

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3874/2006-ICC

ATA/455/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 15 septembre 2009

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur L_____

représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 4 mars 2009 (DCCR/164/2009)**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur L_____ (ci-après : les contribuables), sont contribuables dans le canton de Genève. Ils exercent une activité lucrative indépendante dans le domaine fiscal à l'enseigne « Impôt Service ».

2. Le 29 mars 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation d'office ICC 2002. L'impôt dû s'élevait à CHF 36'470,85, calculé sur un revenu imposable de CHF 168'439.- et une fortune nulle.

Ledit bordereau n'a pas fait l'objet d'une réclamation.

3. Par lettre recommandée du 5 septembre 2005, l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt ICC et IFD pour l'année 2002.

La déclaration 2002 avait été taxée d'office et les éléments de revenu et de fortune n'avaient pas été déclarés.

4. Les contribuables se sont adressés à l'AFC le 7 octobre 2005.

Le contrôleur de l'AFC faisait preuve d'acharnement à leur égard. Durant l'année 2003, l'AFC avait été confrontée à de gros problèmes de gestion des déclarations 2002. Pour de nombreux clients, dont eux-mêmes, ils avaient dû déposer non pas une copie, mais parfois deux, voire trois. Ils avaient beaucoup de peine à obtenir les délais qu'ils demandaient.

Ils ne voyaient pas pourquoi, suite à la taxation d'office, alors que leur déclaration avait été déposée normalement, l'AFC opérait un nouveau contrôle.

Etait joint à ce courrier le double de la déclaration fiscale 2002 datée du 30 octobre 2003.

5. Par lettre signature du 21 mars 2006, l'AFC a informé les contribuables de la clôture de la procédure de rappel d'impôt 2002.

Etaient joints deux bordereaux, à savoir un bordereau rectificatif du 21 mars 2006. L'impôt dû s'élevait à CHF 55'980,35 calculé sur un revenu imposable de CHF 233'026.- et une fortune nulle. En résultait un supplément d'impôt de CHF 18'584,40 auquel s'ajoutaient CHF 925,10 d'intérêts de retard. Un bordereau d'amende, d'un montant de CHF 18'584.- établi sur la base de l'art. 69 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Le contribuable s'était laissé taxer d'office sur la base d'une assiette fiscale inférieure à la réalité. De ce

fait, celui-ci n'avait pas été imposé à sa réelle capacité contributive. L'amende était fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait. M. L_____ avait déjà fait l'objet précédemment d'une procédure en soustraction d'impôt qui s'était révélée positive.

6. Les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre du bordereau rectificatif ICC et IFD 2002 par acte du 13 avril 2006. Ils avaient été taxés sur un bénéfice de CHF 274'506.- alors qu'ils avaient déclaré un montant de CHF 270'956.-. Par ailleurs, ils contestaient les amendes ICC et IFD. Ils avaient un délai jusqu'au 31 octobre 2003 pour déposer la déclaration 2002, ce qu'ils avaient fait le 30 octobre 2003. Lorsque l'AFC leur avait réclamé cette déclaration, ils l'avaient informée qu'elle avait été déposée le 30 octobre 2003 et que l'AFC l'avait certainement perdue. Ils avaient déposé une nouvelle fois le double de leur copie.

7. Par décision du 1^{er} septembre 2006, l'AFC a maintenu les bordereaux litigieux dans leur intégralité et rejeté la réclamation.

Contrairement à ce que prétendaient les contribuables, elle n'avait eu trace d'aucune déclaration 2002 reçue antérieurement au pli du 7 octobre 2005. Les contribuables n'avaient pas fait opposition dans les trente jours à la taxation insuffisante dont ils avaient fait l'objet, de sorte que l'AFC devait en conclure que ceux-là devaient savoir qu'en agissant de cette manière, il en résultait une économie d'impôt. La différence de CHF 3'550.- entre la déclaration rendue dans le cadre de la procédure de contrôle et la notification du 21 mars 2006, était due à la reprise sur la valeur du véhicule (Mercedes V 280 dont la valeur à neuf était supérieure à la valeur admise de CHF 36'000.-). S'agissant de l'amende, la quotité en était tout à fait proportionnée à la qualité de la faute et conforme à la jurisprudence en la matière.

8. Par actes séparés du 29 septembre 2006, les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) d'un premier recours portant sur la majoration de 3 % sur les acomptes provisionnels et d'un second recours portant sur l'amende ICC.

La majoration de 3 % sur les acomptes provisionnels était illégale et devait être annulée.

L'amende était dénuée de fondement. Ils avaient par trois fois déposé leur déclaration d'impôts 2002. S'ils étaient conscients de l'erreur commise par l'AFC, ce n'était en aucun cas volontairement qu'ils avaient conduit cette administration à se tromper et ils étaient parfaitement conscients que lorsque l'AFC aurait retrouvé leur déclaration, ils feraient l'objet d'un rappel d'impôt. L'amende infligée reposait sur l'art. 69 LPFisc alors qu'en l'occurrence, ils n'avaient jamais

eu l'intention de tromper le fisc. Par agacement, ils avaient refusé de faire le travail de l'AFC en attendant tranquillement que cette dernière procède au rappel d'impôt qu'elle se devait d'effectuer. Il n'était donc nullement question d'une soustraction consommée qui pourrait induire une amende. Ils n'avaient pas contesté devoir le montant complémentaire d'impôt ni les intérêts de retard.

Ils concluent à l'annulation du bordereau d'amende avec suite de frais et dépens.

9. L'AFC s'est déterminée le 4 octobre 2007. Elle renonçait à la majoration de 3 % sur les acomptes provisionnels et pour le surplus conclut au rejet du recours. Les reprises étaient admises, les éléments constitutifs, objectifs et subjectifs de la soustraction fiscale réalisés et la quotité de l'amende correspondant à une fois l'impôt éludé, ne procédait pas d'un excès ni d'un abus du pouvoir d'appréciation.
10. Après avoir ordonné une réplique et une duplique, la commission a admis partiellement le recours par décision du 4 mars 2009.

Le bordereau de taxation d'office du 29 mars 2004 n'avait pas fait l'objet d'une réclamation et la procédure de rappel d'impôt avait donné lieu à une reprise non contestée. La condition objective d'une soustraction d'impôts était donc remplie. S'agissant de la condition subjective, les recourants avaient déclaré, dans leur mémoire de recours, être conscients de l'insuffisance de la taxation d'office. Ainsi, la culpabilité des contribuables sous la forme d'une soustraction intentionnelle devait être confirmée. S'agissant de la quotité de l'amende, la commission a retenu que le montant de la reprise n'était pas négligeable et que l'AFC aurait pu tenir compte de circonstances aggravantes telles l'expérience et les connaissances professionnelles ainsi que les antécédents fiscaux pénaux des contribuables pour aggraver la peine. En fixant la quotité de l'amende à une fois l'impôt soustrait, l'autorité intimée n'avait pas outrepassé son pouvoir d'appréciation.

Le recours était rejeté concernant l'amende, mais partiellement admis dans la mesure où l'AFC renonçait à la majoration de 3 % sur acomptes provisionnels.

11. Les contribuables ont saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée par acte du 9 avril 2009.

Ils avaient déposé leur déclaration fiscale 2002 le 30 octobre 2003 et envoyé une copie à l'AFC suite au rappel qu'ils avaient reçu le 16 décembre 2003.

Si on leur reprochait de ne pas avoir déposé leur déclaration d'impôts, l'amende aurait dû être basée sur l'art. 68 LPFisc. Or, l'AFC ne leur avait adressé aucune sommation pour violation d'une obligation de procédure, ce qu'elle aurait dû faire s'ils n'avaient pas donné suite au rappel du 16 décembre 2003.

En tant qu'elle était basée sur l'art. 69 LPFisc, l'amende ne résistait pas à l'analyse. Certes, le Tribunal administratif pourrait trouver un peu cavalier le fait qu'ils n'aient pas réagi immédiatement à la taxation d'office dont ils avaient fait l'objet. Toutefois, il convenait de se remettre dans le contexte de leur activité, celle-ci consistant en le dépôt de milliers (sic) de déclarations d'impôts par année. Durant l'année 2003, il était patent que l'AFC avait de gros problèmes de gestion des déclarations fiscales 2002.

Comme ils l'avaient déjà mentionné, ils n'avaient jamais voulu tromper le fisc et n'avaient jamais même imaginé qu'ils pourraient bénéficier d'une taxation plus faible de celle à laquelle ils devaient s'attendre au regard de la déclaration qu'ils avaient établie le 29 octobre 2003. Ils n'avaient jamais tenu pour acquis, ni même envisagé que cela puisse survenir, que la taxation dont ils avaient fait l'objet le 29 mars 2004 puisse être définitive. Cela était corroboré par leur réponse immédiate à la demande du service du contrôle en octobre 2005.

Voulût-on considérer qu'il y avait faute, - ce qui était totalement contesté - , l'amende devait être réduite au cinquième de l'impôt soustrait en application de l'art. 69 al. 3 LPFisc.

Ils concluent à l'annulation du bordereau d'amende et subsidiairement à sa réduction au cinquième de l'impôt soustrait avec suite de frais et dépens.

12. Dans sa réponse du 29 juin 2009, l'AFC s'est opposée au recours.

Les contribuables n'avaient nullement établi avoir déposé ou envoyé leur déclaration fiscale 2002 avant l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale, que ce soit en original ou en copie. Si tel avait été le cas, ils n'auraient pas reçu un rappel recommandé les menaçant de taxation d'office puis une notification d'une taxation d'office pour défaut de dépôt de déclaration. Il leur incombait impérativement, à réception du rappel ou à tout le moins de celle de la taxation d'office, de tout faire pour remettre de manière certaine leur déclaration en main de l'AFC. Ils ne pouvaient raisonnablement se déclarer « agacés » et attendre « tranquillement » l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt tout en laissant entrer en force une taxation dont ils connaissaient pertinemment l'insuffisance. Ce comportement était contraire à la bonne foi et constituait même un non sens, venant de plus de personnes dont l'activité professionnelle consistait à « rédiger des déclarations d'impôts des personnes physiques à Genève ». De plus, les contribuables avaient des antécédents fiscaux pénaux qui rendaient la situation d'autant plus grave.

La preuve d'un comportement intentionnel devait être tenue à l'évidence pour établie. Partant, l'AFC avait fait preuve d'une modération certaine en fixant l'amende à une fois le montant de l'impôt éludé. Celle-ci n'était ainsi nullement disproportionnée ou injustifiée.

L'attitude contraire à la bonne foi des contribuables apparaissait d'autant plus évidente qu'au stade du recours devant le Tribunal administratif, ils relevaient pour la première fois que c'était tout au plus une amende au sens de l'art. 68 LPFisc qui aurait dû leur être infligée. Or, ce prétendu vice de procédure n'avait nullement été allégué devant la commission. De même, la régularité de la taxation d'office n'avait aucunement été mise en cause par les contribuables dans les trente jours dès sa notification.

Or, les contribuables avaient fait l'objet d'une amende de CHF 500.- fondée sur l'art. 68 LPFisc, comme le bordereau de taxation d'office du 29 mars 2004 l'indiquait expressément. A la réouverture de la taxation d'office par le biais de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale, il était justifié, à l'issue de cette procédure, d'infliger une amende cette fois sur la base de l'art. 69 LPFisc. Certes, les contribuables auraient préféré ne payer que le montant de la taxation d'office du 29 mars 2004 comprenant seulement CHF 500.- d'amende pour non dépôt de la déclaration d'impôts et non pas par la suite une amende de CHF 18'584.-, tout en considérant cependant les reprises comme parfaitement injustifiées.

Pour le surplus, la faiblesse de l'argumentation des recourants devait conduire au rejet de toutes leurs conclusions, tant principales que préalables.

13. Par courrier du 2 juillet 2009, le juge délégué a informé les parties que l'instruction était close et la cause en l'état d'être jugée sauf demande d'acte complémentaire.
14. Le 5 août 2009, les recourants ont requis qu'il soit procédé aux enquêtes nécessaires à l'établissement des faits suivants par demande de renseignements respectivement demande de production de pièces à l'AFC :
 1. Détermination de la date d'envoi et de réception de la sommation de l'AFC ayant précédé l'envoi de la taxation d'office datée du 29 mars 2004 ;
 2. Détermination de la date d'envoi et de réception de la sommation de l'AFC adressée aux recourants pour violation des obligations de procédure, notamment défaut de dépôt de déclaration d'impôt au sens de l'art. 68 LPFisc ;
 3. Détermination de la date d'établissement des déclarations des recourants telle que figurant sur celles-ci pour les années de taxation 2000, 2001-B, 2003 à 2007 ;
 4. Détermination de la date de réception par l'AFC des déclarations des recourants pour les années de taxation 2000, 2001-B, 2003 à 2007 ;

5. Détermination de la procédure adoptée par l'AFC lors de la remise de déclaration au guichet de l'AFC ; notamment établir s'il est systématiquement donné un accusé de réception et décrire le type d'accusé de réception remis.

15. L'AFC s'est déterminée le 28 août 2009.

S'agissant de la taxation d'office du 29 mars 2004, la régularité de sa notification avait d'ores et déjà été dûment établie. En raison du non-respect de leur obligation de déclaration, les contribuables avaient tout d'abord reçu un rappel simple en date du 18 novembre 2003 puis un rappel recommandé le 17 (sic) décembre 2003. L'existence de ce dernier était incontestable puisque les recourants l'invoquaient de manière expresse dans leur recours devant le Tribunal administratif.

Les contribuables s'étaient bien gardés de réagir suite à la réception du rappel recommandé précité. L'obligation de déclaration n'ayant pas été respectée, c'était à bon droit que les recourants avaient été taxés d'office, taxation logiquement assortie d'une amende en application de l'art. 68 LPFisc.

Les contribuables s'étaient laissé taxer d'office de manière insuffisante, le sachant pertinemment, et ils n'avaient nullement établi avoir déposé ou envoyé leur déclaration fiscale 2002 avant l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale.

Il appartenait aux contribuables de prouver l'envoi ou le dépôt d'une déclaration fiscale en mains de l'AFC et non le contraire ! En l'espèce, l'AFC persistait à affirmer qu'elle n'avait pas reçu à temps la déclaration d'impôt ou une copie de celle-ci. Elle n'avait pu disposer d'une copie de déclaration qu'en octobre 1995 (recte 2005) jointe au courrier des contribuables du 7 octobre 2005.

Pour le surplus, les exigences des recourants étaient fantaisistes : il appartenait à chaque contribuable de respecter son obligation de déclaration et de s'assurer d'être en mesure, en cas de besoin, de prouver qu'il avait bien satisfait à son obligation de dépôt de déclaration.

L'AFC a persisté de plus fort dans ses écritures du 29 juin 2009.

16. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. 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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'objet du litige est l'amende ICC 2002, étant précisé que les reprises opérées par l'AFC dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt ICC 2002 ne sont pas contestées par les recourants.
3.
 - a. En matière d'impôts cantonaux, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, est puni d'une amende en cas de soustraction consommée (art. 69 al. 1 LPFisc ; art. 56 al.1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID - RS 642.14) ainsi qu'en cas de tentative (art. 70 LPFisc).
 - b. 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 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 de la peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qui sont incorrectes ou incomplètes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A. 351/2002 du 5 novembre 2002, consid. 3. 1 ; ATA/196/2009 du 21 avril 2009 et les références citées).
 - c. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur, en l'espèce le contribuable, envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accomode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2 p. 61 et les références citées). Parmi les éléments extérieurs permettant de conclure que l'auteur a accepté le résultat dommageable pour le cas où il se produirait figurent notamment la probabilité (connue de l'auteur) de la réalisation du risque et l'importance de la violation du devoir de prudence. Plus celles-ci sont grandes, plus sera fondée la conclusion que l'auteur, malgré d'éventuelles dénégations, avait accepté l'éventualité de la réalisation du dommage (ATF 119 IV 1 consid. 5a p. 2 s.).
 - d. En matière de soustraction par négligence, l'auteur de la soustraction 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 usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user 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, Droit fiscal suisse, 2e éd. 1998, p. 271ss).

En l'espèce, il résulte des déclarations des recourants que ceux-ci avaient parfaitement conscience que leur déclaration 2002 était incomplète et qu'ils n'auraient même jamais envisagé que la taxation d'office du 29 mars 2004 pouvait être définitive. Point n'est besoin de plus amples développements pour conclure, à l'instar des autorités inférieures, que les contribuables étaient conscients de cacher au fisc une partie de la réalité de leurs revenus. Cet élément est d'autant plus grave en l'espèce, dans la mesure où les contribuables exercent précisément une profession dans le domaine fiscal. Par conséquent, c'est à juste titre que l'AFC a retenu qu'ils avaient agi avec l'intention de tromper le fisc. Ce constat étant établi, il n'y a pas lieu de suivre les recourants dans leurs digressions au caractère manifestement dilatoires concernant la procédure suivie en l'espèce par l'AFC qui a débouché sur la taxation d'office du 20 mars 2004.

Le principe d'une amende pour soustraction intentionnelle est ainsi acquis.

4. Il convient de déterminer la quotité de l'amende.
 - a. L'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, elle jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant. Le tribunal de céans ne le censure d'ailleurs qu'en cas d'excès (ATA/196/2009 du 21 avril 2009 et les références citées).
 - b. En cas de soustraction consommée, l'amende est en général fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, l'amende peut au plus être triplée (art. 69 al. 3 LPFisc). Dans le cas d'une tentative de soustraction, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction aurait été commise intentionnellement et consommée (art. 70 al. 2 LPFisc).
 - c. Pour déterminer la quotité de l'amende, les autorités doivent en outre appliquer les principes généraux du droit pénal en matière de fixation de la peine, soit, depuis l'entrée en vigueur le 1er janvier 2007 de la nouvelle partie générale du code pénal, de l'art. 47 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) (ATA/96/2008 du 4 mars 2008, consid. 11b ; ATA O. du 30 mars

1993 ; RDAF 1999 II p. 376), à savoir en fonction de la culpabilité de l'auteur, de ses antécédents et de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir.

d. Finalement, le montant de l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/196/200 déjà cité et les références citées).

En l'espèce, la commission a confirmé l'amende de CHF 18'584.- infligée aux contribuables qui correspond à une fois l'impôt élué. Cette amende est plus que raisonnable au regard de l'attitude des recourants, de leurs connaissances professionnelles qui devraient les amener à connaître parfaitement la loi et les conséquences de sa violation. Partant, le montant de l'amende sera confirmé, les contribuables n'alléguant pas au demeurant que le paiement de cette somme les exposerait à une situation financière difficile (ATA/614/2008 du 9 décembre 2008).

5. 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 depuis le 1er janvier 2002.

b. 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.

En l'espèce, le délai de prescription relative concernant les infractions réalisées pendant la période fiscale 2002 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 du 5 septembre 2005, soit avant l'échéance du délai de cinq ans. Quant à la prescription absolue, elle n'est pas davantage atteinte.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émoulement de CHF 1'000.- 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 29 septembre 2006 par Madame et Monsieur L._____ contre la décision du 4 mars 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

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 ;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :

F. Rossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :