

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2696/2018-ICC

ATA/1428/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 septembre 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Berney & Associés S.A. Société Fiduciaire, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 février 2019 (JTAPI/123/2019)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2014 et 2016 de Madame et Monsieur A_____.
- 2) Mme et M. A_____ occupent les fonctions respectives d'administratrice et d'administrateur président, avec signature individuelle, au sein des sociétés A_____ International SA (ci-après : A_____ International) et A_____ SA (ci-après : A_____). Monsieur C_____ est par ailleurs directeur de A_____ SA, avec signature individuelle.
- 3) Le 29 octobre 1969, Monsieur B_____, père du contribuable, a inscrit au registre du commerce (ci-après : RC) l'entreprise individuelle « B_____ », sise à _____, ayant pour but l'importation, l'exportation et le commerce de jouets techniques, en particulier de moteurs de modèles réduits et d'équipements de commande à distance par radio.

Par contrat de transfert de patrimoine du 28 juin 2006, M. B_____ a fait un apport en nature, moyennant une contrepartie financière, des actifs et passifs de son entreprise individuelle, laquelle a alors été radiée, à A_____, inscrite au RC le 3 juillet 2006. Le siège et le but social sont restés les mêmes au sein de A_____.

A_____ International, inscrite au RC le 15 décembre 2011 et ayant son siège à _____, est active dans le trading et le commerce, sur un plan international, de produits, de jouets techniques et de produits industriels.

Les sociétés A_____ et A_____ International, dont le capital-actions est intégralement détenu par M. A_____, ne sont pas cotées en bourse.

- 4) Les 4 mai et 12 juin 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a communiqué aux sociétés précitées l'estimation de leur valeur fiscale, obtenue en prenant en compte la moyenne entre leur valeur substantielle et leur valeur de rendement, doublée. Elles étaient invitées à transmettre ces estimations à leurs actionnaires afin qu'ils puissent établir leur déclaration fiscale 2014.

A_____ a ainsi été évaluée à CHF 3'080'294.33 et A_____ International à CHF 8'798'511.73.

L'AFC-GE a appliqué les dispositions de la circulaire n° 28 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 du 28 août 2008 » (ci-après : la circulaire n° 28).

-
- 5) Dans leur déclaration fiscale 2014 du 1^{er} février 2016, les époux A_____ ont indiqué que la valeur imposable des titres de A_____ et de A_____ International s'élevait respectivement à CHF 1'565'308.- et CHF 8'798'510.-.
 - 6) Le 5 octobre 2017, les précités ont transmis à l'AFC-GE, dans le cadre de leur taxation 2013, un tableau de répartition des charges de personnel entre A_____ et A_____ International pour l'année 2013, ainsi qu'un tableau précisant les tâches dévolues aux douze employés.
 - 7) Dans leur déclaration fiscale 2016 du 30 novembre 2017, les époux A_____ ont indiqué que la valeur imposable des titres de A_____ et de A_____ International s'élevait respectivement à CHF 1'565'308.- et CHF 8'798'510.-.
 - 8) Le 19 février 2018, l'AFC-GE a communiqué à A_____ et A_____ International l'estimation de leur valeur, laquelle a été fixée respectivement à CHF 948'700.24 et à CHF 10'751'532.54. Elles étaient invitées à transmettre ces estimations à leurs actionnaires afin qu'ils puissent établir leur déclaration fiscale 2016.
 - 9) Par bordereau d'ICC du 26 mars 2018, l'AFC-GE a taxé les époux A_____ pour l'année 2016 en fixant la valeur des deux sociétés en question à CHF 948'600.- (A_____) et CHF 10'751'500.- (A_____ International).
 - 10) Par bordereau d'ICC 2014 du 11 avril 2018, l'AFC-GE a taxé les époux A_____ pour l'année 2014 en fixant la valeur des deux sociétés en question à CHF 3'080'294.33 (A_____) et CHF 8'798'511.73 (A_____ International).
 - 11) Les 25 avril et 15 mai 2018, les époux A_____ ont formé deux réclamations à l'encontre de leur bordereau ICC 2016, respectivement de leur bordereau ICC 2014, en contestant l'évaluation des deux sociétés.

Ces dernières dépendaient fortement de M. A_____, sans la présence de qui leur chiffre d'affaires serait fortement moins élevé. En effet, il se trouvait au centre de tous les contrats signés auprès des fournisseurs et clients. Cela était encore plus vrai s'agissant de A_____ International, au bénéfice d'un seul contrat de distribution, devant être renouvelé chaque année, le renouvellement dépendant par ailleurs fortement du précité. Dès lors, M. A_____ n'aurait aucune chance de vendre ses participations aux valeurs déterminées selon la méthode des praticiens. En outre, les conditions du marché et la forte dépendance d'un fournisseur avaient réduit le chiffre d'affaires en 2017 et cette société avait réalisé une perte importante. Cela laissait planer un doute important sur la continuité de l'entreprise. Les employés des sociétés n'avaient aucun rôle de représentation et ne s'occupaient que de tâches administratives et logistiques.

Il y avait lieu d'appliquer le ch. 5 du commentaire de la circulaire n° 28, qui permettait de s'écarter de la méthode des praticiens lorsque la performance d'une entreprise reposait, comme dans le cas d'espèce, sur la performance d'une personne détenant la totalité ou la majorité des droits de participation.

Les réclamations portaient également sur d'autres points qui ne sont actuellement plus litigieux.

- 12) Donnant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 29 mars 2018 concernant leur taxation 2015, les contribuables ont transmis, les 6 et 21 juin 2018, un tableau précisant les tâches dévolues aux quatorze employés des sociétés, ainsi que leurs contrats de travail, dont il découlait qu'ils exerçaient les tâches suivantes :

Nom	Cahier des charges
M. A_____	Direction stratégie, financière, gestion des nouveaux projets, nouveaux produits, chiffrage et négociation des prix de vente, négociation des tarifs avec les fournisseurs, acquisition de nouveau client.
D_____	Responsable de recherches et développement. Salarié déployé en Chine pour suivre la production et le respect des normes qualité des produits
Mme A_____	Responsable de la comptabilité.
C_____	Marketing, diverses tâches en lien avec les accumulateurs, réparation de modèles réduits, gestion des commandes clients et fournisseurs, facturation.
E_____	Responsable marketing, packaging.
F_____	Product manager (contrôle de la qualité des produits avant commercialisation), relationnel client au quotidien, gestion du transport international.
G_____	Service après-vente
H_____	Développement des moteurs thermiques et accessoires, assistance aux pilotes lors des compétitions internationales.
I_____	Préparation et conditionnement de la marchandise et production.
J_____	Responsable de l'expédition, préparation et conditionnement de la marchandise et production.
K_____	Secrétaire-téléphoniste, comptabilité, gestion des commandes et livraison pour la clientèle suisse.
L_____	Représentant de commerce auprès de la clientèle suisse.
M_____	Préparation et conditionnement de la marchandise et production.
N_____	Femme de ménage

Ils ont également précisé que A_____ International ne comptait aucun salarié ; l'ensemble du personnel était employé par A_____. A_____ International externalisait les prestations de gestion courante à A_____. Cette

dernière employait une douzaine de collaborateurs, certains étant amenés à travailler à hauteur d'environ 20 % pour A_____ International.

Le contenu des pièces précitées sera précisé, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

13) Par décision du 16 juillet 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation portant sur l'ICC 2014. L'évaluation des sociétés en tenant compte d'une pondération simple de la valeur de rendement ne pouvait être acceptée, car leur rendement ne reposait pas exclusivement sur M. A_____, d'autres personnes travaillant également pour ces entreprises.

14) Par décision du 25 juillet 2018, l'AFC-GE a admis la réclamation des époux A_____ portant sur l'ICC 2016 s'agissant d'un point qui n'est actuellement plus litigieux, et l'a rejetée pour le surplus. Elle a repris la motivation de sa décision concernant la taxation 2014.

15) Par acte du 10 août 2018, Mme et M. A_____ ont interjeté recours contre les décisions précitées des 16 et 25 juillet par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant, notamment, à leur annulation ainsi qu'à l'émission de nouveaux bordereaux ICC 2014 et 2016 tenant compte d'une pondération simple de la valeur de rendement pour le calcul de la valorisation des actions des sociétés du contribuable, à hauteur des montants présentés dans leurs réclamations. D'autres conclusions étaient prises concernant un point qui n'est plus litigieux en l'espèce.

A_____ devait être évaluée en tenant compte d'une pondération simple de sa valeur de rendement (soit une valeur de l'entreprise de CHF 1'797'300.- pour 2014 et de CHF 595'837.- pour 2016). Il en allait de même pour A_____ International, laquelle devait être évaluée à CHF 7'359'478.- pour 2014 et CHF 8'409'639.- pour 2016). Les intéressés ont repris les arguments invoqués dans leurs réclamations.

16) Dans sa réponse du 12 octobre 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les époux A_____ n'avaient pas démontré l'existence de circonstances justifiant de s'écarter de la méthode préconisée par la circulaire n° 28. Selon les documents produits, les fonctions des différents collaborateurs ne se limitaient pas à des tâches administratives ou logistiques. De plus, même si les liens entre les deux sociétés et M. A_____ pouvaient être forts, il n'était pas établi que la création de valeur reposerait exclusivement sur sa seule performance.

17) Par jugement du 11 février 2019, le TAPI a rejeté le recours.

Les intéressés n'avaient pas démontré, alors que le fardeau de la preuve leur incombait, que les conditions d'applications du ch. 5 des instructions étaient remplies. Par ailleurs, c'est à tort qu'ils soutenaient que le rendement des deux sociétés résultait exclusivement de M. A_____ et que les autres collaborateurs se bornaient à exercer des tâches administratives ou logistiques. MM. D_____ et H_____, actifs dans la recherche et le développement et MM. E_____ et C_____, responsables du marketing, occupaient au contraire des fonctions à responsabilités, qui participaient à la création de valeur de ces sociétés.

Le jugement portait également sur un autre grief, lequel n'est plus litigieux en l'espèce.

- 18) Par acte du 14 mars 2019, Mme et M. A_____ ont interjeté recours par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation ainsi qu'à celle des décisions sur réclamation de l'AFC-GE portant sur l'ICC 2014 et 2016, et à ce que de nouveaux bordereaux soient émis en tenant compte d'une pondération simple de la valeur de rendement pour le calcul de la valorisation des sociétés A_____ SA et A_____ international SA.

Reprenant l'argumentation développée précédemment, les intéressés ont relevé que le TAPI avait considéré à tort que certains employés occupaient des fonctions à responsabilités et participaient à la création de la valeur des entreprises. Il était important de valoriser les employés, raison pour laquelle des titres de « responsable » leur avaient été donnés. C'était la raison pour laquelle leurs treize employés portaient pratiquement tous un titre de « responsable ». Les responsables marketing étaient en réalité en charge de l'émission des factures aux clients, du suivi des encaissements et des petites réparations, tandis que le service de recherche et développement n'était pas en lien direct avec les deux sociétés.

Durant l'année 2017, A_____ avait subi une perte de CHF 341'511.- et se trouvait en situation de surendettement, alors que A_____ international avait subi une perte de CHF 1'160'848.- et disposait de fonds propres d'un montant de CHF 27'420.-. Elles avaient également subi des pertes en 2018. Leur valeur était nulle.

Étaient notamment joints le bilan et le compte de résultat pour l'exercice 2017 concernant les deux sociétés précitées.

- 19) Le 22 mars 2019, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 20) Dans sa réponse du 26 avril 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement querellé.

Aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige n'était avancé, et aucune nouvelle pièce déterminante n'était produite.

Les fluctuations du bénéfice des sociétés n'étaient pas suffisantes pour renoncer à estimer la valeur de celles-ci selon la méthode préconisée par la circulaire n° 28, ce d'autant plus qu'elles concernaient des périodes postérieures aux périodes fiscales litigieuses.

- 21) Dans leur réplique du 24 juin 2019, les recourants ont persisté dans leur recours.

Une simple revue des salaires des employés suffisait à comprendre que leurs responsabilités étaient très limitées. Ils souhaitaient être entendus par la chambre administrative afin que M. A_____ puisse décrire les responsabilités effectives de lui-même et de ses employés.

- 22) a. Lors de l'audience du 29 août 2019, M. A_____ a notamment indiqué qu'il avait racheté l'entreprise de son père en 2007 ou 2008. En 2014, il devait y avoir treize ou quatorze employés chez A_____, y compris lui-même et son épouse. Il n'y en avait désormais plus que neuf. Ils avaient dû se séparer de trois collaborateurs en raison de la mauvaise situation de l'entreprise. En 2016, ils avaient commencé à réduire le personnel et ne devaient être plus que onze ou douze employés. Il était le « chef d'orchestre ». Il s'occupait de tous les rapports avec les fournisseurs et avait pour ce faire beaucoup voyagé. Il lui semblait qu'aucun de ses employés n'avait de qualification plus élevée qu'un CFC.

Bien que certains employés avaient un titre de « chef » ou de « responsable », ils n'étaient que des exécutants. L'employé dénommé « responsable du service après-vente » était la personne qui allait réparer un jouet. Il _____ travaillait _____ pour lui-même. Son épouse était appelée « cheffe de la comptabilité » car elle envoyait des factures et recevait de l'argent. Elle n'avait toutefois pas d'employés sous ses ordres. La personne qui s'occupait du marketing, soit M. E_____, gérât en réalité le site web.

S'agissant de la différence entre les montants des salaires qui ressortaient des certificats de salaire de 2015 et les frais de personnel pour l'année 2016, elle s'expliquait par le fait qu'ils avaient augmenté les salaires des employés et que certains d'entre eux avaient, pour la première fois, touché un treizième salaire et des gratifications. La personne la mieux payée de l'entreprise, après lui-même, touchait entre CHF 5'000.- et CHF 6'000.- par mois.

L'entreprise fonctionnait avec des gens pratiquant le modélisme ; les employés étaient contents d'exercer leur profession dans un secteur qu'ils aimaient bien. Il n'existait pas de cahier des charges écrit. Ils fonctionnaient

comme une famille : chaque employé avait une fonction de base, mais pouvait aider au bon fonctionnement de l'entreprise.

M. C_____ avait été inscrit en qualité de directeur depuis 2008 pour que quelqu'un puisse gérer le quotidien lorsqu'ils étaient absents, faute de quoi personne ne pourrait signer un recommandé en leur absence. Ses activités étaient les suivantes : il insérait les commandes dans le système, puis allait chercher la marchandise dans le stock, avant de générer la facture par des biais informatiques. Il connaissait également très bien les produits vendus, de sorte qu'il répondait également au téléphone pour donner des conseils, par exemple lorsqu'un client souhaitait savoir quelle pièce de réparation convenait à son véhicule.

M. F_____ avait le titre de « relationnel clientèle au quotidien », en raison du fait qu'à un moment, il avait été le seul à connaître un produit nouvellement commercialisé. Il fallait que les gens qui achètent ce produit puissent s'adresser à lui pour répondre à leurs questions.

M. D_____ testait et contrôlait les produits. Pour ce faire, il se rendait cinq à six fois en Chine par an. Ses contrôles permettaient aux clients achetant en Suisse d'avoir confiance dans le produit qui leur était ensuite livré. Comme le produit ne transitait pas par la Suisse, le seul moyen d'être sûr que le produit commandé était bon était d'envoyer quelqu'un en Chine pour effectuer un contrôle. Si leurs partenaires chinois savaient qu'un contrôle pouvait avoir lieu, ils n'essayaient plus de les « gruger ».

Actuellement, ils étaient au bord de la faillite. Ils avaient dû injecter CHF 2'000'000.- à titre privé pour « pouvoir être encore là aujourd'hui ».

b. À l'issue de l'audience, les parties ont été informées que la cause était 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) Le présent litige porte sur l'évaluation, sous l'angle de l'impôt sur la fortune, des actions des sociétés du recourant. Les recourants contestent la valeur des actions des sociétés telle que retenue par l'AFC-GE et confirmée par le TAPI pour les années 2014 et 2016. Ils estiment qu'elle devrait être calculée en tenant

compte d'une pondération simple, et non double, de la valeur de rendement des sociétés.

- 3) La présente cause concernant l'ICC pour les exercices fiscaux 2014 et 2016, 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, ainsi que les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans leur teneur en vigueur durant les exercices litigieux.
- 4) a. L'art. 46 LIPP prévoit que l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette, après déductions sociales. 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 n° 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. Édifiée par la CSI, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), la circulaire n° 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 aux périodes fiscales 2014 et 2016 faisant l'objet du présent litige. La CSI édite annuellement un commentaire à la circulaire n° 28, la dernière version datant de 2018 (ci-après : le commentaire).
- La circulaire n° 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 n° 28).
- c. L'activité effective d'une société détermine son mode d'estimation (ch. 6 de la circulaire n° 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 n° 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. 46). 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 n° 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 n° 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. 10 et 11).

g. La méthode générale d'estimation contenue dans la circulaire n° 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 n° 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 n° 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 du 9 juin 2015).

En effet, en tant que directive, la circulaire n° 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).

- 5) La chambre de céans a 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 son épouse, qui assumait la fonction de secrétaire, ainsi qu'une assistante, que le rendement de la société reposait presque exclusivement sur la performance dudit actionnaire. L'activité de l'assistante avait essentiellement consisté en un support administratif. Le profil professionnel de la précitée et le type de tâches qu'elle était amenée à exercer pour la société se déduisaient en outre des termes de son contrat de travail. Celui-ci prévoyait certes que son cahier des charges comprenait le courtage en matière immobilière. Cette activité s'avérait cependant mineure au regard des activités administratives liées à l'organisation du bureau. Il se justifiait ainsi de s'écarter de la méthode d'estimation générale en tenant compte d'une pondération simple de la valeur de rendement et de la valeur de substance (ATA/595/2015 précité).

Elle est, en revanche, arrivée à la conclusion contraire dans le cas d'une bijouterie employant, outre le contribuable administrateur-président et actionnaire, son fils, responsable des ventes et adjoint de la direction, six vendeuses, un horloger, ainsi qu'une comptable, responsable administrative et de la gestion des ressources humaines. Même si les liens entre l'actionnaire et la société pouvaient être particulièrement forts au sein de ce genre d'entreprise de petite taille, le rôle

des autres employés ne s'était pas limité à des activités purement administratives ou de logistique (ATA/1518/2017 du 21 novembre 2017).

- 6) a. 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/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1197/2018 précité consid. 3a).

b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. 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 (Xavier OBERSON, op. cit., p. 513 n. 11). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12).

- 7) En l'espèce, les recourants ne contestent pas l'application de la circulaire n° 28 en tant que telle, mais demandent que les participations que le recourant détient dans les sociétés A_____ et A_____ international, qui ne sont pas cotées en bourse, soient évaluées conformément au ch. 5 du commentaire, à savoir en prenant en compte leur valeur de rendement simple, c'est-à-dire non doublée. Les performances des sociétés reposaient uniquement sur celles du recourant, les employés n'ayant aucun rôle de représentation et ne s'occupant que de tâches administratives et logistiques.

Selon les explications du recourant, il est le « chef d'orchestre » des sociétés. Il se trouvait au centre de tous les contrats signés avec les fournisseurs et les clients. Cela était encore plus vrai s'agissant de A_____ International, au bénéfice d'un seul contrat de distribution, devant être renouvelé chaque année. Selon le cahier des charges remis par les recourants, ce dernier s'occupe effectivement de la direction stratégie et financière, de la gestion des nouveaux projets, des nouveaux produits, du chiffrage et des négociations des prix de vente, de la négociation des tarifs avec les fournisseurs et de l'acquisition de nouveaux clients. Il est ainsi incontestable que les liens entre le recourant et les sociétés sont particulièrement forts.

Cela étant, il ressort du dossier et des déclarations des recourants que A_____ comptait, y compris les recourants, treize ou quatorze employés en 2014 et onze ou douze employés en 2016, certains étant amenés à travailler à hauteur d'environ 20 % pour A_____ International. Préalablement, si le recourant a exposé qu'aucun des employés ne disposait d'un diplôme supérieur à un CFC, il a en revanche relevé que l'entreprise fonctionnait avec des gens pratiquant le modélisme. D'ailleurs, à tout le moins quatre collaborateurs travaillaient déjà pour l'entreprise « B_____ » lors de sa reprise par la société A_____ en 2006. Il est ainsi indéniable que les employés possèdent des connaissances spécifiques au domaine dans lequel évoluent les sociétés du recourant. Si certains employés semblent effectivement occupés à des tâches purement logistiques et administratives – notamment préparation et conditionnement de la marchandise, expédition de la marchandise, facturation, etc. – ce n'est pas le cas de tous les collaborateurs.

M. C_____, engagé 1998 dans l'entreprise individuelle « B_____ » en qualité de collaborateur, est inscrit au registre du commerce en qualité de directeur de A_____ depuis 2008, avec signature individuelle. Le recourant justifie cette inscription par la nécessité que quelqu'un puisse gérer le quotidien en son absence. Si ses activités consistent effectivement, en partie, en la gestion des commandes clients et fournisseurs et la facturation, le recourant a également admis que ce collaborateur connaissait très bien les produits vendus, de sorte qu'il donnait également des conseils au client, par exemple lorsqu'un client souhaitait savoir quelle pièce de réparation convenait à son véhicule. Ses activités au sein des sociétés et les responsabilités qui lui ont été confiées en 2008 ne permettent pas de considérer qu'il effectuerait des tâches purement administratives ou de logistique.

M. F_____, engagé en qualité de « product manager », assure notamment le contrôle de la qualité des produits avant commercialisation et le relationnel client au quotidien. Le recourant a notamment admis qu'à un moment, ce dernier avait été le seul à connaître un produit nouvellement commercialisé et qu'il fallait que les gens qui achètent ce produit puissent s'adresser à lui pour répondre à leurs

questions. Sa présence dans l'entreprise apparaît dès lors importante, s'agissant notamment de ses connaissances de certains produits.

Le rôle de M. D_____, engagé en qualité de « responsable de recherches développements électriques », ne saurait non plus être défini comme relevant de simples tâches exécutives. Le recourant a notamment exposé que ce collaborateur se rendait cinq à six fois par an en Chine pour contrôler la marchandise. Il a précisé que ses contrôles permettaient aux clients achetant en Suisse d'avoir confiance dans le produit qui leur était ensuite livré.

Enfin, le fait que M. E_____, engagé en qualité de « responsable marketing », s'occupe, selon les explications du recourant, uniquement du site internet des sociétés et n'ait pas d'employé sous sa responsabilité ne permet pas de considérer qu'il n'exercerait que des activités purement administratives ou de logistique. En effet, l'utilité d'un site internet s'agissant de sociétés effectuant uniquement de la distribution de produits est indéniable.

Le recourant a en outre relevé lors de son audition que les employés fonctionnaient comme une « famille » : chacun avait une fonction de base, mais pouvait aider au bon fonctionnement de l'entreprise. Ceci confirme l'utilité de chacun des collaborateurs, sans qui le fonctionnement des sociétés serait préterité. Le fait que certains employés ayant un titre de « chef » ou de « responsable » n'aient aucun employé sous leurs ordres n'est en particulier pas déterminant. Par ailleurs, contrairement à ce qu'a indiqué le recourant en audience, les salaires de plusieurs collaborateurs, tels qu'ils ressortent des contrats de travail figurant au dossier, étaient déjà supérieurs à CHF 6'000.- en 2013, étant précisé que plusieurs collaborateurs ont été augmentés en 2015.

À cela s'ajoute que M. A_____ n'est pas l'initiateur de l'activité déployée par A_____ et A_____ international, puisqu'il a repris en 2006 l'entreprise fondée par son père en 1969. Il n'apparaît ainsi pas impossible pour les deux sociétés précitées, de trouver un nouveau repreneur.

Pour le surplus, les mauvais résultats enregistrés par A_____ et A_____ International durant les années 2017 et 2018 n'ont aucune influence sur ce qui précède, compte tenu du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, dès lors que le présent litige concerne les exercices 2014 et 2016.

Au vu des considérants qui précèdent, et même si les liens entre le recourant et les sociétés précitées apparaissent effectivement forts, force est de constater qu'en 2014 et 2016, 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 du recourant, ni que les sociétés seraient difficilement aliénables à leur valeur de rendement.

Ainsi, les recourants n'étant pas parvenus à établir les faits leur permettant de bénéficier d'une exception aux principes posés par la circulaire n° 28, le TAPI a considéré à juste titre que l'AFC-GE en avait fait un usage correct.

En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.

- 8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 mars 2019 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 février 2019 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame et Monsieur A_____ ;

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 Berney & Associés S.A. Société Fiduciaire, mandataire des recourants, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :