

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3877/2015-ICCIFD

ATA/1518/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 novembre 2017

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Swiss Audit & Fiduciary, Services SA, soit pour elle
Monsieur René KURTH, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 octobre 2016 (JTAPI/1004/2016)**

EN FAIT

- 1) La société B_____ SA (ci-après : la société), dont le but est l'exploitation d'un atelier de bijouterie, le commerce de bijoux, joaillerie et pierres précieuses, la création et la conception de bijoux de haute gamme, est sise à Genève.

Elle n'est pas cotée en bourse et a pour actionnaire unique Monsieur A_____. Celui-ci et son épouse, Madame A_____, sont respectivement administrateur président de la société avec signature individuelle et administratrice vice-présidente avec signature collective à deux. Leur fils, Monsieur C_____, est également administrateur de la société avec signature collective à deux.

- 2) Dans leur déclaration fiscale 2010, remise le 6 octobre 2011 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), Mme et M. A_____ ont indiqué une valeur de CHF 9'260'000.- correspondant aux actions de la société.

- 3) Tout au long de l'année 2010, Mme et M. A_____ ont versé onze acomptes provisionnels pour leurs impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2010, de CHF 12'691.- chacun.

- 4) Le 10 juin 2014, l'AFC-GE a communiqué à la société la valeur de ses titres, estimée à CHF 18'564'226.74 au 31 décembre 2009. Il s'agissait d'une moyenne résultant d'une pondération double de la valeur de rendement de la société sur la base des trois exercices comptables précédents, et d'une pondération simple de sa valeur substantielle, sur la base des derniers comptes de la société.

- 5) Par bordereaux du 30 juin 2014, l'AFC-GE a taxé Mme et M. A_____ pour l'année 2010, en prenant en compte la valeur de CHF 18'564'000.- correspondant aux actions de la société. Le décompte final annexé au bordereau des ICC faisait état d'intérêts compensatoires négatifs s'élevant à CHF 9'496.40.

- 6) Le 26 juillet 2014, Mme et M. A_____ ont élevé réclamation contre ces bordereaux.

Mis à part une question qui n'est actuellement plus litigieuse, ils contestaient l'estimation retenue pour les titres, qui était surévaluée par rapport à la valeur vénale de la société. Celle-ci ne pourrait jamais être aliénée à la valeur retenue par l'AFC-GE, étant donné que sa rentabilité dépendait exclusivement de la performance de M. A_____, son actionnaire unique, qui possédait le réseau de clients originaires du Moyen-Orient représentant presque l'intégralité du cercle des acheteurs. En cas de départ ou de décès de M. A_____, la société perdrait près de la totalité de sa clientèle, et donc de son chiffre d'affaires. Il convenait donc d'appliquer la règle exceptionnelle d'estimation prévue au ch. 5 de la

circulaire n° 28 du 28 août 2008 de la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI), intitulée « instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune » (ci-après : la circulaire CSI 28). Il fallait également tenir compte du fait que M. A_____ était âgé de quatre-vingt-un ans, que sa santé était très précaire, et que les résultats financiers de la société n'avaient fait que décroître ces dernières années. Par conséquent, la valeur des actions à prendre en compte était de CHF 12'325'799.-.

Alors qu'ils avaient toujours payé leurs acomptes provisionnels dans les délais, l'AFC-GE était responsable du retard de la taxation, de sorte que les intérêts compensatoires négatifs n'étaient pas justifiés.

- 7) Par décisions du 12 octobre 2015 concernant respectivement les ICC et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2010, l'AFC-GE a admis la réclamation en tant qu'elle concernait le point désormais non litigieux, et l'a rejetée pour le surplus.

Les conditions d'application de la règle exceptionnelle d'évaluation prévoyant une pondération simple de la valeur de rendement (c'est-à-dire non doublée) de la société et de sa valeur substantielle, n'étaient pas remplies, la société employant entre six et neuf salariés. S'agissant des intérêts compensatoires négatifs, Mme et M. A_____ étaient invités à prendre contact avec le service du recouvrement, pour question de compétence.

- 8) Le même jour, l'AFC-GE leur a notifié des bordereaux rectificatifs tenant compte de l'admission partielle de leur réclamation. Le décompte final joint au bordereau des ICC faisait état d'intérêts compensatoires négatifs de CHF 13'076.-.

- 9) a. Par acte du 5 novembre 2015, Mme et M. A_____ ont recouru contre les décisions du 12 octobre 2015 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

b. Ils ont repris, en les développant, les arguments exposés dans leur réclamation. La facturation des intérêts compensatoires négatifs résultait du temps pris par l'AFC-GE pour les taxer (près de trois ans) et pour statuer sur leur réclamation (plus d'un an). Leur montant provenait de la différence de fortune résultant de l'augmentation de l'estimation de la valeur des titres, qu'ils n'avaient pas pu prévoir au moment du paiement des acomptes provisionnels. De plus, l'AFC-GE ne leur avait jamais transmis de demande de renseignement pendant la période de taxation. Les intérêts compensatoires négatifs pour l'année 2010 devaient donc être annulés, ainsi que ceux correspondant aux années 2012 à 2014.

- 10) Le 7 avril 2016, après un échange de courriers avec l'AFC-GE, Mme et M. A_____ ont produit une liste du personnel ayant travaillé dans l'entreprise en 2010, ainsi que les contrats de travail de quatre vendeuses. La liste se présentait, en résumé, comme suit :

Employés en 2010	Fonction	Salaire brut	Arrivée/Départ en cours d'année
1. M. A_____	administrateur-président, actionnaire	CHF 150'000.-	
2. Mme A_____	vendeuse, temps partiel	CHF 77'438.-	
3. M. C_____	responsable des ventes, adjoint de la direction	CHF 131'750.-	31.08.10 (départ)
4.	comptable, responsable administrative, gestion des ressources humaines	CHF 147'429.-	
5.	vendeuse, suivi du service après-vente	CHF 84'900.-	
6.	vendeuse principale	CHF 76'358.-	30.11.10 (départ)
7.	vendeuse, aide à la vente	CHF 45'500.-	31.10.10 (départ)
8.	horloger, temps partiel, 50 %	CHF 45'500.-	
9.	vendeuse, aide à la vente	CHF 13'762.-	01.09.10 (arrivée) 30.11.10 (départ)
10.	vendeuse principale, aide administrative	CHF 6'825.-	01.12.10 (arrivée)

Au 31 décembre 2010, la société comptait six employés, dont deux à temps partiel. Aucun cahier des charges n'avait été établi en raison de la petite taille de la société. Les collaborateurs effectuaient toutes sortes de tâches (assistance de vente, logistique, entretien, nettoyage et décorations des vitrines, ainsi que réparation et montage). Tel n'était toutefois pas le cas de M. A_____ ni, dans une moindre mesure, de la comptable. La création de la valeur de l'entreprise était ainsi réalisée uniquement par son actionnaire.

Le certificat de salaire de M. C_____ indiquait une fin des rapports de travail au 31 août 2010.

- 11) Dans sa réponse du 12 mai 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les vendeuses et le responsable des ventes n'avaient pas que des tâches purement administratives ou logistiques et contribuaient, par définition, au chiffre d'affaires de la société. Quant à la comptable, son salaire laissait penser que sa fonction allait au-delà d'une simple activité de « back-office ». Après retranchement du salaire de l'actionnaire, la société avait versé des salaires de l'ordre de CHF 800'000.- en 2009. Si les neuf autres employés n'avaient effectivement apporté aucune valeur à l'entreprise, on pouvait raisonnablement imaginer que l'actionnaire n'en était pas satisfait. En conséquence, différents acteurs intervenaient dans l'activité de la société et donc dans le processus de création de sa valeur.

La durée des procédures de taxation et de réclamation ne justifiait ni la réduction, ni l'annulation des intérêts compensatoires négatifs, qui n'étaient pas dus à des erreurs de l'AFC-GE, mais aux acomptes insuffisants versés par les intéressés au 31 mars 2011.

- 12) Le 3 juin 2016, Mme et M. A_____ ont répliqué, concluant à l'octroi d'une indemnité de procédure de CHF 5'000.-.

Jamais en 2010 la société n'avait employé dix collaborateurs en même temps. À la fin de l'année 2010, l'entreprise s'était retrouvée avec six salariés, y compris M. A_____. Celui-ci était présent en permanence dans le magasin pendant les heures d'ouverture et lui seul procédait aux ventes. Le montant de son salaire n'était pas le seul critère déterminant pour démontrer qu'il était le seul à créer la valeur de l'entreprise, sachant qu'il pouvait librement décider quand et combien de dividendes il souhaitait s'attribuer. La comptable, qui travaillait dans la société depuis 1993, n'exerçait que des tâches d'ordre administratif et de gestion des ressources humaines. Elle était considérée comme le bras droit du propriétaire et il était normal qu'une employée aussi fidèle avec de telles responsabilités obtienne ce genre de rémunération.

Selon l'AFC-GE, pour éviter de devoir s'acquitter d'intérêts compensatoires négatifs, ils auraient dû deviner dès le 1^{er} avril 2011 qu'un surplus d'impôts leur serait réclamé deux ans et demi plus tard, ce qui relevait de la « science-fiction ».

- 13) Le 24 juin 2016, l'AFC-GE a dupliqué, persistant dans les conclusions et les termes de ses précédentes écritures.
- 14) Par jugement du 3 octobre 2016, le TAPI a déclaré irrecevable le recours de Mme et M. A_____ interjeté contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 12 octobre 2015 relative à l'IFD, dans la mesure où ils n'avaient formulé aucune conclusion sur ce point. Il a rejeté le recours contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 12 octobre 2015 relative à l'ICC, dans la mesure de sa recevabilité.

La société appartenait à la catégorie des petites et moyennes entreprises (ci-après : PME), dès lors qu'à la fin 2010, elle occupait six personnes. Dans une telle structure, de forts liens personnels entre l'entrepreneur et l'entreprise étaient la règle et ne pouvaient donc pas justifier à eux seuls l'application du ch. 5 de la circulaire CSI 28. Il ne s'agissait par ailleurs pas d'une société de services, où le client était attaché au savoir-faire du prestataire, mais d'une société de vente. De plus, les intéressés n'avaient pas établi que M. A_____ générait l'essentiel du chiffre d'affaires de la société. Il était difficile de croire que la valeur de la société résultait de sa seule activité, puisqu'il était notamment épaulé par son fils, qui fonctionnait comme responsable des ventes et adjoint de direction et dont on concevait mal que le travail se cantonne à des tâches administratives et logistiques, étant précisé qu'aucun contrat de travail n'avait été produit pour démontrer le contenu de son activité. Enfin, il était curieux que M. C_____ ne figure plus dans la liste du personnel au 31 décembre 2010, alors qu'à la même date, il était encore inscrit au registre du commerce (ci-après : RC) en qualité d'administrateur de la société. Quant aux problèmes de santé de l'actionnaire, les intéressés ne proposaient aucune méthode pour en tenir compte. Les mauvais résultats de la société étaient, cas échéant, pris en considération au niveau de la valeur de rendement, laquelle était obtenue par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants. Par conséquent, les conditions pour appliquer le ch. 5 de la circulaire CSI 28 n'étaient pas remplies.

Mme et M. A_____ ne contestaient pas la légalité de la perception des intérêts financiers par l'AFC-GE. Leur conclusion en annulation des intérêts compensatoires pour les années 2012 à 2014 était irrecevable, car déposée avant que l'AFC-GE n'ait rendu une décision sur réclamation. S'agissant de la période fiscale 2010, ils avaient été taxés un peu moins de trois ans et demi après le dépôt de leur déclaration, ce qui pouvait paraître un peu long. La taxation, intervenue le 30 juin 2014, dépendait toutefois de l'estimation des titres de la société en date du 10 juin 2014, de sorte que sous cet angle, l'autorité n'avait pas fait preuve de tergiversation. Avant notification de leurs bordereaux, les intéressés ne s'étaient pas plaints auprès de l'AFC-GE d'un éventuel retard pris par celle-ci. En vertu du principe de la bonne foi, ils n'étaient pas fondés à soulever ces griefs une fois leurs taxations reçues. Enfin, ils devaient s'attendre à ce que les titres de la société soient estimés conformément à la règle générale et non en application d'une exception. Ils devaient ainsi verser des acomptes provisionnels suffisants.

- 15) a. Par acte déposé le 1^{er} novembre 2016, Mme et M. A_____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à l'application du ch. 5 de la circulaire CSI 28 pour l'estimation des titres, à ce que les intérêts compensatoires négatifs soient annulés, subsidiairement réduits de CHF 7'593.50, et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Le TAPI n'avait pas apprécié les faits de manière objective. La société n'était pas une PME, mais une micro-entreprise, qui reposait uniquement sur le travail, les connaissances et l'historique de son actionnaire, qui était le seul « maître à bord », selon un modèle patriarcal. M. C_____ n'était inscrit au RC que dans un but de protection familiale. Il n'avait pas de pouvoir de signature individuelle et n'était plus rémunéré depuis son départ. Les vendeuses devaient plutôt être qualifiées d'hôtesse puisqu'elles n'avaient aucun pouvoir de négociation et ne faisaient qu'accueillir les clients et leur proposer un siège et des boissons, dans l'attente de M. A_____, qui seul pouvait engager les discussions avec la clientèle quant à l'objet et son prix.

L'activité de la société, exclusivement liée au nom de famille A_____, remontait à 1860. Cette famille avait tissé des liens particuliers et personnels avec des personnes influentes du Moyen-Orient susceptibles d'apporter des clients à la bijouterie et M. A_____ maîtrisait les langues de ces pays ainsi que l'anglais. Il n'avait pas la possibilité de remettre l'entreprise à l'un de ses enfants, de sorte qu'il n'y aurait plus de suivi familial. Ce commerce haut de gamme n'avait aucun rapport avec les autres marques courantes et n'était pas destiné à une clientèle locale, puisque la société vendait sa propre marque de montres, et que la conception des bijoux était adaptée uniquement aux goûts et aux moyens financiers des clients du Moyen-Orient, qui représentait 91 % de la clientèle. À titre d'exemple, les bijoux étaient exposés en vitrine sans prix indicatif.

Il était ainsi inimaginable et impossible de trouver un acquéreur potentiel prêt à reprendre cette activité. Sans les contacts particuliers et personnels de M. A_____, le stock de bijoux et de montres au détail ne pouvait pas être vendu. La situation géographique du magasin représentait la seule valeur intéressante pour un repreneur.

Au total, mille sept cent vingt-deux jours s'étaient écoulés du 1^{er} janvier 2011 au 12 octobre 2015, date de la décision sur réclamation. Les derniers mille jours constituaient un retard inacceptable et ils refusaient de payer les intérêts ayant continué à courir durant cette période (du 15 janvier 2013 au 12 octobre 2015), représentant CHF 7'593.50 sur les CHF 13'076.- d'intérêts requis. Alors que les titres avaient été évalués à CHF 9'260'000.- pour l'année fiscale 2009, leur estimation avait plus que doublé pour 2010, ce à quoi ils ne pouvaient pas s'attendre. Il était inacceptable que d'une part, de telles lenteurs de procédures soient tolérées, alors que l'on exigeait des contribuables qu'ils soient en mesure de prévoir d'éventuels redressements d'impôts. Cela relevait de l'inégalité de traitement et violait les principes ancrés aux art. 5 al. 2 et 3, 8 al. 1 et 2 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

b. Ils ont notamment joint à leur recours des extraits du site internet de la société, ainsi qu'une liste des montants facturés et de la clientèle, dont la majorité provenait du Moyen-Orient, mais aussi d'Azerbaïdjan, de Russie, d'Ukraine, de

Chine, d'Indonésie, de Hong-Kong et d'Inde, et dont 8,9 % provenait de pays occidentaux.

- 16) Le 8 novembre 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 17) Le 13 décembre 2016, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.
- 18) Le 6 février 2017, Mme et M. A_____ ont répliqué, persistant dans les conclusions et termes de leur recours. Dans tous les commerces moyen-orientaux, les femmes n'étaient jamais au contact direct des clients, leur rôle étant d'être au second plan. C'était toujours un homme qui servait les clients, et il appartenait aux femmes d'emballer la marchandise.
- 19) Le 2 mars 2017, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.
- 20) Le 4 avril 2017, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.
- 21) Pour le surplus, les arguments des parties seront repris en tant que de besoin dans la partie en droit ci-après.

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) Les recourants contestent la valeur des actions de la société telle que retenue par l'AFC-GE et confirmée par le TAPI pour l'année 2010. Ils estiment qu'elle devrait être calculée en tenant compte d'une pondération simple, et non double, de la valeur de rendement de la société.
- 3) La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ;

9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/573/2015 du 2 juin 2015).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015).

- 4) Le principe de la libre appréciation des preuves s'applique également en droit fiscal. L'autorité forme librement sa conviction, en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^{ème} éd., 2002, p. 403 s ; Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 précité consid. 7.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/779/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/420/2015 du 5 mai 2015 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014).
- 5) La présente cause concernant l'ICC pour l'exercice fiscal 2010, lui sont applicables les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010, au-delà de celles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14 ; art. 72 al. 1 LIPP).
- 6) a. Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature (art. 47 let. b LIPP). La fortune est estimée en principe à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID ; art. 49 al. 2 LIPP). Par valeur vénale, on entend le prix que l'on peut obtenir d'un bien dans des circonstances normales (circulaire CSI 28 ch. 1 § 3 ; ATA/1418/2017 du 17 octobre 2017 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2012, p. 203 n. 17). La valeur de rendement peut également être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 2^{ème} phr. LHID). Les titres non cotés sont évalués en fonction de la valeur de rendement et de la valeur intrinsèque de l'entreprise (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 204 n. 21).

b. Édictée par la CSI, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), la circulaire CSI 28, qui porte sur l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune, a fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 1940, dont la dernière date du 28 août 2008, laquelle est ainsi applicable à la période fiscale 2010 faisant l'objet du présent litige. La CSI édite annuellement un commentaire à la circulaire CSI 28, la dernière version datant de 2016 (ci-après : commentaire).

La circulaire CSI 28 a pour objectif l'estimation uniforme en Suisse, pour l'impôt sur la fortune, des titres nationaux et étrangers qui ne sont négociés dans aucune bourse, et sert à l'harmonisation fiscale intercantonale (ch. 1 § 1 de la circulaire CSI 28).

c. L'activité effective d'une société détermine son mode d'estimation (ch. 6 de la circulaire CSI 28). Pour les sociétés commerciales, industrielles et de services, la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée, d'une part, et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation, d'autre part (ch. 34 de la circulaire CSI 28), étant précisé que, même si elles se révèlent importantes, des fluctuations de rendement ne justifient pas de déroger à ce principe, dès lors que des oscillations conjoncturelles sont à considérer comme immanentes au système économique (commentaire ad ch. 34 p. 45). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêts du Tribunal fédéral 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6).

d. Les principes d'estimation doivent être choisis de telle manière que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique, la circulaire CSI 28 contenant des instructions à cet égard, auxquelles il peut être dérogé pour des motifs d'égalité de traitement lorsque leur application se révélerait contraire au droit ou si la valeur vénale d'un titre peut être mieux évaluée (commentaire ad ch. 1 p. 2). Les instructions reposent toutefois sur la constatation empirique que la valeur vénale dépend du rendement passé et à venir sous la forme de dividendes et autres participations au bénéfice, ainsi que de la rentabilité de la société, et qu'elle est influencée par d'autres facteurs comme par exemple la fortune, les liquidités, la stabilité de la marche des affaires, etc. (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.5 ; ATA/975/2015 du 22 septembre 2015).

e. Si elle est effectuée sur la base de la circulaire CSI 28, il convient alors de supposer que l'estimation aboutit à une valeur vénale correcte et que, par ce calcul, le fisc a apporté une preuve suffisante. Si un contribuable est d'un avis contraire, il lui appartient dès lors d'apporter ses propres preuves (commentaire ad ch. 5 p. 10 ; ATA/1418/2017 précité).

f. Si, dans des cas exceptionnels, une entreprise ne peut être aliénée ou est difficilement aliénable à la valeur de rendement, en particulier si son rendement repose exclusivement ou presque sur la performance d'une personne unique détenant la totalité ou la majorité des droits de participation de celle-ci et que la création de valeur de l'entreprise est obtenue uniquement par le détenteur d'une participation majoritaire et si l'entreprise n'emploie pas d'autres personnes hormis quelques-unes occupées à des tâches d'administration et de logistique, l'autorité d'estimation peut, sur demande de l'entreprise, prendre en considération cette situation par une pondération simple de la valeur de rendement, c'est-à-dire non doublée, et de la valeur substantielle. Le requérant doit, chaque année, prouver que les conditions pour une telle estimation sont remplies et il lui appartient d'apporter les justificatifs et documents nécessaires (commentaire ad ch. 5 p. 9).

La jurisprudence a par exemple retenu dans le cas d'une société de gestion, courtage et conseil en immobilier, dont le contribuable était l'administrateur et actionnaire unique, qui employait deux salariées, dont l'épouse du contribuable assumant la fonction de secrétaire ainsi qu'une assistante, que le rendement de la société reposait presque exclusivement sur la performance de l'actionnaire et qu'il se justifiait de s'écarter de la méthode d'estimation générale (ATA/595/2015 du 9 juin 2015).

g. La méthode générale d'estimation contenue dans la circulaire CSI 28 a rencontré l'aval du Tribunal fédéral. Dans sa jurisprudence concernant des affaires antérieures à l'entrée en vigueur de la LHID, il a constaté que cette méthode prenait en compte les éléments pertinents pour estimer la valeur vénale des titres non cotés et non régulièrement négociés (arrêt du Tribunal fédéral 2A.213/1994 du 8 octobre 1996 consid. 4). Après l'entrée en vigueur de la LHID, il a souligné qu'en prévoyant des règles unifiées d'estimation des titres non cotés en vue de leur imposition sur la fortune dans un domaine où les cantons jouissent d'un large pouvoir d'appréciation, la circulaire CSI 28 poursuivait un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisait ainsi l'art. 14 al. 1 LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_583/2013 précité consid. 3.1.3 ; 2C_800/2008 du 12 juin 2009 consid. 5.2 ; 2C_952/2010 du 29 mars 2011 consid. 2.1). Sur le fond, il a considéré que la circulaire CSI 28 prenait en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et qu'elle était appropriée et fiable pour l'estimation des sociétés en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_583/2013 précité consid. 3.1.3 ; 2C_504/2009 du 15 avril 2010 consid. 3.3), sans pour autant exclure que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1168/2013 du 30 juin 2014 consid. 3.6 ; 2C_309/2013 précité consid. 3.6 ; ATA/779/2015 précité ; ATA/595/2015 précité).

En effet, en tant que directive, la circulaire CSI 28 ne constitue pas du droit et ne lie pas le juge (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_1168/2013 précité consid. 3.6 ; 2C_504/2009 précité consid. 3.3), faisant partie des ordonnances administratives, qui s'adressent aux administrations fiscales cantonales afin d'unifier et de rationaliser la pratique, d'assurer l'égalité de traitement, le bon fonctionnement de l'administration et la sécurité juridique ; celles-ci ne s'en écartent que dans la mesure où elles contreviennent au sens et au but de la loi (ATF 136 I 129 consid. 6.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 ; 2C_103/2009 du 10 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/779/2015 précité ; ATA/764/2014 du 30 septembre 2014).

h. En l'espèce, les recourants ne contestent pas l'application de la circulaire CSI 28, mais estiment que la valeur vénale des titres de la société devrait être calculée selon la règle d'exception prévue par le commentaire, ad ch. 5, au lieu de la règle de principe prévue au ch. 34 de ladite circulaire. M. A_____ serait seul à entretenir et gérer la clientèle, et à procéder aux négociations et aux ventes, de sorte que le chiffre d'affaires pour la période considérée reposerait uniquement ou presque sur ses performances.

Or, durant l'année 2010, il est acquis que la société a employé dix personnes au total, dont au moins six au 31 décembre 2010.

En particulier, M. C_____ a travaillé pour la société jusqu'au 31 août 2010 en tant que responsable des ventes et adjoint de la direction, percevant ainsi un salaire relativement important, puis il semble avoir poursuivi son activité d'administrateur de la société, puisqu'il figure comme tel au RC encore à ce jour, qu'il ait ou non perçu un salaire à cet effet.

S'agissant des vendeuses, les recourants allèguent qu'elles ne procèdent pas elles-mêmes aux ventes et qu'elles exercent en réalité une activité de simples hôtesse, puisqu'en tant que femmes, elles ne traitent pas directement avec les clients en raison des mœurs de ces derniers. Sur ce point, leur rôle dans le processus de vente ne diffère pas outre mesure du cahier des tâches des vendeuses d'autres magasins de luxe, lesquelles n'ont en général pas ou peu de pouvoir de négociation. Par ailleurs, la question de savoir si le rendement de la société repose exclusivement sur son actionnaire ne saurait dépendre exclusivement du pays d'origine ou des mœurs de sa clientèle. En outre, il ressort des contrats de travail et de la liste des employés établie par les recourants qu'elles ont bien été engagées en qualité de vendeuses, et que c'est bien à ce titre qu'elles contribuent à la marche de l'entreprise, ce que confirment les montants de leurs salaires et la description de leurs tâches. Ainsi, rien ne permet de minimiser le rôle des vendeuses dans la création de valeur de la société.

Concernant la comptable, elle s'occupe également de tâches administratives ainsi que des ressources humaines. Il s'agit d'activités importantes pour la bonne marche de l'entreprise, ce d'autant que M. A_____ la considère comme son bras droit, et que le salaire qu'elle a perçu en 2010 est du même ordre que ceux de l'actionnaire et de son fils.

À cela s'ajoute que M. A_____ n'est pas le fondateur de la société qui existe depuis plus d'un siècle et demi. Il n'a pas établi qu'il concevait lui-même les bijoux ou les montres, ni que son savoir-faire était indispensable à l'exploitation de la société. Il n'est par ailleurs pas étonnant qu'un commerce d'objets de luxe attire une clientèle fortunée, dont une majorité se trouve notamment dans les pays du Moyen-Orient. Il n'apparaît ainsi pas impossible pour la société de trouver un repreneur parlant arabe et surtout anglais, et capable de s'adapter aux modes de négociation de ces pays.

Au vu des considérants qui précèdent, et même si les liens entre l'actionnaire et la société peuvent être particulièrement forts au sein de ce genre d'entreprise de petite taille, force est de constater qu'en 2010, le rôle des autres employés de la société ne s'est pas limité à des activités purement administratives ou de logistique. Dès lors, rien ne permet de retenir que la création de valeur de l'entreprise reposerait exclusivement sur la performance de son actionnaire, ni que la société serait difficilement aliénable à la valeur de rendement.

Quant à l'âge et l'état de santé de l'actionnaire, les recourants n'indiquent pas comment ce critère devrait être pris en compte. S'agissant de la variation du rendement de la société, il en est tenu compte dans l'estimation des titres, laquelle se base sur la valeur de rendement des trois exercices comptables précédents.

Ainsi, étant donné que les recourants ne sont pas parvenus à établir les faits leur permettant de bénéficier de la règle faisant exception au principe, le TAPI a considéré à juste titre qu'il convenait d'appliquer la méthode d'estimation générale des titres, et aucun motif concret ne justifie de s'en écarter.

En conséquence, ce grief sera écarté.

- 7) a. Les impôts périodiques des personnes physiques sont échus le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale (art. 12 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 - LPGIP - D 3 18). Si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale sont insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, la différence est soumise à un intérêt compensatoire (art. 14 al. 1 LPGIP). Les intérêts compensatoires négatifs courent à partir du terme général d'échéance jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final (art. 14 al. 2 LPGIP).

Contrairement aux intérêts moratoires, les intérêts financiers, appelés désormais « intérêts compensatoires négatifs », sont dus lorsque le total des acomptes provisionnels payés par le contribuable est inférieur au montant de l'impôt total. Ils sont donc mis à la charge du contribuable indépendamment de tout retard dans un paiement. En ce qui concerne les personnes physiques, le terme général d'échéance au 31 mars de l'année civile, décalé par rapport à la fin de la période fiscale, s'explique par l'impossibilité matérielle pour les contribuables, dans le système postnumerando, d'anticiper le montant d'impôts dû à la fin de l'année fiscale ; un délai de trois mois, correspondant au délai pour remplir la déclaration d'impôts, doit dès lors leur permettre d'estimer au plus près leur charge fiscale de l'année précédente et d'effectuer, le cas échéant, un versement complémentaire avant que ne démarre le calcul des intérêts financiers. Ce système d'intérêts financiers a notamment pour but d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables qui, après la période fiscale, se voient notifier rapidement leur décision de taxation et ceux pour lesquels cette décision n'arrive que plus tard. Il appartient aux contribuables d'estimer le montant de leurs impôts afin, le cas échéant, de payer un éventuel solde si celui-ci devait s'avérer supérieur aux acomptes provisionnels et d'éviter des intérêts financiers. Une fois la déclaration d'impôt remplie, cet exercice est simple puisque le site de l'AFC-GE propose une « calculette » pour ce faire, laquelle nécessite uniquement d'entrer certaines données (situation familiale, revenus, etc...) contenues dans la déclaration d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.4 et les références cités).

Les intérêts compensatoires négatifs n'ont pas le caractère d'une sanction, mais visent à rétablir un déséquilibre financier découlant de l'introduction du système postnumerando. En effet, dans ce système, les contribuables sont taxés au plus tôt au cours de l'année suivante, avec pour conséquence que les collectivités publiques perdent les intérêts pour la part supérieure aux acomptes et doivent de plus rembourser le trop-perçu d'impôts au taux des intérêts moratoires. Les intérêts compensatoires sont destinés à réduire les pertes induites par le système (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 6).

b. Pour chaque année civile, le Conseil d'État fixe, sur proposition du département, un taux d'intérêt différent pour les intérêts en faveur du contribuable et les intérêts en faveur de l'État, en tenant compte des taux habituellement pratiqués sur le marché (art. 28 al. 1 LPGIP). Pour l'année civile 2010, le taux applicable aux intérêts compensatoires a été fixé par le Conseil d'État à 1,5 % (art. 2 du règlement d'application des art. 7 et 28 de LPGIP du 30 novembre 2016 - RPGIP-7-28 - D 3 18.04).

c. Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision. En cas de suspension ou

d'interruption de la prescription, celle-ci est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 22 al. 2 let. a LPFisc et 47 al. 1 LHID).

d. Lorsqu'une autorité mise en demeure refuse sans droit de statuer ou tarde à se prononcer, son silence est assimilé à une décision (art. 4 al. 4 LPA). Une partie peut recourir en tout temps pour déni de justice ou retard non justifié si l'autorité concernée ne donne pas suite rapidement à cette mise en demeure (art. 62 al. 6 LPA).

L'art. 29 al. 1 Cst. garantit à toute personne, dans le cadre d'une procédure administrative ou judiciaire, le droit à ce que sa cause soit jugée dans un délai raisonnable. Celui qui présente une requête à l'autorité est fondé à exiger que celle-ci se prononce sans retard injustifié, c'est-à-dire dans un délai convenable eu égard à la nature de l'affaire et à l'ensemble des circonstances (ATF 131 V 407 consid. 1.1 p. 409 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1014/2014 et 2C_1015/2014 du 22 août 2014 consid. 7.1 ; 5A_208/2014 du 30 juillet 2014 consid. 4.1 ; 8C_194/2011 du 8 février 2012 consid. 3.2 ; ATA/724/2014 du 9 septembre 2014 consid. 11 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 2, 3^{ème} éd., 2012, n. 1279 ss p. 590). L'autorité viole cette garantie constitutionnelle lorsqu'elle ne rend pas sa décision dans le délai prescrit par la loi ou dans un délai que la nature de l'affaire ainsi que toutes les autres circonstances font apparaître comme raisonnable (ATA/1295/2015 du 8 décembre 2015 et les références citées).

Un recourant ne peut pas se plaindre d'un retard injustifié à statuer, constitutif d'un déni de justice formel, lorsque les autorités cantonales compétentes se sont prononcées sur le fond au moment où ce grief est invoqué. En effet, dans un tel cas, l'intérêt actuel et pratique au recours fait défaut puisque l'interdiction du déni de justice formel a trait au droit de voir une cause jugée dans un délai raisonnable (arrêts du Tribunal fédéral 2P.180/2002 et 2A.396/2002 du 12 août 2003 consid. 3 ; ATA/441/2015 du 12 mai 2015 ; ATA/413/2012 du 3 juillet 2012).

Dans un arrêt du 28 mars 2007, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la durée d'une procédure auprès d'une dernière instance cantonale qui avait mis plus de onze ans pour statuer sur un recours formé contre une décision de l'AFC-GE. Il a considéré que le grief du retard injustifié était de toute manière voué à l'échec, puisque la recourante ne prétendait pas être intervenue auprès de l'autorité intimée pour s'inquiéter de l'avancement de la procédure, de sorte qu'elle ne pouvait pas, en vertu du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), soulever ce grief une fois l'arrêt rendu (ATF 125 V 373 consid. 2.b.aa p. 375/376). Il n'y avait au demeurant pas lieu de la dispenser du paiement des intérêts, qu'elle aurait du reste pu éviter en payant l'impôt litigieux. Celui-ci lui aurait été remboursé dans le cas où sa contestation aurait été couronnée de succès (arrêt du Tribunal fédéral 2P.296/2006 du 28 mars 2007 consid. 1.2).

e. En l'espèce, les recourants ne contestent ni la date du terme général d'échéance des impôts cantonaux, fixée au 31 mars 2010, ni la différence entre les impôts facturés et les montants de leurs acomptes provisionnels. Ils ne contestent pas non plus le principe du prélèvement des intérêts compensatoires négatifs, ni leur taux. En revanche, ils estiment que lesdits intérêts ayant couru pendant les mille jours précédant la décision sur réclamation (soit du 15 janvier 2013 au 12 octobre 2015) ne se justifient pas en raison du retard pris par l'AFC-GE.

Entre le dépôt de la déclaration fiscale et la décision de taxation, un peu moins de trois années se sont écoulées. Si l'attente est devenue, selon les recourants, inacceptable à compter du 15 janvier 2013, force est de constater qu'ils n'ont pas établi ni même prétendu avoir mis en demeure l'AFC-GE ni s'être inquiétés de quelque manière que ce soit de l'avancement de la procédure, de sorte qu'ils ne sauraient, en vertu du principe de la bonne foi, se prévaloir d'un retard injustifié. À cela s'ajoute que l'AFC-GE a procédé à la taxation bien avant la fin du délai de prescription de cinq ans, étant précisé que l'écoulement de ce délai a été suspendu par les procédures de réclamation et de recours.

Il importe peu que les recourants aient régulièrement payé leurs acomptes dans les délais, puisque les intérêts compensatoires négatifs, dont le principe est inscrit dans la LPGIP et a été confirmé par la jurisprudence précitée, doivent être mis à leur charge indépendamment de tout retard dans un paiement.

Il appartenait aux recourants d'estimer leurs impôts avec diligence conformément aux règles générales et sur la base des valeurs substantielles et de rendement de la société, qu'ils étaient en mesure de connaître au 31 mars 2010, et non en comptant sur l'application d'une règle d'exception, qui ne pouvait pas être raisonnablement tenue pour acquise à ce stade. En outre, en cas de gain de cause, le trop-perçu leur aurait finalement été remboursé avec intérêts.

Par ailleurs, les recourants n'ayant pas donné d'explications sur le mode d'estimation des titres pour l'année 2009, ils n'ont pas démontré en quoi il était inattendu d'appliquer la règle de principe pour l'année 2010.

Au surplus, les recourants n'expliquent pas en quoi la décision litigieuse violerait les principes ancrés aux art. 5 al. 2 et 3, 8 al. 1 et 2 et 9 Cst., sans même nommer ces principes, de sorte que ces griefs, dont la motivation fait défaut, ne seront pas examinés.

Les intérêts compensatoires négatifs litigieux sont dès lors fondés et ce grief sera par conséquent écarté.

- 8) En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.

- 9) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} novembre 2016 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 octobre 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'000.- à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il n'est pas 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 Swiss Audit & Fiduciary, Services SA, soit pour elle Monsieur René KURTH, mandataire de Madame et Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, MM. Pagan et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :