tenus de se préparer à son application, restée hypothétique au moins jusqu'au vote référendaire ; ils ne sauraient en particulier avoir, s'ils l'entendaient, adapté leur situation ou leur comportement au nouveau régime juridique (ce qui peut impliquer la prise de dispositions irréversibles ou difficilement réversibles, comme – en l'occurrence – un déménagement et possiblement la vente d'un bien immobilier ou un changement d'emploi). C'est d'autant plus vrai en l'espèce que la limitation à seulement CHF 500.- des frais déductibles de déplacement avait, le 17 décembre 2015, certes été adoptée par une majorité parlementaire, mais contrairement à la majorité de la commission parlementaire ayant traité de cet objet, et donc que la position du corps électoral n'était pas acquise d'avance.

Par ailleurs, l'intérêt financier de l'État ne saurait en règle générale représenter un motif pertinent de conférer un effet rétroactif à une loi (ATF 119 Ia 254 précité consid. 3b et références citées), surtout – à nouveau – en matière fiscale. Nonobstant leur importance (estimée par le Conseil d'État à quelque CHF 27'000'000.- par an dans l'exposé des motifs), rien ne démontre – et l'intimé n'a pas même plaidé – que les rentrées fiscales supplémentaires escomptées de la limitation à CHF 500.- des frais de déplacement déductibles seraient indispensables pour remédier à un grave péril des finances publiques.

- 35/39 - A/3924/2016

Quant à l'intérêt public à promouvoir l'utilisation des TPG, il ne saurait justifier la rétroactivité de la loi attaquée. En effet, pour les contribuables qui ne disposent pas de transports publics, ou seulement sur une petite partie de leur trajet, ou encore qui effectuent leurs trajets d'ores et déjà en transports publics mais au bénéfice d'un abonnement général des chemins de fer fédéraux (ci-après : CFF) – désormais plus déductible que pour une faible part –, l'effet incitatif est très modeste voire inexistant. Quant à ceux que cette incitation peut concerner, à savoir ceux qui résident dans le canton de Genève et dans les zones desservies par les TPG, ils ne peuvent pas changer de comportement de manière rétroactive. Dans les deux cas, l'intérêt public considéré ne peut servir à justifier la rétroactivité conférée à la loi.

e. L'effet rétroactif conféré à la loi 11685 par son art. 2 souligné est donc inconstitutionnel.

À titre superfétatoire, on doit retenir que tel serait également le cas si l'on appliquait à la lettre l'art. 14A LFPP. Dans ce cas, la loi 11685 serait entrée en vigueur le 1er janvier 2016, soit le jour indiqué dans la loi. Il n'y aurait ainsi pas de problème de rétroactivité. Mais dans ce cas, le fait de fixer l'entrée en vigueur avant la promulgation de la loi, et à plus forte raison avant l'expiration du délai référendaire, rendrait l'art. 2 souligné de la loi contraire aux art. 67 et 70 Cst-GE, en ce sens que le référendum suspensif prévu par l'art. 67 Cst-GE aurait été transformé en un référendum résolutoire au sens de l'art. 70 Cst-GE, sans que la loi 11685 ait été déclarée urgente. 26) Il reste à déterminer quelles conséquences doivent être tirées de l'inconstitutionnalité constatée. 27) a. Le recours en contrôle abstrait des normes a en règle générale un caractère cassatoire. Statuant dans le cadre d'un tel recours, la chambre de céans ne saurait en principe réformer une norme s'avérant inconstitutionnelle autrement qu'en en biffant des mots ou membres de phrases, ce qui constitue une annulation partielle de normes (ACST/6/2017 du 19 mai 2017 consid. 2b ; ACST/17/2015 précité consid. 26b ; ACST/12/2015 du 15 juin 2015 consid. 4c ; Arun BOLKENSTEYN, *Le contrôle des normes, spécialement par les cours constitutionnelles cantonales*, 2014, p. 337 s. ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, op. cit., vol. I, n. 2301 s.). La loi de mise en œuvre de l'art. 124 Cst-GE prévoyant la cour constitutionnelle n'a certes pas modulé, pour le cas du recours en contrôle abstrait des normes, la portée de l'art. 69 al. 3 phr. 1 LPA conférant aux juridictions administratives le pouvoir de réformer (et pas seulement d'annuler) les « décisions » attaquées devant elles en cas d'admission du recours, mais il est dans l'ordre institutionnel des choses que le juge constitutionnel ne se substitue en principe pas aux organes normatifs, mais se contente d'annuler les normes jugées inconstitutionnelles. Dans un ACST/19/2015 du 15 octobre 2015 consid. 15d, la chambre de céans a cependant jugé que, du fait de l'annulation qu'elle prononçait

- 36/39 - A/3924/2016 d'une référence qu'un article d'un règlement faisait à une autre disposition du même règlement, ledit article prenait un nouveau libellé, qu'elle a formellement énoncé dans les considérants de son arrêt.

Dans certains cas, exceptionnels, plutôt que d'annuler une norme, le Tribunal fédéral se contente d'en constater l'inconstitutionnalité, laissant ainsi subsister ladite norme et invitant implicitement le législateur à la modifier ; cette solution, qualifiée de décision incitative (« Appellentscheid »), est admise pour des motifs de proportionnalité et de sécurité du droit, notamment lorsque l'annulation de l'acte normatif inconstitutionnel aurait pour effet de faire revivre une réglementation encore moins conforme au droit supérieur ou créerait de nouvelles inégalités (ATF 131 I 377 consid. 4.4 ; 129 I 185 consid. 8 et 9 ; 124 I 193 consid. 5 ; 110 Ia 7 consid. 6 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, op. cit., vol. I, n. 2307 s. ; Gerold STEINMANN, in Marcel Alexandere NIGGLI/ Peter UEBERSAX/ Hans WIPRÄCHTIGER [éd.], *Bundesgerichtsgesetz*, 2ème éd., 2011, n. 99 ad art. 82 ; Yves DONZALLAZ, *Loi sur le Tribunal fédéral*, 2008, p. 1571 s., n. 4355 s. ; Andreas AUER, *L'effet des décisions d'inconstitutionnalité du Tribunal fédéral*, PJA 1992 559-566, pp. 562 ss).

b. En l'espèce, l'art. 2 souligné de la loi 11685 est inconstitutionnel en tant qu'il fixe au 1er janvier de l'année 2016 l'entrée en vigueur et, surtout, la date à partir de laquelle ladite loi est censée déployer ses effets, rétroactivement par rapport à la date pertinente d'adoption et d'entrée en vigueur possible de ladite loi. L'annulation pure et simple de cette disposition impliquerait que la loi considérée n'entrerait en vigueur qu'une fois seulement qu'aurait été adoptée une nouvelle teneur de cette disposition légale (à savoir, pratiquement, pas avant le

1er janvier 2018), étant précisé qu'on ne pourrait considérer qu'une telle annulation impliquerait une application directe de l'art. 14A LFPP, autrement dit une entrée en vigueur ex lege le lendemain de la promulgation de la loi. Elle porterait lourdement à conséquence, puisqu'elle affecterait la taxation fiscale non seulement de l'année 2016 mais aussi celle de l'année 2017. Il n'y a pas pour autant matière à se limiter à un arrêt incitatif (« Appellentscheid »), soit à constater l'inconstitutionnalité de l'art. 2 souligné.

Dans le cadre du contrôle abstrait des normes, il n'y a lieu d'annuler une disposition que si et dans la mesure où elle ne se prête pas à une interprétation conforme à la constitution. Dans cette perspective, il faut relever que l'inconstitutionnalité de l'art. 2 souligné ne réside que dans la date fixée par cette disposition, mais qu'elle n'est pas pérenne, autrement dit – dès lors que, sur le fond, la loi est jugée constitutionnelle – qu'elle n'est inconstitutionnelle qu'en tant qu'elle confère un effet rétroactif à ladite loi. Il serait conforme à la volonté du législateur de retenir qu'il a entendu que cette loi déploie ses effets aussitôt que possible, à savoir au 1er janvier suivant son adoption, logiquement au début d'une

- 37/39 - A/3924/2016 année fiscale (art. 61 al. 2 LIPP). Le premier 1er janvier qui suit la date pertinente d'adoption et d'entrée en vigueur possible de la loi est le 1er janvier 2017. C'est d'ailleurs bien ce que la présidence de la chambre de céans a envisagé, certes sans le traduire dans le dispositif de sa décision du 27 janvier 2017 octroyant l'effet suspensif au recours, puisque c'est exclusivement au regard de la taxation 2016 qu'elle a estimé, dans la pesée des intérêts en présence, que l'effet suspensif devait être accordé, à juste titre en considération d'un probable problème de rétroactivité.

Ainsi, réformer ledit art. 2 souligné en lui donnant la teneur suivante « La présente loi entre en vigueur et déploie ses effets dès le 1er janvier 2017 », plutôt qu'annuler purement et simplement cette disposition procéderait, dans un cas de ce genre, non d'une extension du pouvoir de décision de la chambre de céans incompatible avec la vocation de cette dernière, mais au contraire d'une limitation de son pouvoir ordinairement cassatoire, car elle restreindrait la portée de l'arrêt de la chambre constitutionnelle, et ce d'une façon plus conforme à la volonté du législateur telle qu'elle se dégage de la loi considérée. Un tel dispositif ne représenterait pas un excès ou un abus du pouvoir de décision qui revient à la chambre de céans en application de l'art. 69 al. 3 phr. 1 LPA tel qu'il y a lieu de l'interpréter en matière de contrôle abstrait des normes. Il ne serait pas davantage contraire à l'art. 69 al. 1 LPA, cette solution allant moins loin que l'annulation pure et simple de l'article à laquelle conclut la recourante.

c. Telle est la solution que la chambre de céans retiendra en considération de la particularité du cas d'espèce. Elle reformera l'art. 2 souligné attaqué en lui donnant la teneur précitée.

28) Il convient encore d'ajouter que, vu ce qui précède, l'art. 72 al. 11 LIPP introduit par la loi 11685 ne pourra pas être appliqué tel quel. Sans que le texte de la loi doive formellement être modifié, il y aura lieu de le comprendre et de l'appliquer de manière que les deux années N mentionnées dans le texte soient en fait les années N+1 (soit 2018 pour la première adaptation au renchérissement, et 2017 pour l'année de référence relative à l'indice de renchérissement). 29) Les autres griefs ayant été écartés, le recours sera partiellement admis au sens des considérants qui précèdent. 30) Dans la mesure où la recourante n'obtient que partiellement gain de cause, l'émolument dû par elle sera réduit et fixé à CHF 1'000.- (art. 87 al. 1 LPA). N'ayant pas déclaré faire appel aux services d'un mandataire ni avoir exposé de frais pour sa défense, il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 38/39 - A/3924/2016

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