

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2296/2008-FIN

ATA/294/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 juin 2009

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE
ADMINISTRATIVE**

et

Madame et Monsieur L_____

EN FAIT

1. Madame et Monsieur L_____ (ci-après : les époux L_____ ou les contribuables) sont domiciliés dans le canton de Genève. Monsieur L_____ est, depuis 1996, administrateur, président et directeur général de la société D_____ S.A., dont le siège social est à Meyrin.
2. Le 2 juillet 2001, D_____ S.A., agissant par l'intermédiaire d'un mandataire, a soumis, pour accord de principe, à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC), des modalités d'imposition de M. L_____ et du directeur des finances de la société. Concernant le premier, il était précisé que sa rémunération se décomposait en rémunération de base et en bonus variable, auxquels s'ajoutaient des avantages en nature sous forme de mise à disposition d'un véhicule de fonction, des frais forfaitaires et/ou confidentiels de représentation et de négociation ainsi que la prise en charge des frais d'écolage des deux enfants, inscrits dans un collège privé. S'agissant de ce dernier point D_____ S.A. souhaitait obtenir l'accord de l'AFC pour considérer le montant y afférent comme ne faisant pas partie du revenu imposable de M. L_____.
3. Le 31 août 2001, l'AFC a répondu au courrier susmentionné. Pour les frais d'écolage, elle a indiqué que l'intéressé ne répondant pas à la définition fiscale de l'expatrié, le montant versé par la société à ce titre devait être considéré comme une prestation à l'employé et dûment inclus dans le salaire brut de ce dernier. S'agissant particulièrement des montants versés pour l'année « civile et fiscale » 2001 et pour les années suivantes, ces montants devraient donc être intégrés au salaire brut des contribuables et seraient normalement fiscalisés.
4. Le 30 octobre 2002, les époux L_____ ont retourné à l'AFC leur déclaration fiscale 2001-B, portant sur la période d'imposition du 1^{er} janvier 2001 au 31 janvier 2001. Produisant un certificat de salaire faisant état d'un salaire brut total de CHF 612'500.- et d'« autres frais » pour CHF 36'000.-, le contribuable a déclaré un revenu brut de son activité dépendante de CHF 649'700.-.
5. En date du 11 février 2003, l'AFC a demandé aux contribuables de lui remettre une attestation de D_____ S.A. indiquant « le détail complet de la rémunération versée en 2001 (salaire de base, indemnité forfaitaire pour frais de représentation et autres avantages (sic) voiture (sic), indemnité d'écolage, etc.) ».
6. Le 27 février 2003, le mandataire des contribuables a transmis à l'AFC une attestation de salaire 2001 détaillée pour M. L_____, mentionnant un salaire brut de CHF 342'500.-, un bonus brut de CHF 270'000.-, des frais d'écolage de CHF 135'000.- et des frais forfaitaires de CHF 35'000, pour un montant brut de CHF 772'500.-. Dans le courrier d'accompagnement, le mandataire précisait :

« ...il apparaît qu'un montant de CHF 130'000.- à titre de frais d'écolage ait (sic) été versé par D_____ S.A. à M. L_____ et non-comptabilisé dans le certificat de salaire annexé à sa déclaration fiscale 2001, pour des raisons administratives ».

7. Le 11 juillet 2003, l'AFC a établi et transmis aux contribuables leur bordereau pour les impôts cantonaux et communaux 2001 (ci-après : taxation 2001). Le revenu imposable était de CHF 643'360.-. L'AFC avait retenu un salaire brut du contribuable de CHF 779'700.-. Cette taxation n'a pas fait l'objet de réclamation.
8. Le 19 novembre 2003, l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure de rappel et de soustraction d'impôts cantonaux au sens des art. 59 et 69 et ss et de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), pour la période fiscale 2001-B. Selon les informations en sa possession, ils n'avaient pas déclaré la somme de CHF 130'000.- versée à titre de frais d'écolage pour D_____ S.A. En application de l'art. 70 al. 2 LPFisc, et sans nouvelles des contribuables dans les dix jours, elle leur infligerait une amende correspondant aux deux tiers du montant de l'impôt qu'ils avaient tenté de soustraire, à savoir une amende de CHF 29'044.-.
9. Le 5 décembre 2003, les contribuables ont indiqué que suite à la prise de position de l'AFC en août 2001 sur le traitement fiscal des frais d'écolage, D_____ S.A. avait été rendue attentive au fait que ceux-ci devaient être inclus dans le certificat de salaire de M. L_____. Toutefois, en raison « d'un dysfonctionnement au niveau des processus de "reporting" des salaires » le certificat de salaire 2001 du contribuable avait été établi de manière incomplète, sans les frais d'écolage. Le mandataire des époux L_____ avait établi leur déclaration fiscale 2001-B sur cette base. Lorsqu'il s'en était rendu compte, il avait porté ce fait à la connaissance de l'AFC au moyen d'une déclaration d'impôts rectificative. Les contribuables n'avaient ainsi jamais eu l'intention d'éluder l'impôt. Lors du contrôle de la taxation 2001, ils avaient constaté que ces frais d'écolage avaient été pris en compte par l'AFC, à juste titre, et, s'estimant satisfaits, n'avaient pas cherché à contester cette décision. Au vu de ces circonstances, ils souhaitaient que l'AFC se montre bienveillante et ne leur inflige pas d'amende.
10. Le 19 février 2004, l'AFC a avisé les contribuables que les procédures de rappel et de soustraction d'impôts étaient étendues aux années 1998 à 2001-A. Elle demandait qu'ils lui indiquent à partir de quelle année civile des indemnités pour frais d'écolage avaient été versées par D_____ S.A. et pour quels montants.
11. Le 5 mars 2004, les contribuables se sont déterminés sur la base du courrier de l'AFC du 31 août 2001, qui n'évoquait pas les périodes antérieures à l'année 2001, ils avaient pensé de bonne foi que M. L_____ pouvait bénéficier du statut d'expatrié pour les périodes fiscales 1998 à 2001-A.

12. Le 2 avril 2004, l'AFC a persisté dans sa demande de renseignements du 19 février 2004.
13. N'ayant reçu aucune réponse des contribuables, l'AFC leur a fixé, en date du 13 mai 2004, un ultime délai de 10 jours pour donner suite à ses courriers antérieurs, à défaut de quoi elle procéderait à une taxation d'office.
14. Le 23 novembre 2004, l'AFC a rendu deux décisions à l'encontre des époux L_____ :
- a. Concernant la période fiscale 1998-2001-A, elle a procédé à une taxation d'office, fixant le rappel d'impôts 1999 à CHF 45'504,65, auxquels s'ajoutaient CHF 7'422,30 d'intérêts de retard et le rappel d'impôts 2000 à CHF 43'426,75, les intérêts se montant à CHF 5'672.-. En outre une amende pour négligence de CHF 88'931.- leur était infligée, sur la base de l'art. 340 de l'ancienne loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05 ; ci-après : aLCP).
- b. Pour la période fiscale 2001-B, la déclaration fiscale avait été établie sans mention des frais d'écolage et l'AFC n'avait pas reçu la déclaration rectificative mentionnée dans le courrier du 5 décembre 2003. Ce n'était que dans le cadre de la demande de renseignement du 11 février 2003 que les contribuables avaient fait état des frais d'écolage. Il ne s'agissait pas d'un simple dysfonctionnement mais bien d'une « tentative intentionnelle » de soustraction. Dès lors, une amende de CHF 29'044.- leur était infligée en application de l'art. 70 LPFisc.
15. Le 22 décembre 2004, les contribuables ont déposé deux réclamations contre les décisions susmentionnées.
- a. S'agissant du rappel d'impôts et de l'amende pour la période fiscale 1998-2001-A, ils contestaient n'avoir pas donné suite à la demande de renseignement. Ils avaient eu des contacts téléphoniques avec un collaborateur de l'AFC et avaient exprimé le souhait de le rencontrer afin de débattre de la situation et de parvenir à une solution. Ils souhaitaient toujours cet entretien et, afin de préserver leurs droits, communiquaient le montant des frais d'écolage dont ils avaient bénéficié :

Année civile	Période fiscale	Montant
1997	1998	CHF 71'610.-
1998	1999	CHF 68'600.-
1999	2000	CHF 120'000.-
2000	2001-A	CHF 130'000.-

b. La seconde réclamation visait «la décision de rappel d'impôt et le prononcé d'amende » pour la période fiscale 2001-B. Suite au refus de l'AFC d'admettre la déductibilité de frais d'écolage, D_____ S.A avait décidé que M. L_____ ne recevrait pas cette prestation pour l'année 2001. Comme il en avait déjà bénéficié, un contrat de prêt avait été conclu entre les parties précitées le 10 mars 2002, afin que M. L_____ rembourse le montant de CHF 130'000.-. Les contribuables ne devaient ainsi pas être imposés sur un montant qu'ils n'avaient finalement pas perçu. Ils souhaitaient un entretien pour discuter de la situation.

16. Par décision unique du 29 septembre 2005, l'AFC a rejeté les deux réclamations.

Les rappels d'impôts 1999 et 2000 avaient été établis d'office, les contribuables n'ayant pas donné suite aux demandes de renseignement qui leur avaient été adressées par l'AFC. Dans leur réclamation, ils n'avaient présenté aucune pièce justificative à l'appui des montants allégués pour les frais d'écolage. L'amende, correspondant au montant de l'impôt éludé, devait dès lors, elle aussi, être confirmée.

L'amende pour la période fiscale 2001-B devait être maintenue au vu des déclarations fluctuantes des contribuables quant aux raisons pour lesquelles les frais d'écolage n'avaient pas été déclarés.

Enfin, il n'y avait pas lieu de donner suite à la demande d'entretien, les contribuables ayant eu toute latitude pour prendre contact avec l'AFC avant la notification des décisions contestées.

17. Par acte du 28 octobre 2005 déposé au greffe le 31 octobre 2005, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), contre la décision du 29 septembre 2005 « concernant les bordereaux amendes pour les périodes fiscales 1999, 2000 et 2001-B ».

Les taxations d'office pour les rappels d'impôts 1999 et 2000 devaient être annulées, car l'AFC n'avait pas tenu compte de la demande d'entretien formulée par les contribuables qui, de ce fait, n'avaient pas eu l'occasion de fournir l'ensemble des pièces pertinentes. Si l'AFC ne voulait pas les recevoir, elle aurait dû les inviter à fournir ces pièces avant de rejeter leur réclamation. Les taxations litigieuses avaient ainsi été établies sur des bases erronées et étaient manifestement inexactes.

Les amendes pour les années 1999 et 2000 n'étaient pas justifiées, les contribuables n'ayant pas eu la volonté de se soustraire à l'imposition. Ils étaient

convaincus que M. L_____ bénéficiait du statut fiscal d'expatrié, lui donnant droit à la déduction des frais d'écolage. Ce n'était qu'à la suite du courrier de l'AFC du 31 août 2001 qu'ils avaient appris que tel n'était pas le cas.

Quant à l'amende pour la période 2001-B, une erreur avait été commise lors de l'établissement du certificat de salaire 2001 de M. L_____. Toutefois il ne saurait en être tenu pour responsable, puisqu'il n'intervenait pas dans le processus d'établissement de ce type de document. L'amende devait être annulée, faute de volonté de soustraction.

Les contribuables concluaient à l'annulation de la décision sur réclamation et au renvoi du dossier à l'AFC « afin qu'une décision rectifiée d'impôts cantonaux et communaux 1999 et 2000 faisant droit » à leurs arguments leur soit notifiée. Ils demandaient également que les amendes mises à leur charge « au titre des années 1999, 2000 et 2001-B » soient annulées.

18. Le 30 janvier 2006, les époux L_____ ont complété spontanément leur recours, afin de « faciliter la compréhension de ce délicat dossier et surtout de clarifier les éventuelles incohérences » qui pouvaient s'y trouver.

Les dossiers originaux avaient été perdus par le précédent mandataire des contribuables et plusieurs collaborateurs du nouveau mandataire avaient été successivement en charge du dossier, ce qui avait entraîné une mauvaise communication avec l'AFC. Ils étaient maintenant en mesure de transmettre à la commission les justificatifs utiles pour les frais d'écolage et ceux relatifs au remboursement du prêt.

Ils concluaient à l'annulation de la décision sur réclamation ainsi que de la taxation 2001, car sur la base des pièces produites, ils n'avaient reçu que CHF 43'334.- de frais d'écolage concernant cette période fiscale. De nouveaux bordereaux devaient être établis par l'AFC sur la base des éléments fournis et les amendes devaient être annulées.

19. Le 11 septembre 2006, l'AFC s'est opposée au recours. Les écritures complémentaires spontanées devaient être déclarées irrecevables, sauf à vider de sa substance les dispositions de la LPFisc sur les délais de recours. Quant au recours lui-même, il était peu documenté et guère motivé. Il devait être rejeté.

20. Par décision du 19 mai 2008, la commission a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouveaux bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes « conformes aux considérants ».

Le complément de recours était recevable, cette écriture ne contenant pas de conclusions différentes de celles indiquées dans l'acte du 31 octobre 2005, de sorte que la question de la tardiveté ne se posait pas. Les explications complémentaires

fournies n'avaient pas lieu d'être écartées car elles auraient été demandées dans le cadre de l'instruction du recours.

La procédure de rappel d'impôts pour les années 1999, 2000 et 2001-B était justifiée dans son principe. Compte tenu de l'absence de collaboration des contribuables, l'AFC avait à bon droit, procédé d'office à l'estimation des montants non déclarés pour 1999 et 2000 en se fondant sur les éléments dont elle disposait pour la taxation 2001. Toutefois, au vu des justificatifs produits depuis lors, seuls les montants effectivement versés devaient être repris. Pour la taxation 2001, il devait être réduit à CHF 43'334.-, la tentative de soustraction ne devant porter que sur ce montant.

Les amendes devaient être fixées selon la LPFisc, plus favorable que l'aLCP. Les contribuables n'avaient pas rempli de manière exacte leurs déclarations afférentes aux exercices fiscaux 1999, 2000 et 2001-B. Vu l'ampleur et la répétition de ces omissions, elles étaient forcément connues de leurs auteurs. Le principe des amendes était donc justifié. S'agissant de leur montant, leur quotité était confirmée mais leurs montants devaient être rectifiés en fonction des montants de reprises retenus par la commission.

21. En date du 26 juin 2008, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée concluant à son annulation partielle, dans la mesure où elle remettait en cause la taxation 2001 qui était définitive et, dès lors, le montant de l'amende pour tentative de soustraction intentionnelle pour la période fiscale 2001-B. En revanche, les éléments relatifs aux rappels d'impôts pour les périodes 1999 et 2000, de même qu'aux amendes en découlant, n'étaient pas contestés.

Les époux L_____ s'étaient vu notifier leur taxation 2001 le 11 juillet 2003. Ils ne l'avaient pas contestée dans les délais fixés par la LPFisc et avaient indiqué en être satisfaits dans leur courrier du 5 décembre 2003. Cette taxation était ainsi définitive. Il ressortait de la teneur de leur acte de recours du 28 octobre 2005 et des conclusions prises à ce moment, qu'ils ne la remettaient pas en cause devant la commission, ne contestant que l'amende infligée à la suite de la procédure en rappel et soustraction d'impôts ouverte le 19 février 2003. Cette procédure ne pouvait d'ailleurs tendre qu'à la notification d'un bordereau d'amende pour tentative de soustractions puisque la reprise avait pu être effectuée dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire ayant abouti à la décision du 11 juillet 2003. La commission avait relevé dans la décision querellée que la taxation 2001 était définitive et que les contribuables auraient eu tous les éléments en mains pour en contester le contenu dans le délai légal ordinaire. Elle était toutefois revenue sur cette taxation en décidant que le montant à reprendre devait être limité à CHF 43'334.-. Elle n'était pas habilitée à procéder ainsi.

22. La commission a transmis son dossier au Tribunal administratif le 10 juillet 2008, persistant dans les considérants et le dispositif de sa décision,

estimant pour le surplus que le courrier de l'AFC du 19 novembre 2003 informant les contribuables de l'ouverture d'une procédure de rappel et de soustraction d'impôts avait eu pour effet de rouvrir la taxation 2001.

23. Le 30 juillet 2008, les contribuables ont conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission. La taxation 2001 avait été établie sur la base d'éléments erronés et l'autorité de recours de première instance avait rétabli une situation conforme au droit.
24. Le 16 octobre 2008, l'AFC a persisté dans son recours.
25. C'est le lieu de relever que l'ancien comme le nouveau mandataire des contribuables sont des sociétés fiduciaires qui étaient par ailleurs organe de révision de la société D_____ S.A. Le premier d'entre eux a été l'interlocuteur de l'AFC dans le cadre de l'échange de correspondance ayant abouti au courrier du 31 août 2001 ci-dessus mentionné sous chiffre 3.

EN DROIT

1. a. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

b. Le 1^{er} janvier 2002, est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) qui a également modifié ou abrogé les dispositions de la LCP. La LPFisc prévoit notamment à son article 86 que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de cette loi aux causes encore pendantes. Il s'ensuit qu'en matière de procédure, la loi de procédure fiscale s'applique à tous les cas. Cependant, cette loi ne contient pas uniquement des règles de procédure, mais également des règles matérielles qui y ont été intégrées pour des raisons de politique législative.
2. Le présent litige est circonscrit à la taxation 2001 et à l'amende pour tentative de soustraction d'impôt du 23 novembre 2004.
3. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, 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). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne 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 selon

une jurisprudence constante (ATA/956/2004 du 7 décembre 2004 ; ATA/29/2004 du 13 janvier 2004 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. I, 1994, p. 170; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle 1991, p. 116.

Seule la taxation de la période fiscale du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2001 est visée dans la présente cause, de sorte qu'elle est intégralement saisie par le droit en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001.

4. La question de savoir si et dans quelle mesure le courrier envoyé le 19 février 2003 par l'AFC aux contribuables et qui les avisait de l'ouverture d'une procédure de rappel et de soustraction d'impôts, a eu comme effet de rouvrir la procédure de taxation pour la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 janvier 2001 alors que celle-ci était définitive, faute de contestation de la taxation 2001, peut demeurer ouverte, vu ce qui suit.
5. a. Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1^{er}, 1^{ère} phrase LPA), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (SJ 1989 p. 418). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (SJ 2000 I 22 et références citées ; ATA/322/2007 du 19 juin 2007 consid. 4a ; ATA/581/2006 du 7 novembre 2006 consid. 4 ; ATA/928/2004 du 30 novembre 2004 consid. 2a).
- b. Les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1^{er}, 2^{ème} phrase, LPA). A cet égard, il y a lieu de préciser que tombent sous cette notion les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de l'extérieur de façon irrésistible (SJ 1989 p. 418).

Le délai de recours contre une décision sur réclamation est de 30 jours (art. 49 al. 1 LPFisc). En l'espèce, la décision de l'AFC statuant sur réclamation, datée du 29 septembre 2005, a été notifiée par pli recommandé aux contribuables, qui ont recouru le 31 octobre 2005.

6. Selon l'art. 49 al. 2 LPFisc, qui équivaut à l'art. 65 al. 2 LPA, l'acte de recours devant la commission doit indiquer ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve dont il entend se prévaloir. Les documents servant de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité. L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (ATA/118/2006 du 7 mars 2006 ; ATA/19/2006 du 17 janvier 2006).

En l'espèce, l'acte de recours du 28 octobre 2005 contenait les conclusions suivantes, s'agissant de la taxation 2001 : « Nous vous remercions [...] de bien vouloir prononcer l'annulation des amendes mises à la charge de nos mandants au titre des années 1999, 2000 et 2001-B ». Les conclusions en annulation de taxation visaient exclusivement les bordereaux d'impôts cantonaux et communaux 1999 et 2000. De même, l'argumentation développée par les contribuables ne visait-elle pas le contenu de la taxation 2001, ni la procédure suivie par l'AFC pour la déterminer. Seule l'amende en découlant était remise en cause.

C'est dans l'écriture spontanée complémentaire du 30 janvier 2006 - soit largement au-delà de la plus lointaine échéance du délai de recours contre la décision du 28 septembre 2005 - que les contribuables ont conclu à l'annulation de la taxation 2001. C'est la première fois depuis le début de la procédure de taxation pour cette période fiscale que les contribuables prenaient de telles conclusions, après avoir expressément affirmé qu'ils étaient d'accord avec le bordereau du 11 juillet 2003 et avaient renoncé à le contester. Ainsi, non seulement ces conclusions en annulation de la taxation 2001 sont elles intervenues tardivement mais rien dans le dossier ne permettait à la commission de considérer qu'elles auraient pu implicitement déjà figurer dans l'acte de recours du 31 octobre 2005. Celles figurant dans ce dernier étaient parfaitement cohérentes avec la position adoptée jusqu'alors par les contribuables au sujet de la taxation 2001.

C'est ainsi à tort que la commission a admis les conclusions tardives des contribuables en annulation de la taxation 2001 et est entrée en matière. De telles conclusions étaient irrecevables. Le recours sera admis sur ce point.

7. La commission a par ailleurs remis en cause le montant de l'amende de CHF 29'044.- pour tentative de soustraction intentionnelle infligée aux contribuables, en relation avec le montant de CHF 130'000.- requis pour l'AFC dans la taxation 2001. La commission a estimé que seul le montant de CHF 43'334.- devait être repris.

Toutefois, la commission ne pouvait revoir ce montant, puisqu'il résultait de la taxation 2001 sur laquelle elle ne pouvait se prononcer, faute de saisine valable. Le principe comme la quotité de l'amende n'étant pas contestés, - les contribuables ne s'opposant pas à la motivation de la commission à cet égard - le recours sera admis sur ce point également.

8. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision de la commission sera annulée en ce qui concerne la taxation 2001 et l'amende pour tentative de soustraction.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 juin 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mai 2008 concernant Madame et Monsieur L_____ ;

au fond :

l'admet ;

annule partiellement la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mai 2008 en ce qu'elle réduit à CHF 43'334.- la reprise effectuée par l'administration fiscale cantonale dans le cadre de la taxation de la période fiscale du 1^{er} janvier 2001 au 21 décembre 2001 (bordereau d'impôt cantonal et communal du 11 juillet 2003) ;

constate que le montant repris dans le bordereau du 11 juillet 2003 est de CHF 130'000.- ;

annule partiellement la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mai 2008 en ce qu'elle annule partiellement le bordereau d'amende pour tentative de soustraction du 23 novembre 2004 ;

confirme pour le surplus la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mai 2008 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame et de Monsieur L_____, conjointement et solidairement ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière administrative, ainsi qu'à Madame et Monsieur L_____.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :