

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4195/2007-FIN

ATA/614/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 décembre 2008

dans la cause

Madame et Monsieur B_____

représentés par Me Pietro Sansonetti, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Madame et Monsieur B_____ (ci-après : les époux B_____ ou les contribuables) sont domiciliés à Thônex. M. B_____ est expert-comptable et travaille au sein de la société fiduciaire B_____ S.A., dont il est président du conseil d'administration et seul administrateur à disposer de la signature individuelle. Il exerce par ailleurs également une activité lucrative indépendante dans le domaine de l'immobilier.
2. Le 21 décembre 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux époux B_____ un bordereau de taxation provisoire pour les impôts cantonaux et communaux 2000 (ci-après : taxation provisoire), retenant un revenu imposable de CHF 20'000.- et une fortune imposable de CHF 600'000.-, pour un montant d'impôt de CHF 11'088.-.
3. Le 7 février 2001, les contribuables ont transmis à l'AFC leur déclaration pour l'impôt cantonal et communal 2000 (ci-après : déclaration ICC 2000), faisant état d'un revenu net imposable de CHF 50'067.- et d'une fortune imposable de CHF 40'848.-. Dans la rubrique « revenus de l'activité indépendante », il était fait état d'une perte de CHF 387'314.-, correspondant aux résultats du compte de pertes et profits 1999 de l'activité immobilière exercée par M. B_____. Il ressortait des comptes remis en annexe que cette perte était notamment due à un résultat négatif de CHF 199'153.- sur des ventes dont le détail n'était pas précisé. Il apparaissait que M. B_____ détenait des immeubles dans les cantons de Genève et Vaud, en nom ou en société immobilière.
4. Dès réception de la déclaration ICC 2000, l'AFC a demandé des renseignements complémentaires aux contribuables. Le 20 septembre 2001, notamment, elle a requis des précisions relatives à des promotions immobilières effectuées durant l'année 1999 sur la commune vaudoise de Pully, à savoir le détail du prix de revient global de la promotion, son plan de financement, le détail des frais de vente et des commissions versées, ainsi que le montant du bénéfice intermédiaire ou définitif dégagé pour l'opération. Un délai au 4 octobre 2001, repoussé une dernière fois au 2 novembre 2001 a été fixé aux intéressés pour donner suite à cette demande.
5. Par courrier du 4 septembre 2001, mais mis à la poste le 29 octobre 2001, les contribuables ont répondu que l'appartement situé sur la commune Pully avait été acheté CHF 475'000.- et revendu pour CHF 387'000.-, soit une perte de CHF 88'000.-.
6. Le 13 décembre 2001, l'AFC a transmis aux époux B_____ un nouveau bordereau modifiant la taxation provisoire (ci-après : taxation ICC 2000), retenant

un revenu imposable de CHF 175'220.- et une fortune imposable de CHF 786'872.- La perte comptable de CHF 199'153.- avait été ramenée à CHF 88'000.-, sur la base de l'indication figurant dans le courrier susmentionné.

7. Le 14 janvier 2002, les époux B_____ ont élevé une réclamation contre la taxation 2000, soulevant notamment qu'il n'avait pas été tenu compte des pertes résultant de la vente des sociétés immobilières vaudoises, représentant un montant de CHF 111'153.-, qui devait s'ajouter aux CHF 88'000.- admis, soit un montant total de CHF 199'153.-.
8. Le 18 septembre 2002, l'AFC a demandé aux contribuables de lui fournir le décompte détaillé de la vente aboutissant à une perte de CHF 111'153.-. Un délai au 2 octobre 2002 était fixé pour donner suite à cette demande.
9. Par courrier du 22 octobre 2002, les époux B_____ ont sollicité un délai au 15 novembre 2002 pour transmettre les pièces requises.
10. Le 29 novembre 2002, constatant que sa demande était restée sans réponse, l'AFC a fixé un dernier délai au 13 décembre 2002 pour que les contribuables y donnent suite.
11. Le même jour, ces derniers ont sollicité une prolongation du délai au 31 décembre 2002.
12. Le 23 janvier 2003, les époux B_____ ont sollicité une ultime prolongation au 28 février 2002 (recte: 2003) du délai pour retourner les pièces demandées le 18 septembre 2002.
13. Par courrier du 7 février 2003, l'AFC a accordé cette ultime prolongation au 28 février 2003.
14. Le 6 mars 2003, en réponse à la demande du 18 septembre 2002, les contribuables ont informé l'AFC que la perte calculée sur le bien immobilier situé sur la commune de Pully se décomposait de la manière suivante : prix d'achat CHF 475'000.-, prix de vente CHF 387'000.-, perte CHF 88'000.-. Ils joignaient une copie de l'acte d'achat du 27 avril 1989 et d'un projet d'acte de vente datée du 25 novembre 1999.
15. Le 21 mars 2003, l'AFC a informé les contribuables que les pièces remises ne répondaient pas à sa demande et les priaient de bien vouloir, d'ici au 4 avril 2003, remettre le décompte détaillé de la perte vaudoise aboutissant à un montant de CHF 111'153.-.
16. Par décision du 17 juin 2003, l'AFC a rejeté la réclamation des contribuables et maintenu leur taxation ICC 2000, aucune suite n'ayant été donnée à sa demande du 18 septembre 2002. Les contribuables n'ont pas recouru contre cette décision.

17. Le 14 juillet 2004, l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt pour la période de fiscale cantonale 2000. L'administration des impôts du canton de Vaud (AFC-VD) lui avait en effet communiqué que ceux-ci avait procédé à la vente d'actions d'une S.I. A_____ S.A. en 1997, ainsi que des S.I. T_____ S.A. et L_____ S.A. et de trois parcelles vaudoises en 1999. Seuls les pertes dégagées sur deux de ces parcelles avaient été déclarées à l'AFC.
18. Le 12 septembre 2004, les contribuables ont indiqué que tous les résultats de ces opérations avaient été dûment déclarés dans les comptes professionnels des années concernées. L'AFC-VD était arrivée à des chiffres autres que ceux comptabilisés en raison d'une estimation différente, qui n'avait d'ailleurs pas été contestée. Il n'y avait ainsi pas lieu de modifier les taxations genevoises.
19. Par décision du 23 novembre 2004, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau de rappel d'impôt 2000 d'un montant de CHF 43'111.-, correspondant à un supplément d'impôts de CHF 38'131.- et des intérêts de retard de CHF 4'980.-. En outre, une amende de CHF 57'196.- leur était infligée, pour avoir volontairement dissimulé au fisc les gains réalisés sur la vente de S.I. L_____ S.A., pour n'avoir déclaré que les pertes dégagées sur la S.I. T_____ S.A. et les parcelles de Pully, ceci en dépit des nombreux courriers envoyés leur demandant de mentionner l'ensemble des promotions immobilières réalisées au cours de l'exercice 1999 et le détail de leur comptabilisation. En ses qualités de promoteur immobilier et d'expert-comptable diplômé et compte tenu de ses connaissances fiscales particulières, M. B_____ ne pouvait ignorer que ses agissements étaient constitutifs d'une soustraction d'impôts. L'amende s'élevait à une fois et demie le montant soustrait.
20. Le 23 décembre 2004, les contribuables ont formé une réclamation contre l'amende, admettant le supplément d'impôt et les intérêts moratoires. Dans leur déclaration ICC 2000, ils avaient indiqué la perte de CHF 199'153.-, dont le détail était le suivant : bénéfice sur vente S.I. L_____ S.A.: CHF 91'873.- ; pertes sur la vente des parcelles à Pully CHF 113'000.- ; perte sur la vente S.I. T_____ S.A.: CHF 109'185.- et perte sur la vente d'une parcelle à Lausanne: CHF 68'041.-. Ils avaient répondu le 6 mars 2003 à la demande de détails sur la perte de CHF 111'153.-. L'AFC-VD, à laquelle ces opérations avaient été déclarées, avait effectué d'autres calculs qui avaient été contestés. La procédure s'était terminée de manière insatisfaisante pour les contribuables, mais par gain de paix, ceux-ci l'avaient finalement admis. Informée du résultat auquel l'AFC-VD était parvenu, l'AFC avait ouvert une procédure de rappel. Elle aurait cependant dû vérifier les éléments taxés. Elle aurait ainsi constaté des différences de chiffres, mais pas d'éléments non déclarés. Il n'y avait eu aucune tentative de soustraction d'impôt, de sorte qu'il n'y avait aucune justification à l'amende infligée.

21. Par décision du 25 février 2005, l'AFC a rejeté la réclamation. La soustraction d'impôt était clairement établie, puisque l'administration avait dû procéder à un redressement fiscal suite à une information provenant des autorités vaudoises. Les contribuables ne contestaient d'ailleurs pas le supplément d'impôt. L'amende était justifiée, car ils avaient intentionnellement voulu tromper les autorités fiscales. Cela résultait du fait qu'ils n'avaient jamais répondu de manière complète aux demandes de renseignement complémentaires qui leur avaient été adressées au sujet des promotions immobilières réalisées au cours de l'exercice 1999, en particulier dans le canton de Vaud. A cela s'ajoutait que dans le questionnaire spécial relatif à la taxation 2001-A, ils avaient indiqué n'avoir pas réalisé et/ou participé à une promotion immobilière en 1999 ou en 2000. Par ailleurs, l'écart entre la perte de CHF 199'153.- annoncée et le gain de l'ordre de CHF 700'000.- qui avait été finalement retenu à l'issue de la procédure de rappel, ne pouvait être considéré comme une simple divergence de mode de calcul, vu son ampleur. Enfin, le contribuable avait des connaissances fiscales particulières, ce qui constituait une circonstance aggravante.
22. Le 24 mars 2005, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre la décision susmentionnée, concluant à l'annulation de l'amende infligée. Les opérations immobilières litigieuses avaient été dûment enregistrées dans leur comptabilité. L'AFC-VD s'en était écartée et avait finalement obtenu gain de cause devant le Tribunal fédéral. L'AFC s'était alignée sur l'AFC-VD. Cette dernière n'avait pas infligé d'amende. Ils n'avaient pas commis la moindre faute, que ce soit intentionnellement ou par négligence.
23. Le 14 février 2007, l'AFC s'est opposée au recours, en reprenant l'argumentation développée dans la décision querellée.
24. Par décision du 24 septembre 2007, la commission a rejeté le recours des contribuables. La procédure de rappel d'impôt ayant donné lieu à une reprise non contestée, la condition objective d'une soustraction d'impôts était remplie. S'agissant de la condition subjective, elle retenait que les recourants n'étaient jamais parvenus à justifier la perte de CHF 199'153.- et s'étaient contentés de prétendre que les calculs effectués par l'administration vaudoise étaient erronés sans en apporter la moindre démonstration. Vu l'importance des montants non déclarés et compte tenu de l'expérience et des connaissances comptables et fiscales de M. B_____, ce dernier devait nécessairement avoir conscience de ce que les éléments déclarés étaient insuffisants ou incomplets. Dès lors, la condition subjective d'une soustraction intentionnelle était réalisée. En fixant la quotité de l'amende à une fois et demie l'impôt soustrait, l'AFC n'avait pas outrepassé son pouvoir d'appréciation au vu de l'ensemble des circonstances.
25. Les époux B_____ ont recouru contre la décision précitée par acte déposé le 2 novembre 2007 au greffe du Tribunal administratif. Ils concluent à

l'annulation de cette dernière ainsi qu'à celle de l'amende. En l'espèce, les différentes opérations immobilières effectuées dans le canton de Vaud avaient bien été déclarées aux autorités fiscales de ce canton. La rectification des calculs effectuées par eux-mêmes ne remettait pas en cause l'existence de la déclaration. Ils n'avaient pas dissimulés d'éléments. Dès lors, il n'y avait pas eu soustraction d'impôt. Par ailleurs l'AFC avait procédé à la taxation ICC 2000 sans attendre que le fisc vaudois lui communique sa propre taxation sur les résultats des ventes de biens immobiliers sis dans le canton de Vaud. Cette façon de faire entraînait le fisc genevois à ouvrir une procédure de rappel d'impôt à la réception du résultat vaudois définitif alors même que l'existence des opérations litigieuses était connue des autorités genevoises. Lorsqu'ils avaient déposé leur déclaration fiscale, les contribuables ne pouvaient pas savoir que leurs calculs des ventes immobilières réalisées sur le territoire vaudois allaient être revus par l'AFC-VD. Les résultats déclarés à Genève avaient été les mêmes que ceux déclarés dans le canton de Vaud. L'AFC-VD ne leur avait jamais reproché de fournir des réponses fausses ou lacunaires sur les ventes réalisées. Ils contestaient avoir répondu de manière incomplète aux multiples demandes de l'AFC. Tout au plus pouvait-on leur reprocher une négligence légère, qui ne justifiait pas le montant de l'amende infligée.

26. Le 6 décembre 2007, l'AFC s'est opposée au recours, concluant à la confirmation de la décision querellée, en se référant à son argumentation initiale.
27. Le 11 décembre 2007, la commission a transmis son dossier au tribunal de céans.
28. Lors de l'audience de comparution personnelle des parties qui s'est tenue le 21 février 2008, celles-ci ont campé sur leurs positions.
 - a. Les contribuables contestaient avoir commis sous quelque forme que ce soit une soustraction fiscale. Peut-être y avait-il eu des problèmes de qualité de communication avec les autorités fiscales. Une partie des renseignements demandés par l'AFC ne pouvait être transmise dans leur esprit qu'après que le Tribunal Fédéral ait finalement tranché le différend avec l'AFC-VD et que cette dernière ait procédé à la taxation. Ils n'avaient pas informé l'AFC du litige avec les autorités fiscales vaudoises, mais cela ne devait pas être assimilé à une soustraction, intentionnelle ou par négligence.
 - b. Les représentants de L'AFC ont relevé que les contribuables étant domiciliés à Genève, ils y étaient assujettis de manière illimitée. En conséquence, il leur appartenait de communiquer à l'AFC la totalité des éléments permettant leur imposition. En particulier, l'AFC aurait dû être informée du litige avec l'AFC-VD, dans la mesure où il portait sur un élément apprécié de manière identique dans tous les cantons.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56B de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte exclusivement sur l'amende de CHF 57'196.- infligée le 23 novembre 2004 par l'AFC aux recourants à la suite de la procédure de rappel d'impôt ayant conduit à un supplément d'impôts de CHF 38'131.-, correspondant à des revenus supplémentaires de CHF 122'700.-, auxquels se sont ajoutés des intérêts de retard de CHF 4'980.-.
3. Plusieurs lois fiscales sur l'imposition des personnes physiques ont été adoptées à Genève en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Ces lois sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (LIPP I et III à V et LITPP II). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Les dispositions en question demeurent cependant applicables, notamment quant à l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif (art. 6 al. 1er de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - D 3 12 ; ATA/43/2003 du 21 janvier 2003).

Est également entrée en vigueur le 1er janvier 2002, la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), dont l'article 86 prévoit que ses règles de procédure s'appliquent dès son entrée en vigueur aux causes encore pendantes.

L'article 84 LPFisc prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable (ATA/317/2007 du 12 juin 2007).

Depuis le 1^{er} janvier 2002, les articles topiques de la LCP (ci-après: aLCP) ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt éludé en cas de soustraction intentionnelle ou par négligence. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait et si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de ce montant.

S'agissant de la soustraction d'impôts commise par négligence, l'ancien droit est plus favorable puisqu'il prévoit une amende maximale correspondant au double de l'impôt soustrait (art. 340 al. 3 aLCP). Dans les cas de soustraction intentionnelle par contre, le nouveau droit prévoyant une amende maximale

correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) est plus favorable que l'ancien droit qui prévoyait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1^{er} aLPC).

4. Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité des recourants.

a. En matière de soustraction intentionnelle, selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/496/2003 du 17 juin 2003).

b. En matière de soustraction par négligence, l'auteur a agi soit sans se rendre compte (négligence inconsciente), soit sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas utilisé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'utiliser des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable ; par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise, 1994, p. 271 ss).

En l'espèce, il résulte de la procédure de rappel d'impôts qu'un montant de CHF 122'700.- a été soustrait à l'imposition ordinaire. Il provient d'éléments de l'activité lucrative des contribuables dans le domaine immobilier au sujet desquels l'AFC a demandé à répétition des informations dans le cadre de la procédure de taxation. Les recourants, dont l'un d'eux exerce depuis de nombreuses années le métier d'expert-comptable et dirige une société fiduciaire, ne pouvaient ignorer que leur déclaration était, dans le meilleur des cas, incomplète et qu'une réponse exhaustive aux requêtes de l'autorité fiscale était de nature à entraîner une taxation plus élevée. Ils ne sauraient tirer argument du litige alors en cours avec le fisc vaudois pour justifier leur mutisme envers le fisc genevois, dès lors qu'ils étaient assujettis de manière illimitée dans le canton de Genève et qu'il leur incombait de communiquer à l'AFC toute information utile à

leur taxation, y compris des éléments pouvant revêtir un caractère provisoire. Leur comportement relève ainsi au moins du dol éventuel, ce qui suffit à admettre une faute intentionnelle.

5. a. L'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). Le tribunal de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/518/2004 du 8 juin 2004). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).

b. Conformément à l'article 69 alinéa 2 LPFisc, l'amende maximale peut atteindre le triple du montant de l'impôt soustrait en cas de faute grave, la règle générale prévoyant une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait.

En l'espèce, l'amende ayant été fixée à une fois et demi l'impôt soustrait alors que le maximum légal de l'article 69 alinéa 2 LPFisc est du triple, il convient d'admettre qu'au vu de l'ensemble des circonstances, l'autorité administrative n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation.

6. Il convient encore d'examiner la prescription relative et absolue de l'action pénale visant à sanctionner l'infraction commise.

a. La LPFisc règle ces questions dès le 1er janvier 2002. S'agissant toutefois de questions de droit de fond, la LPFisc ne sera applicable, selon le principe de la *lex mitior*, que si elle prévoit des délais plus favorables que ceux prévus par l'ancien droit (art. 84 LPFisc ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007).

b. L'article 77 LPFisc stipule que l'action pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée (art. 77 a. 1 lit. b LPFisc). Cette prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption ; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 77 al. 2 LPFisc). La prescription absolue est donc de quinze ans s'agissant d'une soustraction d'impôt.

c. Selon le droit en vigueur à l'époque des faits, à teneur de l'article 341A aLCP, la prescription des infractions visées aux articles 340 et 341 aLCP est de cinq ans, non compris l'année courante. Ce délai commence à courir dès la commission de l'infraction, soit en cas d'absence de déclaration dès la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée et est interrompu par tout acte tendant à la poursuite de l'infraction (ATA/642/2000 du 24 octobre 2000 ; ATA G. du 6 octobre 1992 résumé dans SJ 1993 p. 569).

d. S'agissant de la prescription absolue, la loi en vigueur à l'époque des faits n'en prévoyait pas et les travaux préparatoires ne l'évoquaient pas. Le tribunal de céans a toujours fait application d'un délai de prescription absolue de dix ans selon un raisonnement analogue à celui fait par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 1P.288/1990 du 26 février 1991 (ATA/265/2007 du 22 mai 2007 et les références citées). L'amende réprimant la soustraction fiscale constituant une sanction de caractère pénal (ATF 121 II 257). Ce délai commence à courir dès la commission de l'infraction (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/642/2000 précité).

e. Le nouveau droit n'étant pas plus favorable, il sera fait application d'une prescription relative de cinq ans et absolue de dix ans.

En l'espèce, le délai de prescription relative concernant les infractions réalisées pendant la période fiscale 2000 a commencé à courir à la fin de cette année et a été valablement interrompu par l'avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt le 14 juillet 2004, soit avant l'échéance du délai de cinq ans. Quant à la prescription absolue, elle n'est pas non plus atteinte.

7. L'amende de CHF 57'196.- sera ainsi confirmée, les recourants n'alléguant pas que le paiement de cette somme les exposerait à une situation financière difficile.

8. Au vu de ce qui précède que le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 novembre 2007 par Madame et Monsieur B_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 24 septembre 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 2'500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Pietro Sansonetti, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Thélin, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :