

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3092/2013-ICC

ATA/595/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 9 juin 2015

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____ et Monsieur B_____

représentés par Gestoval société fiduciaire SA, mandataire

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
29 juillet 2014 (JTAPI/834/2014)**

EN FAIT

- 1) La société C_____ SA (ci-après : la société), dont le but est « gestion, courtage et conseil en immobilier », est sise à Genève. Elle a pour actionnaire unique Monsieur B_____, administrateur disposant de la signature individuelle.
- 2) La société n'est pas cotée en bourse. Son capital-actions est constitué de 100 actions d'une valeur nominale de CHF 1'000.-.
- 3) Outre M. B_____, la société emploie deux salariés : Madame A_____, épouse du précité, qui assume la fonction de secrétaire, et Madame D_____, assistante.
- 4) Dans leur déclaration fiscale 2009, les époux A_____ et B_____ (ci-après : les contribuables) ont indiqué détenir 100 actions de la société, pour une valeur totale de CHF 100'000.-.
- 5) Par courrier du 4 janvier 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a informé la société qu'elle avait fixé à CHF 23'166.- le cours fiscal brut de ses actions.

Ce montant se calculait comme suit :

Valeur de rendement		
Exercice 2008	CHF	190'113.-
Exercice 2007	CHF	466'252.14
Total	CHF	656'365.14
Moyenne	CHF	328'182.57
Résultat moyen capitalisé à 10.5 %	CHF	3'125'548.29
Valeur substantielle selon bilan 2008		
Capital-actions libéré	CHF	100'000.-
Bénéfice ressortant du bilan	CHF	448'882.-
Réserves ouvertes	CHF	50'000.-
Distribution totale échue au 31.12.2008	CHF	100'000.-
Total	CHF	698'882.-
Valeur de l'entreprise		
Valeur de rendement (2 x)	CHF	6'251'096.58
Valeur substantielle (1 x)	CHF	698'882.-
Total	CHF	6'949'978.58
Moyenne	CHF	2'316'659.53
Cours fiscal	CHF	23'166.60

- 6) Le 24 janvier 2011, la société a demandé à l'AFC de procéder à une nouvelle estimation de ses titres en excluant la valeur de rendement.

Conformément au commentaire de la conférence suisse des impôts relatif à l'estimation des titres non cotés, l'estimation de ceux-ci devait être faite selon le paragraphe « estimation d'une société avec valeur de rendement inaliénable car dépendante de la performance individuelle de l'actionnaire ». L'intégralité des honoraires était générée par l'actionnaire, à l'exception des produits financiers. Si les titres de la société devaient être acquis par des tiers, ils n'auraient pour valeur que celle des fonds propres.

- 7) Par bordereau d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) du 14 février 2011, l'AFC a taxé les contribuables pour l'année 2009 en arrêtant à CHF 23'166.- la valeur de chaque action de la société.

- 8) Par courrier du 4 mars 2011, les contribuables ont élevé réclamation contre ce bordereau.

La valeur des actions de la société faisait l'objet d'une demande de modification déposée en date du 24 janvier 2011, à laquelle l'AFC n'avait pas encore répondu.

- 9) Par courrier du 9 octobre 2012, l'AFC a indiqué aux contribuables qu'elle maintenait les premières estimations établies.

Les conditions n'étaient pas remplies pour l'application du chiffre 5 de la circulaire 28 de la conférence suisse des impôts. L'actionnaire M. B_____ ne réalisait pas à lui seul l'activité de la société. Il bénéficiait de l'aide d'une assistante et de deux employées. Le domaine d'activité déployé ne pouvait à lui seul justifier une valeur de rendement inaliénable.

- 10) Par décision du 19 août 2013, l'AFC a admis partiellement la réclamation du 4 mars 2011. Elle a notifié aux contribuables un bordereau rectificatif.

Elle a réduit de CHF 2'316'660.- à CHF 2'283'300.- la valeur de la participation des contribuables dans la société. Pour ce faire, dans le calcul de la valeur substantielle, elle n'a plus pris en compte la distribution totale échue à la fin de l'année 2008.

- 11) Par acte du 17 septembre 2013, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à ce qu'il soit dit et constaté que la détermination des actions de la société était erronée, cela fait que la décision du 19 août 2013 soit annulée et le dossier renvoyée à l'AFC pour nouvelle taxation. Ils ont également conclu à l'octroi de « dépens ».

Durant les exercices déterminants, la société employait trois personnes : M. B_____, actionnaire unique qui disposait de près de vingt-cinq ans d'expérience dans le domaine de l'immobilier et était titulaire d'un brevet et d'un

diplôme fédéral dans la branche ; une assistante, Madame D_____, engagée en mars 2008 et travaillant à 80 %, n'ayant aucune expérience dans la branche, chargée principalement de répondre au téléphone, de saisir des dossiers et de visiter certains objets en cas d'indisponibilité de M. B_____; et une secrétaire, Madame A_____, engagée en janvier 2008 et travaillant à 50 %, chargée principalement de traductions en langue allemande.

La structure de la société et son fonctionnement faisaient clairement ressortir que sans l'activité de M. B_____, sa connaissance de la branche et de ses acteurs, la société n'aurait pas pu réaliser de chiffre d'affaires.

Les contribuables ont produit les curriculums vitae de M. B_____ et de Mme D_____.

- 12) Dans sa réponse du 23 décembre 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours.

L'évaluation de la société ne pouvait s'effectuer selon le paragraphe des instructions relatif aux sociétés « avec une valeur de rendement inaliénable, car dépendante de la performance individuelle de l'actionnaire ». M. B_____ était l'actionnaire unique de la société, toutefois il était assisté de son épouse, qui effectuait des travaux de secrétariat. Mme D_____ avait été embauchée une année après la création de la société et avait très rapidement épaulé l'actionnaire. Son salaire n'était pas beaucoup plus bas que celui de M. B_____ et représentait plus du double de celui de Mme A_____. Les explications de M. B_____ selon lesquelles son assistante ne disposait d'aucune expérience dans la branche, qu'elle était chargée principalement de répondre au téléphone, de saisir des dossiers, et de visiter certains objets lorsque lui-même était indisponible, étaient fortement douteuses.

Le site internet de la société communiquait en utilisant toujours la première personne du pluriel. Il en découlait que M. B_____, en tant qu'organe de la société, considérait qu'il n'en était pas le seul employé qualifié, mais que les produits de la société résultaient du travail d'une équipe composée de membres qualifiés. Mme D_____ était mise sur un pied d'égalité avec l'actionnaire dans la rubrique « Équipe ». Elle était présentée comme une spécialiste dans la remise de commerces, avec vingt ans d'expérience dans un grand groupe (LVMH). Elle bénéficiait d'un large réseau de contacts et d'une excellente connaissance du micromarché de Genève. De plus, elle maîtrisait quatre langues. Au vu de ses compétences et de son salaire, l'on ne pouvait admettre qu'elle était cantonnée à des tâches administratives. Elle avait au contraire activement participé à la création de la valeur de l'entreprise.

- 13) Dans leur réplique du 22 janvier 2014, les contribuables ont persisté dans leurs conclusions.

Le site internet de la société faisait figure de publicité et il était plus vendeur de mentionner une équipe. La société était une personne morale. À ce titre, l'utilisation du pronom personnel « nous » était tout à fait adapté. Le curriculum vitae de Mme D_____, produit en annexe, démontrait sans ambiguïté qu'elle n'avait aucune formation dans le domaine de l'immobilier commercial. La société était la continuité d'une activité indépendante de M. B_____ déployée depuis 2003. Dans cet esprit de continuité, il était erroné d'écrire que Mme D_____ avait rapidement épaulé M. B_____.

Les salaires versés par la société se détaillaient comme suit (salaire à 100 %) :

	2007	2008	2009	2010
B_____	CHF 150'000.-	CHF 120'000.-	CHF 120'000.-	CHF 204'000.-
A_____		CHF 72'000.-	CHF 72'000.-	CHF 72'000.-
D_____		CHF 69'868.-	CHF 94'766.-	CHF 92'881.-

Le salaire de Mme D_____ ne représentait aucunement le double de celui de Mme A_____. Les écarts reflétaient le fait que Mme D_____ n'occupait qu'un rôle d'assistante de M. B_____. Elle maîtrisait trois langues et non pas quatre. M. B_____ avait volontairement limité son propre salaire dans les premières années d'existence de la société afin d'en assurer la pérennité et de privilégier la distribution de bénéfices effectivement réalisés sous forme de dividendes.

- 14) Dans sa duplique du 26 janvier 2014, l'AFC a persisté dans ses conclusions.

Les contribuables n'avaient pas démontré qu'il convenait de s'écarter de la méthode d'estimation générale des titres.

Le curriculum vitae de Mme D_____ indiquait qu'elle connaissait quatre langues. Son bagage linguistique était ainsi identique à celui de M. B_____.

Le salaire de Mme D_____ avait régulièrement augmenté de 2008 à 2012, ce qui n'était pas le cas de celui de Mme A_____. Le salaire de M. B_____ ne pouvait pas servir de référence objective puisque celui-ci était libre de le fixer comme il l'entendait.

Le curriculum vitae de Mme D_____ indiquait qu'elle avait travaillé dans la vente en évoluant dans ses fonctions. Les compétences qu'elle avait acquises dans le passé se combinaient parfaitement à son activité de courtière. Elles étaient nécessaires et utiles pour réaliser les buts de la société.

M. B_____ et Mme D_____ disposaient de la même formation de base, celle d'employé de commerce. Ce n'était qu'en 1996 que M. B_____ avait obtenu le brevet fédéral de gérant d'immeubles, alors qu'il s'occupait déjà de la

comptabilité complète d'un portefeuille immobilier et qu'il avait déjà occupé une fonction de gérant autonome dès 1993. On pouvait dès lors être certain que la précitée, avec sa formation et son parcours, était à même d'exécuter les tâches annoncées sur le site internet de la société. Elle avait été engagée comme courtière, ce qu'indiquait la page de garde de sa déclaration fiscale 2009. Elle ne saurait ainsi avoir été cantonnée à des tâches subalternes.

- 15) À la demande du tribunal, les contribuables ont produit, par lettre du 21 mai 2014, le contrat de travail de Mme D_____.

Il en ressort que celle-ci a été embauchée par la société à compter du 1^{er} mars 2008 pour une durée indéterminée. Son salaire mensuel se montait à CHF 5'000.- durant les six premiers mois. Dès le septième mois, sa rémunération se composait d'un montant fixe mensuel de CHF 4'000.-, auquel s'ajoutait une commission de location, ainsi qu'une commission de vente. Celles-ci se déterminaient proportionnellement aux commissions perçues par la société.

La part à la commission était applicable à tous les dossiers que Mme D_____ aurait traités et conclus de manière complète, étant précisé qu'elle obtenait l'appui de M. B_____ sur chaque affaire. Les taux de commissionnement étaient doublés pour les affaires apportées et traitées par Mme D_____.

Son cahier des charges comprenait principalement le courtage en matière de locations commerciales et des activités administratives liées à l'organisation du bureau, étant précisé qu'il serait amené à évoluer en fonction de la marche des affaires.

- 16) Par courrier du 11 juillet 2014, les contribuables ont répondu à une requête du TAPI concernant la répartition du chiffre d'affaires de la société.

Mme D_____ n'était pas qualifiée pour gérer un mandat de manière autonome. Aucun chiffre d'affaires ne lui était directement imputable. La comptabilité de la société n'avait donc pas été structurée pour une ventilation du chiffre d'affaires. Mme D_____ n'apportait qu'une assistance à M. B_____. Elle avait néanmoins bénéficié d'intéressement aux commissions afin de la motiver aux soins à apporter aux dossiers.

- 17) Par jugement du 29 juillet 2014, le TAPI a admis le recours.

Il résultait du contrat de travail de Mme D_____ que sa rémunération comprenait une part variable, qui dépendait des commissions perçues par la société, le taux de commissionnement pouvant même doubler si la précitée apportait ses propres affaires et les traitait. Un tel mode de rémunération s'appliquait certes rarement au personnel administratif, mais, ce n'était pas parce que l'assistante percevait des commissions que le rendement de la société reposait

sur elle, en sus de M. B_____. Dès lors qu'elle ne gérait aucun mandat de manière autonome, puisqu'elle ne disposait pas des qualifications pour ce faire et qu'elle n'effectuait qu'une tâche d'assistante de l'actionnaire, la comptabilité de la société n'était pas présentée pour refléter un chiffre d'affaires qu'elle aurait par hypothèse généré. Il y avait lieu de conclure en définitive que la performance et le rendement de la société reposaient exclusivement sur les épaules de son actionnaire unique, si bien qu'il se justifiait de procéder à l'estimation de ses titres suivant le § 5 du commentaire 2013 des instructions. En d'autres termes, la valeur fiscale des estimations de la société devait être calculée en tenant compte d'une pondération simple de la valeur de rendement et de la valeur de substance.

La valeur des actions de C_____ SA se calculait dès lors comme suit :

Valeur de rendement		
Exercice 2008	CHF	190'113.-
Exercice 2007	CHF	466'252.14
Total	CHF	656'365.14
Moyenne	CHF	328'182.57
Résultat moyen capitalisé à 10.5 %	CHF	3'125'548.29
Valeur substantielle selon bilan 2008		
Capital-actions libéré	CHF	100'000.-
Bénéfice ressortant du bilan	CHF	448'882.-
Réserves ouvertes	CHF	50'000.-
Total	CHF	598'882.-
Valeur de l'entreprise		
Valeur de rendement (1 x)	CHF	3'125'548.29
Valeur substantielle (1 x)	CHF	598'882.-
Total	CHF	3'724'430.29
Moyenne	CHF	1'862'215.14
Cours fiscal	CHF	18'622.15

La valeur de la participation détenue par les contribuables se montait ainsi à CHF 1'862'215.14 (soit une valeur par action de CHF 18'622.15) au lieu des CHF 2'283'326.19 retenus par l'AFC.

- 18) Par acte du 1^{er} septembre 2014, l'AFC a interjeté recours devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à l'annulation du jugement du TAPI du 29 juillet 2014 et au rétablissement de sa propre décision du 19 août 2013.

Elle réitérait les motifs et arguments avancés devant l'instance précédente.

- 19) Par courrier du 6 octobre 2014, les contribuables s'en sont référés à leurs précédentes écritures.

Ils ont ajouté que M. B_____ et Mme D_____ n'avaient pas la même formation de base. Mme D_____ était titulaire d'un certificat fédéral de capacité (ci-après : CFC) de vendeuse et avait suivi une carrière dans le domaine de la vente de maroquinerie. Ce domaine n'était aucunement comparable à celui de l'immobilier. Son arrivée dans la société faisait suite à un désir de réorientation professionnelle. Quant à M. B_____, il était titulaire d'un CFC d'employé de commerce et avait poursuivi sa formation dans le domaine immobilier pour obtenir un diplôme fédéral de régisseur et courtier en immeubles.

La comparaison des chiffres d'affaires de la société avant et après l'arrivée de Mme D_____ montrait que celle-ci n'avait pas participé à la création de sa valeur. En 2007, alors que M. B_____ travaillait seul, le chiffre d'affaires avait été de CHF 1'257'000.-. En 2008 et 2009, après l'engagement de Mme D_____, il avait été respectivement de CHF 758'000.- et CHF 745'000.-.

- 20) Dans sa réplique du 10 novembre 2014, l'AFC a persisté dans ses conclusions.

Le raisonnement des contribuables déduit de la comparaison des chiffres d'affaires dans le temps pouvait être inversé. M. B_____ ne pouvait pas être considéré comme le seul créateur de valeur de la société puisqu'il n'avait pas été à même de maintenir le chiffre d'affaires des années 2008 et 2010 au même niveau que celui des années 2007 et 2009. Partant, le chiffre d'affaires résultait des activités conjuguées de M. B_____ et Mme D_____.

- 21) Sur ce, 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).
- 2) Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes

fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concerne uniquement l'ICC, pour la période fiscale 2009. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V).

- 3) La recourante conteste la valeur fiscale de la participation détenue par les contribuables dans la société C_____ SA, telle qu'arrêtée par le TAPI.
- 4) Selon l'art. 13 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée en principe à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID et 4 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13).

La valeur vénale correspond à la valeur à laquelle les titres peuvent être échangés sur le marché dans des conditions normales (arrêt du Tribunal fédéral du 25 mars 1974 in RDAF 1976 383 consid. 2 p. 386).

Pour déterminer cette valeur, l'art. 5 al. 2 aLIPP-III pose des règles d'évaluation. Selon cette disposition, les actions, parts de coopératives et autres droits de participation non cotés en bourse sont évalués en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque.

Sous réserve d'exceptions visant des situations étrangères au cas d'espèce, les « Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune » (ci-après : les instructions), éditées par la conférence suisse des impôts sont applicables, s'agissant du mode de calcul permettant de parvenir au but recherché par les art. 14 al. 1 LHID et 4 al. 2 aLIPP-III (art. 1 du règlement d'application de la aLIPP-III - aRALIPP-III).

- 5) Dans sa jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.3.1 ; 2C_583/2013 du 23 décembre 2013), le Tribunal fédéral a validé l'utilisation des instructions pour l'estimation des titres non cotés en bourse, tout en n'excluant pas que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées, notamment dans le cas – non réalisé ici – où une partie des titres non cotés en question auraient fait l'objet d'une transaction récente.
- 6) Les instructions, dans leur teneur au 28 août 2008, ne sont applicables que si l'ensemble des éléments nécessaires à l'établissement de l'estimation est connu. Il est recommandé à l'autorité procédant à l'estimation de la négocier avec la direction, un membre du conseil d'administration ou toute autre personne mandatée au cas où les documents mis à disposition (comptes annuels, dossier de

taxation, etc.) ne permettraient pas d'apprécier la situation économique d'une société (§ 5).

La valeur des sociétés commerciales, industrielles et de services 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 (§ 34).

Le commentaire 2013 des instructions, ad § 5, prévoit une règle particulière d'évaluation pour les sociétés « avec valeur de rendement inaliénable respectivement difficilement aliénable, car dépendante de la performance individuelle de l'actionnaire » :

« Dans des cas exceptionnels, il arrive qu'une entreprise ne puisse être aliénée ou difficilement aliénable à la valeur de rendement. Cela peut être le cas lorsque le rendement d'une entreprise repose exclusivement ou presque exclusivement sur la performance d'une personne unique détenant la totalité ou la majorité des droits de participation de celle-ci (participations > 50 % ; les parts d'époux ou de partenaires enregistrés faisant l'objet d'une imposition commune sont additionnées). Si 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 personnes 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 de substance. Une fois déterminée de cette manière, la valeur de l'entreprise est appliquée à tous les titres émis, notamment pour les actionnaires minoritaires. Il ne peut être appliqué aucune déduction forfaitaire supplémentaire. Le requérant doit chaque année prouver que les conditions pour une telle estimation sont remplies ».

- 7) En l'espèce, les éléments figurant au dossier tendent à indiquer que le chiffre d'affaires de la société pour la période considérée repose presque exclusivement sur la performance de M. B_____, actionnaire majoritaire, et que l'activité de Mme D_____ a essentiellement consisté en un support administratif.

Premièrement, tel qu'il ressort de son curriculum vitae, celle-ci ne possédait pas de qualifications spécifiques au domaine de l'immobilier, contrairement à M. B_____. Son CFC de vendeuse et ses précédentes fonctions dans la vente de détail ne l'ont pas formée à exercer des activités de courtage immobilier.

Le profil professionnel de Mme D_____ et le type de tâches qu'elle était amenée à exercer pour la société se déduisent en outre des termes de son contrat de travail. Celui-ci prévoit certes que son cahier des charges comprend le courtage en matière immobilière. Cette activité s'avère cependant mineure au regard des activités administratives liées à l'organisation du bureau. Le mode de calcul de son

salaires reflète clairement cette répartition des tâches. En sus d'une part mensuelle fixe de CHF 4'000.-, ce salaire comprenait une part variable, dépendant de taux de commissionnement faibles. Ceux-ci étaient de 6 % respectivement 2.5 % en moyenne, applicables aux commissions nettes perçues par la société pour les locations et les ventes. Le contrat de travail prévoit bien que ces taux seraient doublés pour les affaires que Mme D_____ apporterait et traiterait elle-même, mais précise néanmoins explicitement qu'elle aurait l'appui de M. B_____ sur chaque affaire.

De manière ainsi cohérente, la comptabilité de la société n'est pas présentée de manière à refléter un chiffre d'affaires que Mme D_____ aurait par hypothèse généré.

Le TAPI a donc considéré à bon droit que le rendement de la société reposait presque exclusivement sur la performance de M. B_____. Par conséquent, il se justifie de s'écarter de la méthode d'estimation générale des titres et d'appliquer le § 5 du commentaire 2013 des instructions. La valeur fiscale des estimations de la société doit être calculée en tenant compte d'une pondération simple de la valeur de rendement et de la valeur de substance.

La valeur de la participation détenue par les contribuables se monte ainsi à CHF 1'862'215.14 (soit une valeur par action de CHF 18'622.15) au lieu de CHF 2'283'326.19, retenue par l'AFC.

- 8) Le recours sera rejeté.
- 9) Malgré l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument, le recours ayant été interjeté par une administration défendant ses propres décisions (art. 87 al. 1 2^{ème} phr. LPA). Il ne sera pas non plus alloué d'indemnité de procédure, les contribuables n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} septembre 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 juillet 2014 ;

au fond :

le rejette ;

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 Madame A_____ et Monsieur B_____ représentés par Gestoval société fiduciaire SA, mandataire, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :