

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/939/2013-ICC

ATA/764/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 septembre 2014

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____ et Monsieur B_____
représentés par Fidaural Sàrl, mandataire

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 mars 2014 (JTAPI/227/2014)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____ exerce la profession de pharmacienne et exploite une pharmacie à l'enseigne « C_____ » à Chêne-Bougeries. Son époux, Monsieur B_____, est physicien et est employé par le CERN en cette qualité.
- 2) Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2011, les époux B_____ ont inscrit un montant de CHF 327'108.- à titre de déduction sur la fortune commerciale investie (code 51.60) pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), leurs fonds propres s'élevant à CHF 654'215.81 selon le bilan de l'exercice correspondant. Le compte de pertes et profits de l'année 2011 mentionnait un poste « salaires et charges sociales » d'un montant de CHF 277'092.60.
- 3) Par bordereau du 23 janvier 2013 pour l'ICC 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a procédé à la taxation des époux B_____, ne retenant pas la déduction sociale de CHF 327'108.- indiquée par les intéressés.
- 4) Le 29 janvier 2013, les époux B_____ ont formé réclamation contre ce bordereau, sollicitant l'octroi d'une déduction sociale sur la fortune commerciale investie, par CHF 327'108.-, ainsi que l'établissement d'une taxation rectifiée pour l'ICC 2011.
- 5) Par décision du 18 février 2013, l'AFC a rejeté la réclamation des époux B_____ et maintenu la taxation litigieuse. L'art. 58 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) excluait du cercle des bénéficiaires de la déduction requise les personnes physiques exerçant, à titre indépendant, une profession libérale.
- 6) Le 15 mars 2013, les époux B_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à ce que la déduction sollicitée leur soit accordée. Contrairement à ce qu'avait retenu l'AFC, l'art. 58 al. 2 LIPP ne contenait aucune exception à son application, l'exploitation d'une officine de pharmacie constituant au surplus une activité commerciale.
- 7) Dans sa réponse du 27 juin 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours.

L'art. 58 al. 2 LIPP ne mentionnait pas les professions libérales, activité qui avait été décrite par le Conseil fédéral à l'appui d'un rapport établi en 2004. Il en résultait qu'une profession devait remplir plusieurs caractéristiques pour être considérée comme telle, en particulier l'exercice à titre personnel d'une prestation de service délivrée par une personne bénéficiant de qualifications professionnelles élevées et soumise à une réglementation ou à une autoréglementation en lien avec sa profession. Le recensement des diverses activités répondant à ces critères

mentionnait expressément celle de pharmacien, qui ne pouvait ainsi relever d'une exploitation commerciale, artisanale ou industrielle.

Bien que l'exposé des motifs relatif à l'art. 58 al. 2 LIPP ne fit pas mention des activités indépendantes, cela ne signifiait pas, de facto, que cette disposition s'appliquait, ce d'autant que d'un point de vue systématique, l'art. 19 al. 1 LIPP et l'art. 18 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) distinguaient les professions libérales des autres activités lucratives indépendantes. Dès lors que l'art. 58 al. 2 LIPP ne traitait pas des professions libérales, les époux B_____ ne pouvaient prétendre à la déduction requise.

- 8) Par jugement du 3 mars 2014, le TAPI a admis le recours des époux B_____ et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants.

La pharmacie des époux B_____ constituait une entreprise, dans laquelle ils avaient investi leur fortune, les intéressés ayant créé des places de travail, ce qui ressortait des pièces comptables de l'exercice 2011. Contribuant à l'essor économique du canton, leur exploitation entraînait dans le champ d'application de l'art. 58 al. 2 LIPP, même si cette disposition ne mentionnait pas expressément les professions libérales. Le raisonnement de l'AFC était ainsi erroné, de même que son interprétation de l'art. 19 al. 1 LIPP, dont l'énumération n'était du reste qu'exemplative, de sorte que leur revenu était bien imposable, ainsi que leur fortune. Il ne se justifiait pas de refuser la déduction en cause aux nombreuses activités indépendantes, en particulier les professions libérales, ce d'autant qu'il ressortait des travaux préparatoires relatifs à l'art. 58 al. 2 LIPP que l'intention du législateur, en englobant toutes les formes d'entreprises ou de sociétés de personnes créant des emplois, était d'offrir une définition large des bénéficiaires de la déduction sur la fortune investie.

- 9) Par acte du 31 mars 2014, l'AFC a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 18 février 2013.

Elle reprenait la motivation figurant dans ses précédentes écritures, expliquant que le raisonnement du TAPI, qui avait fait abstraction des différentes étapes ayant conduit à l'adoption de l'art. 58 al. 2 LIPP, de même que du caractère particulier des professions libérales, dont faisait partie le métier de pharmacien indépendant, ne pouvait être suivi. Il ressortait ainsi des travaux préparatoires relatifs à cette disposition, dont la teneur découlait du projet de loi sur l'imposition des personnes physiques (PL 7532) déposé le 30 septembre 1996, que la déduction en question était destinée à tenir compte de l'outil de travail, représenté par un élément de fortune, à savoir l'investissement du contribuable en

vue de faire fonctionner son entreprise et générer des emplois, ce qui était le cas des sociétés de personnes, majoritairement des petites et moyennes entreprises. Même si les activités indépendantes visées n'étaient pas mentionnées, les professions libérales n'étaient pas, de facto, incluses dans cette définition. Ainsi, selon la systématique de la loi en matière d'activités indépendantes, l'art. 19 al. 1 LIPP, de même que l'art. 18 al. 1 LIFD, distinguait les professions libérales de celles exercées à titre commercial, artisanal ou industriel, en les citant expressément et en imposant tous les revenus provenant d'une telle exploitation. Il en résultait que tout revenu que la loi n'excluait pas de son champ d'application était imposable, indépendamment de sa nature et de sa forme. Il n'en allait pas de même des exonérations, exemptions, restitutions ou déductions qui, de par leur caractère exceptionnel, devaient être expressément prévues par la loi, dont l'interprétation devait se faire de manière restrictive. Par conséquent, en procédant à une interprétation extensive de l'art. 58 al. 2 LIPP et en accordant une déduction non voulue par le législateur, le TAPI avait violé le principe de la légalité.

- 10) Le 14 avril 2014, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
- 11) Par courrier du 28 avril 2014, les époux B_____ ont conclu à la confirmation du jugement entrepris, se référant aux motifs développés dans leurs précédentes écritures ainsi qu'à l'argumentation du TAPI.
- 12) Le 28 mai 2014, l'AFC a sollicité la suspension de la cause jusqu'à ce qu'un « jugement » entré en force soit rendu concernant l'interprétation de l'art. 58 al. 2 LIPP, un premier recours, dont l'objet était identique, étant pendant devant la chambre administrative.
- 13) Par courrier du 2 juin 2014, le juge délégué a informé l'AFC qu'à ce stade, une suspension de la procédure n'était pas nécessaire.
- 14) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

- 2) a. Le principe de la légalité, consacré à l'art. 5 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), gouverne l'ensemble de l'activité de l'État. Le droit fiscal l'érige en droit constitutionnel indépendant, déduit de l'art. 127 al. 1 Cst. Cette disposition, qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales et communales, prévoit que les principes généraux du régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul ou sa quotité, doivent être définis par la loi au sens formel (ATF 136 I 142 consid. 3.1 p. 144 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_797/2013 du 8 juillet 2014 consid. 9.1 et 2C_668/2013 du 19 juin 2014 consid. 5.1). Celle-ci doit au surplus avoir une certaine densité et se prononcer sur tous les éléments essentiels de l'imposition, des exceptions au régime ordinaire devant également être prévues de la même manière (ATF 131 II 562 consid. 3.1 p. 565 ; 122 I 305 consid. 6b/dd p. 318 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, commentaire, 2008, p. 20 n. 42).
- b. Lorsque l'État exécute ses tâches par le biais de ses propres services administratifs, il est en principe en droit de réglementer le domaine concerné au travers d'une ordonnance législative, voire le cas échéant, par le biais d'une ordonnance administrative (ATF 138 I 196 consid. 4.4.1 p. 200 ; 136 V 295 consid. 5.7 p. 308 ; 128 I 167 consid. 4.3 p. 171). En effet, les normes juridiques laissent souvent, au profit de l'autorité d'application, une certaine liberté d'appréciation et une latitude de jugement, de sorte qu'il peut s'avérer judicieux que l'autorité édicte des règles, à l'intérieur du cadre légal, qui précisent, détaillent et fixent les pouvoirs ainsi conférés, aux fins d'une codification de la pratique et de l'orientation de l'activité de l'administration (Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, volume I : les fondements, 3^e éd., 2012, p. 423). L'ordonnance administrative constitue ainsi une aide à la prise de décision et permet d'unifier et de rationaliser la pratique, de même que d'assurer l'égalité de traitement, le bon fonctionnement de l'administration et la sécurité juridique, étant précisé que l'administration n'est pas pour autant dispensée de tenir compte de toutes les circonstances particulières du cas à trancher (ATF 136 I 129 consid. 6.4 p. 136 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 335 ; David HOFMANN / Fabien WAELTI [éd.], Actualités juridiques de droit public 2011, p. 147). Sans être lié par elle, le juge peut néanmoins la prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré, mais ne doit en tenir compte que si elle respecte le sens et le but de la norme applicable (ATF 136 V 295 consid. 5.7 p. 308 ; 128 I 167 consid. 4.3 p. 171 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_860/2009 du 22 septembre 2010 consid. 4.2 ; ATA/603/2014 du 29 juillet 2014).
- 3) a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment

de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1 p. 204 ; 138 III 166 consid. 3.2 p. 168 ; 136 III 283 consid. 2.3.1 p. 284 ; 135 III 640 consid. 2.3.1 p. 644 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_68/2014 du 16 juin 2014 consid. 5.2.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 p. 273 ; 137 III 344 consid. 5.1 p. 348 ; 133 III 257 consid. 2.4 p. 265 ; 131 III 623 consid. 2.4.4 p. 630).

b. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû fixer et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Une telle lacune peut être occulte, lorsque le législateur a omis d'adjoindre à une règle conçue de façon générale la restriction ou la précision que son sens et son but, ou celui d'une autre norme, imposaient dans certains cas, à savoir lorsque le silence de la loi est contraire à son économie (ATF 139 I 57 consid. 5.2 p. 60 ; 135 IV 133 consid. 2.4 p. 116 ; 117 II 494 consid. 6a p. 499). En revanche, si le législateur a volontairement renoncé à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié (ATF 132 III 470 consid. 5.1 p. 478 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_41/2014 du 20 mai 2014 consid. 4.2). Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. Seule l'existence d'une lacune proprement dite, apparente ou occulte, appelle l'intervention du juge, dans la mesure où il lui est en principe interdit, en application du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites (ATF 139 I 57 consid. 5.2 p. 61 s ; 131 II 562 consid. 3.5 p. 367).

c. Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 p. 567 ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011). Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 consid. 3.4 p. 567).

- 4) a. La LIPP et la LIFD consacrent, pour les personnes physiques, les théories de l'accroissement du patrimoine et du revenu global net, qui s'appliquent aussi bien aux personnes exerçant une activité lucrative dépendante qu'indépendante

(ATF 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 6.1).

Ainsi, au titre du revenu imposable, l'art. 19 al. 1 LIPP, qui traite du produit de l'activité indépendante, prévoit que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante ; sont également considérées comme une activité lucrative indépendante les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune. En outre, l'art. 19 LIPP précise que la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'activité indépendante (al. 3) et que les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement, la part de bénéfice excédant celles-ci étant soumise à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers à titre définitif (al. 5).

En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 18 al. 1 LIFD, qui a également trait au produit de l'activité lucrative indépendante, prévoit une réglementation similaire, en qualifiant d'imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Par ailleurs, les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement (art. 18 al. 4 LIFD).

b. Avant l'entrée en vigueur de la LIFD, l'impôt fédéral direct était régi par un arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD - RO 1940 2021), lequel n'utilisait pas les termes d'activité « dépendante » et « indépendante », mais énumérait, de manière non exhaustive, un certain nombre d'activités dont les revenus étaient soumis à l'impôt. Ainsi, l'art. 21 al. 1 let. a AIFD prévoyait que l'impôt se calculait sur le revenu total du contribuable provenant d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou d'autres sources de recettes, en particulier sur tout revenu provenant d'une activité, par exemple commerce, artisanat, industrie, agriculture ou sylviculture, profession libérale, fonction, emploi ou engagement, exécution d'un service obligatoire, etc. La LIFD a introduit la distinction entre les activités lucratives dépendantes et indépendante et, concernant cette dernière, a étendu son champ d'application, d'une part en décrivant les cas typiques d'activités indépendantes, d'autre part en complétant ce catalogue d'une définition subsidiaire générale, soit toute autre activité lucrative indépendante (Danielle YERSIN / Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 9 ad art. 18 LIFD).

Quant à l'art. 19 al. 1 LIPP, il a repris la teneur de l'ancien art. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu, revenu imposable, du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), dont le texte a lui-même été calqué sur celui de l'art. 18 al. 1 LIFD (MGC 2000 2/I 387).

c. L'art. 30 LIPP, à l'instar de l'art. 27 LIFD, autorise le contribuable à défalquer de son revenu tous les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, ces dispositions s'appliquant à tous les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante. Selon l'art. 30 LIPP, sont notamment déduits du revenu les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (let. a), de même que le loyer des locaux et des immeubles qui sont affectés à l'exercice d'un commerce, d'une industrie, d'une profession ou d'un métier (let. b). D'une manière générale, sont admises en déduction toutes les dépenses, qui, par leur nature même, sont en relation avec l'activité professionnelle, en particulier les salaires, les prestations sociales en faveur du personnel, le loyer professionnel, les primes d'assurance professionnelle, la publicité, le chauffage, le matériel de bureau, le transport ou encore la maintenance (ATA/510/2004 du 8 juin 2004 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 172 n. 275).

Les dispositions susmentionnées n'énumèrent pas de manière exhaustive les frais déductibles du revenu brut de l'indépendant, qui n'est imposé que sur le revenu net en résultant. Il n'en demeure pas moins que seuls les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel sont déductibles du revenu brut, leur déductibilité étant conditionnée à la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie. (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 1 ad art. 27 LIFD). De plus, la notion de « frais justifiés par l'usage commercial » doit être interprétée de manière large, de sorte à englober tout ce qui est justifié du point de vue de l'usage commercial et de la bonne foi (ATF 113 Ib 114 consid. 2c-e p. 118 s ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2013 du 16 juillet 2013 consid. 3.2). Au niveau de l'IFD, l'art. 27 LIFD se réfère à l'usage professionnel et pas seulement commercial, dans le but de s'appliquer également à l'indépendant qui n'exerce pas d'activité commerciale au sens propre du terme, comme celui qui pratique une profession libérale (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 3 ad art. 27 LIFD).

- 5) a. Aux termes de l'art. 2 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les cantons prélèvent notamment un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques. Les art. 13 à 14a LHID traitent plus spécifiquement de l'impôt sur la fortune et imposent aux cantons un certain nombre de principes à prévoir dans leur législation (art. 72 LHID). Ainsi, selon l'art. 13 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette

(al. 1), le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant n'étant pas imposés (al. 4).

b. La LIPP reprend en substance ces dispositions, en prévoyant que l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP), les éléments composant la fortune commerciale étant notamment soumis à l'impôt (art. 47 let. f LIPP). L'art. 55 LIPP prévoit toutefois qu'en sont exonérés les meubles meublants, y compris les collections artistiques et scientifiques qui peuvent être considérées comme telles, les vêtements, ustensiles de ménage et livres servant à l'usage du contribuable et de sa famille (let. a), ainsi que le capital versé à titre d'épargne à une institution de prévoyance au sens de la législation fédérale (let. b).

L'art. 50 LIPP traite de l'évaluation des immeubles, en prévoyant qu'elle s'effectue en fonction de la valeur actuelle du terrain, des constructions et des installations qui en sont les accessoires pour les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie (let. b) et de la valeur de rendement calculée selon le droit fédéral pour les immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole (let. c).

Au titre des déductions sociales, l'art. 58 al. 2 LIPP accorde notamment une déduction égale à la moitié des éléments de fortune investis dans l'exploitation commerciale, artisanale ou industrielle du contribuable, au prorata de sa participation, mais au maximum CHF 500'000.-.

c. Initialement, l'art. 36 let. b de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05) prévoyait, au titre des exonérations à l'impôt sur la fortune, que n'étaient pas soumis à ce dernier les instruments et outils de travail, y compris le cheptel tant mort que vif, servant au contribuable pour l'exercice de sa profession, de son métier ou de son exploitation, jusqu'à concurrence de CHF 3'000.-.

Cette disposition a toutefois été abrogée lors de l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2001, de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune, du 22 septembre 2000 (aLIPP-III – D 3 13), dès lors qu'il a été considéré qu'elle n'était pas conforme à l'art. 13 LHID, qui ne prévoyait pas une telle exonération (MGC 1999 45/VIII 7422).

Lors des travaux préparatoires relatifs à l'aLIPP-III, les discussions ont notamment porté sur la possibilité d'introduire une déduction à concurrence de CHF 500'000.- sur les éléments de fortune investis dans les exploitations commerciales, artisanales ou industrielles du contribuable, soit de l'outil de travail, telle qu'elle avait été proposée dans le cadre du projet de loi sur l'impositions des personnes physiques déposé le 30 septembre 1996 (PL 7532), qui a ultérieurement été scindé en cinq projets de loi distincts. Ainsi, l'art. 59 al. 2

du PL 7532 prévoyait qu'une déduction de l'ensemble de la fortune nette déclarée, égale à la moitié des éléments de fortune investis dans l'exploitation commerciale, artisanale ou industrielle du contribuable, lui était accordée au prorata de sa participation, mais au maximum CHF 500'000.-. Il ressort des travaux préparatoires relatifs à cette disposition qu'une telle déduction était nouvelle et qu'elle visait à tenir compte de « l'outil de travail », représenté par un élément de fortune donné. En d'autres termes, elle était destinée à prendre en considération l'effort consenti par le contribuable qui investissait sa fortune dans le but de faire fonctionner son entreprise et, par voie de conséquence, dans la plupart des cas, de générer des emplois. Dans la mesure où les sociétés de personnes, en particulier les petites et moyennes entreprises, fournissaient la majorité des places de travail, elles contribuaient à l'essor économique et général du canton. Par ailleurs, la notion d'entreprise « commerciale, artisanale ou industrielle » comprenait toutes les formes d'entreprises ou de société de personnes qui engendraient des emplois, indépendamment de leur nombre (MGC 1996 44/VI 6583). En outre, la déduction pour l'exploitation commerciale, artisanale ou industrielle devait être limitée à CHF 500'000.-, ce montant étant indépendant du pourcentage de participation du contribuable dans son entreprise et n'étant pas fonction du nombre d'emplois que celle-ci pouvait offrir dans le but de préserver les principes d'égalité de traitement et de proportionnalité (MGC 1996 44/VI 6584).

Le législateur a toutefois renoncé à introduire une telle disposition dans l'aLIPP-III au regard de la baisse probable des recettes fiscales, du fait de l'existence d'autres moyens, en particulier la promotion économique, permettant d'atteindre le même résultat (MGC 2008-2009/IX A 11697) et de la précision, par l'AFC, que la déduction généralisée d'une partie des investissements commerciaux présentait davantage le caractère d'une exonération que d'une déduction sociale (MGC 2000 44/VIII 7249).

Lors de l'adoption de la LIPP, la teneur de l'art. 59 al. 2 du PL 7532 a toutefois été intégrée dans la loi, les travaux préparatoires faisant au surplus référence à ceux de ce projet (MGC 2007-2008/V A 4062), tout en précisant que, contrairement à la France, qui exonérait de l'impôt sur la fortune l'outil de travail, la LHID ne permettait pas une telle mesure s'agissant d'une partie de la fortune commerciale, l'impôt frappant la fortune affectée à l'exploitation. En effet, la LHID prévoyait le principe de l'universalité de l'impôt sur la fortune, de sorte que tous les éléments la composant y étaient soumis, sauf s'ils en étaient expressément exonérés, la fortune étant au surplus estimée à sa valeur vénale. Ainsi, pour garantir la conformité de l'art. 58 al. 2 LIPP au droit supérieur, cet article avait été placé non pas dans les dispositions relatives aux exonérations de l'impôt, mais dans le cadre des déductions sociales, la LIPP retenant ainsi une solution intermédiaire, entre l'exonération et l'imposition pleine de l'outil de travail (MGC 2008-2009/IX A 11691 et 11697).

- 6) Au titre des dispositions générales concernant l'imposition des personnes physiques, l'art. 15 al. 1 LIPP prévoit que le Conseil d'Etat, après consultation des communes concernées, peut accorder des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées, afin de faciliter leur installation et leur développement s'ils sont dans l'intérêt de l'économie du canton, ces allègements ne pouvant aller au-delà d'une période de dix ans. La modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation nouvelle.

Il ressort des travaux préparatoires relatifs à cette disposition que la notion d'« entreprise » se référerait à un terme générique pour concerner tant les sociétés de personnes que les raisons individuelles. Il devait s'agir de structures organisées, industrielles, artisanales ou commerciales, créatrices d'emploi et donnant lieu à des retombées économiques pour le canton, la condition sous-tendant cette disposition étant celle d'investissements de la part de la nouvelle entreprise. Il en découlait que les professions libérales exercées de manière indépendante, en particulier celles de médecins ou d'avocat, étaient a priori exclues du champ d'application de cette disposition, dès lors qu'elles ne nécessitaient généralement pas de « gros investissements » (MGC 1996/VI 6554 s ; MGC 1999 45/VIII 7385).

- 7) En l'espèce, Mme A_____, pharmacienne, exploite une pharmacie sous la forme d'une entreprise individuelle, en qualité d'indépendante. Pour ce motif, les premiers juges ont considéré que les époux B_____ pouvaient bénéficier, au titre de l'impôt sur la fortune, de la déduction de l'art. 58 al. 2 LIPP en raison des éléments de la fortune investis dans l'exploitation commerciale, artisanale ou industrielle, leur entreprise étant au surplus génératrice d'emplois.

Un tel raisonnement ne saurait être suivi. En effet, même s'il résulte des travaux préparatoires ayant mené à l'adoption de l'art. 58 al. 2 LIPP que cette disposition devait s'appliquer à toutes les formes d'entreprises ou de sociétés de personnes créatrices d'emplois, indépendamment de leur nombre, il n'en demeure pas moins que cette déduction a surtout été conçue en faveur des entreprises fournissant des places de travail et qui contribuaient de la sorte à l'essor économique du canton. Les travaux préparatoires insistent également sur les investissements effectués, indispensables pour bénéficier de la déduction litigieuse, ce que conforte aussi l'exposé des motifs relatif à l'art. 15 LIPP, qui distingue d'une part les entreprises pouvant prétendre à des allègements fiscaux et, d'autre part, les professions libérales exercées de manière indépendante, activités ne nécessitant pas de « gros investissements », tout en précisant que le terme d'« entreprise », considéré comme une notion générique, se réfère tant aux sociétés de personnes qu'aux raisons individuelles. Il en résulte ainsi que le TAPI ne pouvait procéder à l'interprétation de l'art. 58 al. 2 LIPP de façon extensive pour l'appliquer de manière généralisée à toutes les activités indépendantes.

Le sens de l'art. 58 al. 2 LIPP ne correspond toutefois pas non plus à la définition, restrictive, qu'en a donnée l'AFC. En effet, en choisissant une solution intermédiaire sous la forme d'une déduction limitée à CHF 500'000.- sur les éléments de fortune investis, le législateur a volontairement renoncé à exonérer l'outil de travail de l'impôt sur la fortune et a placé la disposition litigieuse dans le chapitre de la loi consacré aux déductions. À l'instar des autres déductions, qui ne comportent pas de limitations en fonction des branches concernées et s'appliquent à l'ensemble des activités indépendantes, tant en matière d'impôt sur la fortune que d'impôt sur le revenu, celle de l'art. 58 al. 2 LIPP doit subir le même sort.

Même si l'art. 19 al. 1 LIPP, dont la teneur a été calquée sur celle de l'art. 18 al. 1 LIFD, contient une énumération des activités indépendantes soumises à cet impôt, ce seul élément ne plaide en faveur des thèses d'aucune des parties, dès lors que son fondement repose sur l'ancien art. 21 al. 1 let. a AIFD, lequel ne distinguait pas entre le caractère dépendant et indépendant de l'activité soumise à l'impôt, mais se limitait à énumérer des activités propres à générer un gain. Il n'est pas davantage déterminant, sous l'angle de l'art. 58 al. 2 LIPP, que les art. 19 al. 5 et 50 let. c LIPP et 18 al. 4 LIFD s'appliquent spécifiquement aux immeubles agricoles, dès lors que ceux-ci sont soumis à un régime particulier tant en matière d'impôt sur le revenu que d'impôt sur la fortune, sans lien avec la déduction litigieuse, une telle distinction n'étant au demeurant pas non plus effectuée s'agissant des autres professions, par exemple les professions libérales.

L'art. 58 al. 2 LIPP ne peut ainsi être interprété de manière restrictive, comme l'a fait l'AFC, et ne peut pas être appliqué qu'aux activités strictement « commerciale, artisanale ou industrielle » ni être limité aux dénominations historiques utilisées, sans égard à l'évolution des professions envisagées. Tel est en particulier le cas de celle de Mme A_____ ; même si son aspect de profession libérale est indéniable, elle comporte également une part artisanale ayant trait à la fabrication de produits thérapeutiques et un aspect commercial concernant la vente de médicaments, ce qui doit être pris en compte pour déterminer si la déduction de l'art. 58 al. 2 LIPP peut être octroyée. À l'inverse, l'art. 58 al. 2 LIPP ne peut pas non plus être interprété à la manière du TAPI, cette autorité préconisant son application généralisée et automatique à toute activité indépendante, sans égard aux autres éléments précédemment mentionnés, à savoir en particulier les implications sur l'économie de l'activité considérée et les investissements consentis dans ce cadre par les intéressés.

Il en résulte que le champ d'application de l'art. 58 al. 2 LIPP doit être déterminé au regard de la forme de l'activité envisagée, en prenant en compte sa spécificité, étant précisé que toutes celles énumérées par les art. 19 LIPP et 18 LIFD peuvent potentiellement entrer en ligne de compte, et du degré d'investissement dans l'outil de travail. Cet élément est déterminant, dès lors que la déduction ne saurait être octroyée sans aucune participation préalable du

contribuable pour chaque exercice fiscal considéré pour l'année en cause, sous peine de vider l'art. 58 al. 2 LIPP de son sens.

Il n'appartient toutefois pas à la chambre de céans d'effectuer une telle casuistique, mais à l'AFC, au regard des développements susmentionnés, d'établir les critères nécessaires à l'application de l'art. 58 al. 2 LIPP et de préciser, au regard de l'ensemble des circonstances, les catégories professionnelles et les entités susceptibles de bénéficier de la déduction litigieuse, en ne s'arrêtant pas aux dénominations classiques utilisées, mais en examinant les formes d'activités considérées, leur impact sur l'économie. Il lui appartiendra également de définir les éléments lui permettant de retenir l'existence d'un investissement et d'ajuster la déduction de l'art. 58 al. 2 LIPP aux déductions ordinaires en matière d'exercice d'une activité indépendante. Il lui incombera ensuite d'examiner si l'art. 58 al. 2 LIPP s'applique aux intimés et si ceux-ci, à supposer que tel soit le cas, ont consenti à des investissements, au sens de cette disposition. L'AFC arrêtera enfin le montant de l'ICC des intimés pour l'exercice 2011 en conséquence.

- 8) Par conséquent, le recours sera partiellement admis. Le jugement entrepris, la décision sur réclamation du 18 février 2013 ainsi que le bordereau de taxation du 23 janvier 2013 pour l'ICC 2011 seront annulés et le dossier renvoyé à l'AFC pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants.
- 9) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge des intimés, ceux-ci n'ayant pas pris de conclusions devant la chambre de céans (ATA/552/2014 du 17 juillet 2014), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 31 mars 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 mars 2014 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 mars 2014 ;

annule la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 18 février 2013 ;

annule le bordereau de taxation de l'administration fiscale cantonale concernant l'impôt cantonal et communal 2011 du 23 janvier 2013 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants.

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Fidaural Sàrl, mandataire de Madame A_____ et Monsieur B_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Thélin, Mme Junod, MM. Dumartheray et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

le président siegeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :