

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4275/2010-ICCIFD

ATA/798/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 décembre 2013

dans la cause

Madame U_____ T_____ et Monsieur R_____ T_____
représentés par Berdat & Cie S.A., mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
21 décembre 2011 (JTAPI/1480/2011)**

EN FAIT

1. Madame U_____ T_____ et Monsieur R_____ T_____ (ci-après : les époux T_____), domiciliés dans le canton de Genève, étaient actionnaires, chacun à raison de 50 %, du capital-actions de la société M_____ S.A. (ci-après : M_____) laquelle constituait notamment l'organisme faîtière du groupe M_____ (ci-après : le groupe), actif dans le domaine de l'événementiel.
2. Le 12 septembre 2002, les contribuables, sous la plume de Ernst & Young S.A., ont écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) afin d'obtenir son préavis sur la qualification d'une situation de fait particulière (ci-après : le préavis ou le « ruling »), suite à un entretien s'étant déroulé le 20 août 2002 et au cours duquel cette dernière avait été présentée.

Ils envisageaient de constituer, dans les six mois, une société de personnes sous la forme d'une « Limited Partnership » ayant son siège à Guernesey (ci-après : « Guernesey » ou « l'Île ») et dont ils deviendraient les associés indéfiniment responsables (« general partners »), leurs trois enfants, soit Monsieur S_____ T_____ et Mesdames M_____ T_____ et I_____ T_____, intervenant en qualité d'associés limitativement responsables (« limited partners »). Ils lui apporteraient leur participation dans M_____ à sa valeur nominale, étant précisé qu'une augmentation du capital-actions par conversion de réserve n'était pas prévue dans les cinq années à venir. Dite constitution était soumise à l'accord de l'autorité de surveillance fiscale de Guernesey.

La nouvelle société aurait principalement pour but de mettre à la disposition de M_____ la compétence des contribuables acquise dans leur domaine d'activités de manière à renforcer la présence du groupe sur la scène internationale en fournissant des prestations de conseils aux clients du monde entier. Elle louerait ses propres locaux et embaucherait son propre personnel pour effectuer les tâches administratives ; la comptabilité et la coordination des rendez-vous et activités des administrés seraient ainsi tenues depuis Guernesey. Les époux T_____ seraient amenés à se rendre régulièrement sur place, bien que les prestations qu'ils offriraient devraient essentiellement l'être à l'étranger, soit au siège de leurs clients.

S'agissant de son traitement fiscal, la structure à créer remplissait les conditions d'une entreprise située à l'étranger au sens de l'art. 6 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RG 642.11). Un montant fixe de CHF 100'000.- par personne et par année, imposable au taux

maximal, devait être retenu comme attribuable à la Suisse, et plus précisément au canton de Genève, du fait qu'une partie des activités de la société pouvait être exercée sur sol helvétique. Le régime spécial précité s'appliquait également aux impôts cantonal et communal et l'entité serait assujettie à Guernesey conformément à la législation en vigueur.

Enfin, les contribuables tenaient à la disposition de l'AFC-GE une copie des contrats définitifs ainsi que les documents légaux de constitution de la société et rappelaient qu'ils entameraient les démarches nécessaires à la réalisation de la structure une fois l'accord de l'administration obtenu.

3. Par acte officiel daté du 30 octobre 2002, les époux T_____ ont fait inscrire la société « L_____ Limited Partnership » (ci-après : L_____ L.P.) dans le registre des « Limited Partnership » de l'Île.
4. Le 18 mars 2004, l'AFC-GE a retourné la proposition d'accord munie du timbre humide « Bon pour accord » avec la mention « Accord octroyé dans les limites du contenu de notre courrier d'accompagnement daté du 18 mars 2004 ».
5. Ledit courrier reprenait les engagements formulés par les époux T_____ dans leur lettre du 12 septembre 2002 et exigeait notamment que puissent être démontrés en tout temps l'effectivité et le caractère opérationnel de l'infrastructure, de même que la gestion des participations dans M_____ à Guernesey.

L'existence d'un établissement stable ne pouvait être reconnue qu'à la condition que chacun des associés travaillât au minimum trente jours ou se déplaçât dix fois par année sur l'Île pour y exercer ses activités professionnelles.

S'agissant de l'évaluation forfaitaire des revenus des contribuables, elle devait s'effectuer au minimum sur le 10 % des profits nets dégagés par la société, soit L_____ L.P. L'AFC-GE se réservait toutefois le droit de revoir ce montant lors de chaque période fiscale en fonction de l'organisation de l'activité concernée.

Quant aux avoirs en mains de la société et aux autres revenus générés par celle-ci, ils seraient exonérés de l'impôt fédéral, cantonal et communal, sous réserve de progressivité, dans la mesure où ils seraient effectivement gérés, respectivement réalisés, à l'étranger. A défaut, ils seraient également imposés dans le chef des associés.

6. La déclaration fiscale des contribuables pour l'année 2003, remise à l'AFC-GE le 3 novembre 2004, mentionnait un revenu et une fortune imposables au titre de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de CHF 147'745.-, respectivement CHF 617'568.- et, un revenu imposable au titre de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de CHF 163'230.-.

7. La déclaration fiscale des contribuables pour l'année 2004, remise à l'administration le 5 octobre 2005, mentionnait un revenu et une fortune ICC imposables de CHF 133'303.-, respectivement CHF 0.- et, un revenu IFD imposable de CHF 152'324.-.
8. Les époux T_____ ont été invités à démontrer l'effectivité et le caractère opérationnel de L_____ L.P. à Guernesey, par courriers des 6 et 25 septembre et 19 octobre 2006. Ils étaient priés de produire, pour l'année 2003, le détail des honoraires encaissés durant l'exercice 2002-2003 ainsi que celui des frais de voyage accompagnés de leurs justificatifs et, pour l'année 2004, le détail du chiffre d'affaires et des postes de charges. Pour les deux années, ils devaient démontrer qu'ils disposaient de locaux, de personnel qualifié et qu'ils s'étaient rendus régulièrement sur place selon les fréquences requises.
9. Par courrier daté du 6 novembre 2006, sous la plume de leur autre mandataire, Berdat & Cie S.A. (anciennement Fiduciaire Nicolas Berdat S.A.), les administrés ont indiqué que l'activité commerciale de L_____ L.P. avait connu un remarquable développement avec l'établissement de nouveaux partenariats en Europe, au Moyen-Orient et en Asie. Ces démarches les avaient conduits à se trouver régulièrement à Londres, raison pour laquelle ils avaient décidé d'en faire un « deuxième pilier » de leur activité professionnelle.

Pour ce faire, ils avaient fondé, dans le courant de l'année 2004, une autre personne morale, « Q_____ Limited Liability Partnership » (ci-après : Q_____ L.L.P.) ayant siège à Londres et à laquelle ils avaient apporté les parts de L_____ L.P. dont ils étaient personnellement propriétaires. Sur ces entrefaites, Q_____ L.L.P. avait été nommée « general partner » de L_____ L.P. aux côtés de M. S_____ T_____, lequel exerçait également cette fonction au lieu de celle de « limited partner » qu'il occupait précédemment.

L_____ L.P. disposait de locaux commerciaux loués à l'entreprise « A_____ » (ci-après : A_____), lesdits locaux étaient équipés des moyens de communication nécessaires à l'exercice des activités inhérentes à sa gestion et un employé, en la personne de Monsieur D_____, avait été engagé à 50 % pour procéder à la facturation, à la tenue de la comptabilité, au contrôle des comptes, à la coordination des réunions tant internes qu'avec les clients de même qu'à la préparation des assemblées générales.

Selon les bilans financiers et comptes pertes et profits de L_____ L.P., la rubrique « administration fees » pour 2002-2003 présentait des charges en EUR 9'7852.- et le poste « administration fees / accounting / staff » pour 2004 un montant en EUR 17'813,24. Les honoraires facturés par la société s'élevaient à EUR 800'285.- pour l'exercice 2002-2003 et à EUR 832'130.- pour l'exercice 2004. Ils étaient justifiés par l'organisation de nombreux congrès dans des villes européennes, excepté Guernesey, ainsi que dans le reste du monde pour quelques-

uns d'entre eux, totalisant, en 2002-2003 et en 2004, 224 jours d'activité, respectivement 202, pour M. T_____ et 140, respectivement 138, pour Mme U_____ T_____.

Les contribuables relevaient qu'ils avaient séjourné régulièrement à Guernesey et à Londres dans le cadre de leur activité commerciale et que M. S_____ T_____, de par sa qualité de « general partner » de L_____ L.P. acquise en 2004, était présent sur place pour en assurer la gestion. Les frais de voyage des administrés atteignaient d'ailleurs EUR 92'020.- en 2002-2003 et EUR 251'286,97 en 2004. Ils produisaient un document intitulé « travelling expenses 2002/2003 », lequel faisait état d'un nombre de huit voyages, sur l'Île uniquement, pour les deux époux pour la période correspondante. Les administrés ne présentaient, en revanche, aucun détail de leurs voyages pour l'exercice 2004.

10. Dans sa décision datée du 18 décembre 2008, l'AFC-GE a dénoncé l'accord avec effet immédiat. Elle estimait que les exigences qu'elle avait imposées pour la reconnaissance de l'exercice d'une « activité indépendante depuis un établissement stable à Guernesey » n'avaient pas été remplies et que, partant, « sa direction effective se situ[ait] à Genève ».

L_____ L.P. ne possédait pas de bureaux, la société A_____ se contentant de mettre une surface à disposition dans ses propres locaux. M. D_____ était employé par une structure dépendant de A_____ et percevait un revenu « libell[é] en tant qu'honoraires d'administration ». Les contribuables n'avaient été présents sur l'Île que durant huit jours sur quatorze mois, soit du 30 octobre 2002 au 31 décembre 2003 et les honoraires encaissés par la société se rapportaient à des séminaires principalement dispensés en Europe à l'exclusion de Guernesey.

11. Le 19 décembre 2008, l'AFC-GE a procédé à la taxation fédérale, cantonale et communale des époux T_____ pour l'année 2003 en leur attribuant les revenus et fortune de L_____ L.P. S'agissant de l'ICC, le revenu imposable était de CHF 1'097'027.- au taux correspondant et la fortune imposable de CHF 9'611'364.- au taux de CHF 10'581'341.-. Le revenu IFD imposable était, quant à lui, de CHF 1'105'500.- au taux correspondant.

12. Le 20 janvier 2009, les contribuables ont élevé réclamation contre la décision de taxation portant sur l'ICC et l'IFD pour l'année 2003.

Ils ont conclu principalement à ce qu'il soit fait application du préavis de sorte que les bénéfices et biens, propriété de L_____ L.P., ne leur soient pas imputés et à ce que la répartition internationale et intercantonale soit adaptée en conséquence.

La dénonciation du « ruling » entrainait en conflit avec la protection de la bonne foi de l'administré puisqu'ils avaient procédé à d'importantes dispositions depuis son approbation en 2004 en se fondant sur lui. En outre, il ne pouvait pas être mis fin au préavis avec effet rétroactif.

Il importait de distinguer le terme d'« établissement stable », employé par l'AFC-GE et ne démontrant que la présence d'une activité commerciale, de celui d'« entreprise » qui, tout en n'étant pas défini à l'art. 6 al. 1 LIFD, représentait un « complexe organisationnel-technique de patrimoines » comme l'était L_____ L.P. Dans sa phase de développement, une entreprise se devait de réduire au mieux ses coûts fixes et la société avait connu une croissance continue depuis sa fondation, ce qui découlait notamment de la constitution de L_____ Services L.L.P. et de l'augmentation entre chaque exercice social des revenus de l'employé.

Il n'était pas nécessaire à la gestion d'une entreprise qu'elle disposât, du moins dans un premier temps, de locaux qui lui fussent propres. Le type d'activité déployé par L_____ L.P. s'effectuait d'ailleurs au siège de ses clients de sorte qu'il était suffisant de disposer de locaux équipés, fussent-ils loués, pour un loyer annuel en GBP 2'640.- à compter du 1^{er} janvier 2004, comme cela était le cas en l'espèce, au regard du contrat de bail produit et daté du 11 mai 2005.

S'agissant des frais de voyage, tous n'avaient pas été facturés à L_____ L.P., certains étant pris en charge par les clients eux-mêmes. Les huit voyages mentionnés par l'AFC-GE correspondaient à des séjours d'une durée totale de douze à quinze jours passés à Guernesey, ce qui indiquait l'existence d'une activité commerciale à l'étranger. Sur l'année 2003, les époux T_____ avaient également passé deux cent deux jours à l'étranger dans le cadre de leurs activités professionnelles et cent huit jours en voyage, si bien qu'ils avaient été présents durant quarante jours sur sol suisse. Ils ne produisaient néanmoins aucun document supplémentaire à l'appui de leurs allégations.

Quant au lieu où les séminaires avaient été tenus, il découlait de la nature de l'activité déployée que celle-ci ne se déroulat pas au siège de L_____ L.P.

13. Le 30 octobre 2009, l'AFC-GE a procédé à la taxation fédérale, cantonale et communale des époux T_____ pour l'année 2004 en leur attribuant à nouveau les revenus et fortune de L_____ L.P. S'agissant de l'ICC, le revenu imposable était de CHF 727'958.- au taux correspondant et la fortune imposable de CHF 24'636'653.- au taux de CHF 25'855'325.-. Le revenu imposable au titre de l'IFD était, quant à lui, de CHF 739'900.- au taux correspondant.
14. Le 30 novembre 2009, les contribuables ont derechef élevé réclamation, soit contre la décision de taxation portant sur l'ICC et l'IFD pour l'année 2004.

Ils reprenaient, en substance, les mêmes éléments que dans leur précédente réclamation.

15. Par décisions sur réclamation du 15 octobre 2010 renvoyant au contenu de son courrier du 18 décembre 2008, l'AFC-GE a maintenu ses décisions de taxation des 19 décembre 2008 et 30 octobre 2009.

Elle ne reconnaissait pas la présence d'un établissement stable ou d'une entreprise à l'étranger. Le principe de la bonne foi n'avait pas été violé puisque « le contribuable d[eva]it avoir l'assurance, sur la base d'un arrangement intervenu entre l'administration fiscale et le contribuable, que ce dernier sera[it] respecté par ladite administration au moment de la taxation » et qu'il devait agir conformément à ses engagements, ce que les époux T_____ n'avaient pas fait.

16. En date du 19 novembre 2010, les contribuables ont interjeté deux recours par-devant la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue entre-temps le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre la décision sur réclamation rendue le 15 octobre 2010 par l'AFC-GE et portant sur le maintien de leur taxation fédérale, cantonale et communale pour l'année 2003, respectivement 2004. Ils persistaient dans leurs conclusions sur réclamation.

En plus de reprendre les mêmes arguments, les recourants alléguaient la violation de leur droit d'être entendu de par le fait que l'AFC-GE ne s'était pas déterminée sur les arguments soulevés dans la réclamation et ne justifiait pas sa prise de position, se contentant de réitérer le dispositif de sa décision sans en développer les motivations. Elle ne s'exprimait pas non plus sur la demande d'adaptation de la répartition internationale et intercantonale.

17. Par décision du 15 décembre 2010 référencée sous numéro de cause A/4275/2010 ICCIFD-2003 et 2004, la commission a invité les recourants à s'acquitter d'un montant de CHF 500.- au titre d'avance de frais pour leurs deux recours.

18. Dans sa réponse du 6 juillet 2011, l'AFC-GE a conclu à la rectification des bordereaux de taxation concernant l'ICC et l'IFD pour les années 2003 et 2004 (ci-après : les bordereaux) en tant que la répartition internationale et intercantonale devait attribuer l'excédent de charges supporté par le domicile fiscal genevois au canton de Zurich, soit un montant de CHF 43'638.-, et au rejet du recours pour le surplus.

L'AFC-GE s'était fondée sur les éléments ressortant des déclarations fiscales des époux T_____ et sur les renseignements fournis sur réquisition par les soins de ces derniers. L_____ L.P. ne remplissait pas, dès son origine, les conditions nécessaires pour se voir attribuer le statut fiscal d'établissement stable à l'étranger,

celle-ci ne possédant pas de bureaux propres et consacrant une somme modique à la rémunération de l'employé au regard du chiffre d'affaires déclaré. De plus, les administrés ne s'étaient rendus que huit jours à Guernesey sur un intervalle de temps de quatorze mois et n'avaient organisé aucun séminaire sur l'Île.

19. Par complément à ses écritures daté du 15 novembre 2011, l'AFC-GE a rappelé que les règles régissant la répartition internationale et intercantonale avaient été modifiées en 2010 en ce sens que « lorsque les charges attribuées au revenu étranger dépass[ai]ent celui-ci, l'excédent négatif n'[était] pris en compte que pour fixer le taux d'imposition ». Dites modifications s'appliquaient à la répartition prévue par les bordereaux dont la nouvelle teneur était reproduite sous forme de tableaux.
20. Par jugement du 21 décembre 2011, mais envoyé pour notification le 6 janvier 2012 et reçu par les contribuables le 9 janvier 2012 (ci-après : le jugement), le TAPI a partiellement admis le recours, renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2003 et 2004 et mis un émolument de CHF 750.- à la charge des recourants.

Le droit d'être entendu des contribuables n'avait pas été violé, l'AFC-GE ayant motivé sa décision de façon suffisante et n'étant pas obligée de se prononcer sur chacun des arguments développés. En outre, bien que l'AFC-GE ne se fût pas exprimée sur le grief mettant en cause la méthode de répartition internationale et intercantonale, les échanges d'écritures intervenus permettaient de se prononcer sur cette question. Conséquemment, les recourants avaient pu faire valoir leurs droits de sorte que l'informalité avait été réparée.

La bonne foi des administrés avait été dûment sauvegardée puisque l'AFC-GE n'avait donné aucune garantie et ne s'était en aucune manière engagée sur l'étendue de l'assujettissement des contribuables pour la société.

S'agissant des critères du préavis, L_____ L.P. disposait de locaux, certes loués, mais équipés des commodités nécessaires et destinés au seul exercice de l'activité commerciale des époux T_____. De même, le fait qu'aucun des séminaires dispensés n'ait été organisé à Guernesey ne pouvait être reproché aux contribuables qui avaient expressément mentionné dans leur courrier du 12 septembre 2002 que leur activité commandait d'exercer leur activité au siège de leurs clients.

A l'inverse, s'agissant des autres conditions posées au « ruling », il ne pouvait être considéré que L_____ L.P. avait engagé du personnel sur l'Île. Le nombre de collaborateurs employés, à savoir un seul, leur taux d'activité, soit 50 %, de même que le montant de sa rémunération par rapport au chiffre d'affaires réalisé ne démontraient pas la présence d'une infrastructure effective et opérationnelle, c'est-à-dire d'une activité commerciale, sur place. De surcroît, la

présence des contribuables à Guernesey était inférieure au minimum prévu par le préavis. Malgré leurs déclarations, ils n'apportaient pas la preuve de leur présence au siège de la société durant l'année 2004 ni de la réalité des voyages supplémentaires dont ils alléguaient l'existence.

La constitution de la société ne recherchait d'autre but que celui d'obtenir un avantage fiscal et ne correspondait pas au déploiement d'une véritable activité commerciale à l'étranger. Le préavis avait donc été valablement dénoncé.

Enfin, s'agissant de la répartition internationale et intercantonale, il devait être donné suite à la conclusion commune des recourants et de l'AFC-GE en rectification des bordereaux, conformément à la réglementation en vigueur.

21. Par acte déposé le 7 février 2012, les époux T_____, sous la plume de Berdat & Cie S.A., ont formé recours contre le jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et conclu, sous suite de frais et dépens, à ce que les bordereaux soient annulés et la taxation opérée conformément au « ruling ». Le caractère valide de celui-ci devait également être constaté.

Leur droit d'être entendu avait été violé par le fait que l'AFC-GE ne s'était pas exprimée sur leurs « arguments matériels » dans ses décisions sur réclamation du 15 octobre 2010.

Il avait été porté atteinte à leur bonne foi dès lors que le « ruling » avait été dénoncé avec effet rétroactif et tardivement, soit six ans après son dépôt et quatre ans après son approbation, de sorte qu'il n'avait jamais déployé ses effets alors même que, comme déjà évoqué, les contribuables avaient pris d'importantes dispositions organisationnelles sur cette base. Il fallait davantage considérer que le préavis avait été annulé sous condition et à compter du 18 décembre 2008. De plus, les conditions posées par l'AFC-GE le 18 mars 2004, notamment s'agissant du temps que les administrés se devaient de passer à Guernesey, ne pouvaient s'appliquer pour les périodes 2003 et 2004 lesquelles étaient antérieures à l'accord.

Pour le surplus, les recourants reprenaient les termes de leurs précédents actes.

22. En date du 23 février 2012, le TAPI a informé la chambre de céans qu'il n'avait pas d'observations à formuler.
23. Le 23 mars 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La décision du TAPI était fondée puisqu'il avait été constaté que l'activité indépendante déployée par L_____ L.P. n'était pas exercée depuis Guernesey.

L'AFC-GE s'en rapportait aux arguments retenus par la juridiction de première instance quant à l'absence de violation du droit d'être entendu des époux

T_____. Les conditions posées par le courrier du 18 mars 2004 pour la reconnaissance d'un établissement stable ou d'une entreprise à l'étranger étaient « la cristallisation des conditions usuelles prévues à l'article 6 alinéa 1 LIFD ». Les contribuables ne pouvaient donc se prévaloir du fait qu'il leur était impossible de les remplir en 2003 et 2004.

Il était, de plus, irrelevant de déterminer si ladite structure constituait une entreprise ou un établissement stable au sens de la loi, pour autant que le contenu de ces notions soit différent, puisque L_____ L.P. était effectivement dirigée depuis le domicile fiscal des administrés. Les recourants n'apportaient aucun élément nouveau permettant de prouver qu'ils avaient consacré suffisamment de temps à la gestion de leur société depuis l'Île ni que les moyens investis en terme de personnel engagé seraient supérieurs à ceux reconnus par jugement. Ils n'établissaient pas non plus que leur activité était, si ce n'est effectuée, du moins initiée, à Guernesey alors même qu'elle consistait en des prestations fournies par les contribuables eux-mêmes. Ce faisant, ils ne satisfaisaient pas aux exigences du fardeau de la preuve qui leur incombaient.

24. Par courrier daté du 25 mai 2012, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

25. Le 3 juillet 2012, les époux T_____ ont répliqué aux écritures responsives de l'AFC-GE et conclu, préalablement, à la jonction des causes relatives aux années 2003 et 2004, principalement, à l'annulation des bordereaux, des décisions sur réclamation et du jugement, à la taxation, pour l'année 2003, du revenu ICC de CHF 43'534.- au taux de CHF 55'512.-, de la fortune ICC de CHF 0.-, du revenu IFD de CHF 51'115.- au taux de CHF 63'595.- et, pour 2004, du revenu ICC de CHF 30'732.- et du revenu IFD de CHF 41'656.- au taux de CHF 256'881.-, à la constatation du fait que le « ruling » était toujours en vigueur à l'exclusion de l'exigence d'un nombre minimum de jours de présence ou de déplacements et à la condamnation aux frais et dépens de l'administration. Subsidièrement, ils ont conclu à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC-GE pour qu'il soit procédé à une nouvelle répartition internationale tenant compte de l'activité effective déployée depuis Guernesey et Londres.

En plus de réitérer leurs griefs, les recourants rappelaient que le groupe avait connu une expansion notable depuis qu'ils avaient initié leurs activités sous l'égide de L_____ L.P. En outre, l'Île avait été choisie pour de multiples autres raisons que le caractère concurrentiel de ses charges fiscales, soit notamment du fait qu'elle ne restreignait pas l'accès des entrepreneurs suisses à la clientèle européenne, qu'elle mettait à disposition du personnel qualifié pour de moindres coûts et que, plus généralement, elle offrait des conditions très favorables au développement d'entreprises.

Seules la gestion administrative et la planification des déplacements étaient susceptibles d'un traitement centralisé au siège. Or, celles-ci déterminaient le

centre de l'activité commerciale, de sorte que L_____ L.P. s'avérait être une entreprise située à l'étranger. A cela s'ajoutait le fait que la société était également administrée depuis Londres par le biais de L_____ Services L.L.P. Il importait ainsi de procéder à une répartition internationale des revenus et fortune attribués, cas échéant, à la Suisse.

26. Ensuite de cela, 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. Au titre de l'art. 70 LPA, « [l]'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune ».

Cette disposition s'applique tant au TAPI qu'à la chambre de céans (art. 6 al. 1 lit. a et b LPA).

En l'espèce, les bordereaux de taxations pour les années 2003 et 2004 constituent deux actes distincts. Il en va de même des réclamations des administrés, des décisions sur réclamation de l'AFC-GE et des recours formés par-devant le TAPI. En revanche, la juridiction administrative de première instance, dès réception des actes de recours, a ouvert une procédure sous un seul numéro de cause, n'a invité les parties à s'acquitter que d'un seul montant au titre d'avance de frais, puis n'a rendu qu'un seul jugement sous numéro JTAPI/1480/2011.

Ce faisant, le TAPI a d'office joint les causes portant sur les taxations fiscales ICC et IFD des années 2003 et 2004, de sorte que la demande des recourants sur ce point, à un stade ultérieur de la procédure, est sans objet. Le recours sera déclaré irrecevable sur ce point.

3. Le présent litige porte sur la reconnaissance du fait que les conditions d'engagement de personnel et de présence effective des recourants, à l'exclusion du nombre de jours, requises par l'administration dans son courrier du 18 mars 2004 sont remplies, que le « ruling » est, de ce fait, en vigueur de façon que les bordereaux doivent être annulés et établis en tenant compte du fait que L_____ L.P. est gérée depuis l'étranger.

4. Les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu au motif que l'AFC-GE n'avait pas pris position, dans ses décisions sur réclamation, sur les arguments qu'ils avaient soulevés démontrant qu'ils avaient rempli les engagements mentionnés dans leur courrier du 12 septembre 2002. Ce faisant, ils considèrent que l'autorité n'a pas satisfait aux exigences légales de motivation.

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation entraîne, lorsque sa réparation par l'autorité de recours n'est pas possible, l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 p. 197 ; 133 III 235 consid. 5.3 p. 250). Sa portée est déterminée en premier lieu par le droit cantonal (art. 41 ss LPA) et le droit administratif spécial (ATF 124 I 49 consid. 3a p. 51 et les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 5A_11/2009 du 31 mars 2009 ; 2P.39/2006 du 3 juillet 2006 consid. 3.2). Si la protection prévue par ces lois est insuffisante, ce sont les règles minimales déduites de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) qui s'appliquent (art. 29 al. 2 Cst. ; Arrêt du Tribunal fédéral 4A 15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.1 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève-Zurich-Bâle 211, p. 509 n. 1526 ; A. AUER/ G. MALINVERN / M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Berne 2006, Vol. 2, 2ème éd., p. 603 n. 1315 ss). Quant à l'art. 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), il n'accorde pas au justiciable de garanties plus étendues que celles découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. (Arrêts du Tribunal fédéral 6B_24/2010 du 20 mai 2010 consid. 1 ; 4P.206/2005 du 11 novembre 2005 consid. 2.1 et arrêts cités).

La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de droits constitutionnels a notamment déduit du droit d'être entendu le droit d'obtenir une décision motivée. L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives, mais doit se prononcer sur celles-ci (ATF 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88 et les arrêts cités ; Arrêts du Tribunal fédéral 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 3.1 ; 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 4.3 ; 2D_36/2011 du 15 novembre 2011 consid. 2.1 ; 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève-Zurich-Bâle 211, p. 521 n. 1573). Il suffit, du point de vue de la motivation de la décision, que les parties puissent se rendre compte de sa portée à leur égard et, le cas échéant, recourir contre elle en connaissance de cause (ATF 136 I 184 consid. 2.2.1 p. 188 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_997/2011 du 3 avril 2012 consid. 3 ; 1C_311/2010 du 7 octobre 2010 consid. 3.1 ; 9C_831/2009 du 12 août 2010 et arrêts cités ; ATA/268/2012 du 8 mai 2012).

Une réparation devant l'instance du recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 p.

197 s. ; 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; 132 V 387 consid. 5.1 p. 390 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C_572/2011 du 3 avril 2012 consid. 2.1 et références citées ; 1C_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1 ; 8C_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; 5A_150/2010 du 20 mai 2010 consid. 4.3 ; 1C_104/2010 du 29 avril 2010 consid. 2 ; ATA/435/2010 du 22 juin 2010 consid. 2). La réparation dépend cependant de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 126 I 68 consid. 2 p. 72 et les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C_63/2008 du 25 août 2008 consid. 2.1 ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012) ; elle peut cependant se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; ATA/301/2012 du 15 mai 2012). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/301/2012 précité ; ATA/711/2011 du 22 novembre 2011).

En l'espèce, l'AFC-GE a expliqué, dans le courrier dénonçant le « ruling » du 18 décembre 2008, en quoi elle considérait que chacune des conditions composant ce dernier n'étaient pas respectées et que L_____ L.P. ne constituait pas un établissement stable ou une entreprise à l'étranger. Dans ses décisions sur réclamation, elle a confirmé les taxations, opérées en ne tenant pas compte du préavis, et a renvoyé au contenu du courrier précité. Ce faisant, elle a fondé la dénonciation du « ruling », conséquemment les taxations litigieuses, par une motivation adéquate et n'a donc pas, comme tentent de le soutenir les recourants, pris position « sans justification ».

Quand bien même l'AFC-GE n'aurait pas motivé ses décisions en suffisance, la procédure engagée par-devant la commission et poursuivie sous l'égide du TAPI, de même que celle s'étant déroulée par-devant la chambre de céans, auront permis à l'autorité cantonale de taxation de s'exprimer à réitérées reprises, réparant ainsi une hypothétique violation du droit de parties, ce que les recourants n'ont, au demeurant, pas contesté.

Le droit d'être entendu des recourants n'a ainsi pas été violé de sorte que le grief qui en est tiré sera écarté.

5. a. Les recourants considèrent ensuite que le préavis de l'AFC-GE déploie toujours ses effets, subsidiairement que l'imposition ne peut avoir lieu dans le chef des associés.

Comme le veut la jurisprudence, les impôts fédéral, d'une part, et cantonal et communal, d'autre part, seront abordés séparément (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

Impôt fédéral direct

b. L'IFD est soumis à la LIFD, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

Selon l'art. 3 al. 1 LIFD, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse. Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 3 al. 2 LIFD).

L'art. 6 al. 1 LIFD précise que l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger.

Cette exemption est inconditionnelle. Elle existe indépendamment de l'imposition effective ou non de l'entreprise, de l'établissement ou de l'immeuble à l'étranger (X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3e éd., Berne 2009, p. 86 n. 271).

Les personnes physiques domiciliées en Suisse sont en principe imposables sur tous leurs revenus de source étrangère, dès l'instant où elles sont domiciliées (ou en séjour) en Suisse. En conséquence, en absence d'une convention de double imposition, les revenus de l'activité indépendante exercée à l'étranger sont pleinement imposables en Suisse. Il en va de même des revenus de l'activité indépendante effectuée à l'étranger, pour autant que celle-ci ne se déploie pas dans le cadre d'une entreprise ou d'un établissement stable dans l'autre Etat. Toujours en l'absence d'une convention de double imposition, les éventuels impôts étrangers à la source sur les dividendes, intérêts et redevances peuvent être déduits de la base imposable (art. 32 al. 1 LIFD ; X. OBERSON, op. cit., p. 87 n. 274).

Les notions d'entreprise, d'établissement stable et d'immeuble sont en principe les mêmes que celles auxquelles recourt l'art. 4 LIFD (J.-B. PASCHOUD, Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 6 n. 8).

La LIFD ne contient pas de base légale autorisant des arrangements entre le contribuable et le fisc, de sorte que de tels accords sont en principe interdits. Sont exceptionnellement admis les accords portant sur des éléments de fait de la taxation lorsque leur détermination nécessiterait des efforts considérables. Une telle convention ne doit pas être contraire au droit matériel. Il est évident qu'elle ne doit pas contredire non plus la réalité. Même lorsque l'accord est nul, il n'est pas exclu que le contribuable puisse invoquer sa bonne foi si les conditions en sont remplies – à défaut de l'accord – pour exiger du fisc qu'il respecte les

engagements pris (D. YERSIN, Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 4 n. 89).

c. En l'espèce, l'AFC-GE et les contribuables ont conclu un accord prévoyant que le « limited partnership » devant être constitué disposerait d'une infrastructure propre sur l'Île et qu'il y serait géré. Pour que soit reconnu ce statut exonérant l'imposition sur sol suisse des bénéficiaires et capitaux de l'entité, icelle devait cumulativement administrer les participations dans M_____, disposer de locaux et employer du personnel. Les associés devaient également prouver leur présence effective sur place dans le but de gérer L_____ L.P. à hauteur de trente jours ou de dix déplacements par année.

Or, et les recourants l'admettent au titre de conclusions, l'exigence d'un nombre minimum de jours de présence ou de déplacement fait défaut. L'avis concordant des parties sur ce point doit être suivi en ce qu'aucun élément au dossier ne permet de retenir le contraire. En effet, les pièces produites indiquent les frais de voyages supportés par L_____ L.P. pour les deux exercices concernés, les destinations n'étant détaillées que pour l'année 2002-2003 et sans précision aucune de la durée de la présence des contribuables dans chaque ville citée. Elles n'offrent pas plus la preuve de l'existence d'autres voyages dont les coûts auraient été directement pris en charge par les clients de la « limited partnership », que ce soit par la production de factures, de récépissés de versements ayant cet objet ou par l'intégration d'un poste comptable dans les bilans de L_____ L.P. En tout état, l'effectivité d'une activité de nature professionnelle, et plus spécifiquement d'administration de L_____ L.P., durant les séjours sur l'Île n'est pas non plus établie ni alléguée.

En l'absence de l'une des conditions cumulatives du préavis, celui-ci ne peut déployer ses effets. En une telle circonstance, il n'est pas utile d'examiner si les autres conditions de son application sont remplies. L'AFC-GE était également fondée à la dénoncer dans la mesure où il ne pouvait être appliqué ni pour le premier exercice fiscal, ni pour le second.

d. Bien que le « ruling » soit inopérant pour les deux périodes fiscales concernées, il convient de se demander si la situation de fait pouvait tout de même emporter application de l'art. 6 al. 1 LIFD.

Comme l'a justement relevé l'AFC-GE, le préavis constitue une cristallisation de la pratique relative à la mise en œuvre de la notion d'établissement stable et d'entreprise situés à l'étranger. Cette pratique se montre plus adaptable que les conditions précises du préavis mais se révèle moins prévisible pour le contribuable que ces dernières. Ainsi, pour que les conditions de l'art. 6 al. 1 LIFD se trouvent réunies, il suffit d'établir le caractère opérationnel et l'effectivité de la gestion de la structure concernée sur sol étranger sans que des

nombres précis de jours ou des montants déterminés de charges ne soient articulés. La situation doit néanmoins être appréhendée dans sa globalité.

En l'occurrence, les administrés se sont rendus huit, mais au maximum quinze jours, à Guernesey durant l'exercice 2003, lequel s'étendait sur quatorze mois, ainsi qu'un nombre indéterminé et indéterminable de jours sur l'année 2004. La coordination des réunions tant internes qu'avec les clients, la préparation des assemblées générales, la tenue de la comptabilité et la facturation étaient assurées par l'unique employé à mi-temps de L_____ L.P. depuis l'Île dans l'espace loué par la « limited partnership ».

Tout en prenant en compte la nature itinérante des mandats remplis, les besoins réduits d'une entreprise *lato sensu* initiant ses activités et le but de L_____ L.P., d'abord propriété des contribuables puis de L_____ Services L.L.P. dont le siège statutaire est sis à Londres, il convient d'admettre que M. T_____ et Mme U_____ T_____ ne démontrent pas non plus, sous l'approche générale de l'art. 6 al. 1 LIFD, le caractère opérationnel de la structure à Guernesey ni l'ampleur de la gestion intervenant, comme ils le déclarent, dans la capitale britannique, par exemple en produisant les documents y relatifs émanant de L_____ Services L.L.P.

Les recourants tentent, au contraire, d'établir qu'ils ne pouvaient pas gérer L_____ L.P. depuis la Suisse de façon à reporter le centre d'activité à son siège, respectivement à Londres. Ils indiquent ainsi, sans néanmoins le démontrer, ne s'être trouvés sur territoire suisse pas davantage que quarante jours en 2004. Ce faisant, ils méconnaissent le fardeau de la preuve tel que réparti par la disposition précitée qui implique, conformément à la doctrine précitée, que le contribuable a la charge de la preuve de l'effectivité de l'administration de l'entreprise ou de l'établissement stable à l'étranger, faute de quoi l'imposition a lieu en Suisse.

A titre superfétatoire, les considérations élevées par les recourants tendant à différencier la qualité d'établissement stable et d'entreprise n'ont pas de portée *in casu* dans la mesure où ces deux formes d'entité doivent, pour être exonérées de l'impôt, démontrer que le siège de leur administration se situe à l'étranger.

C'est donc à bon droit que l'AFC-GE a retenu que les bénéficiaires et la fortune de L_____ L.P. faisaient partie intégrante du patrimoine des époux T_____, ceux-ci ayant leur domicile fiscal à Genève et qu'une répartition internationale en faveur de Londres ne se justifie aucunement.

6. Les recourants se plaignent enfin d'une atteinte à leur bonne foi en ce que l'AFC-GE a dénoncé tardivement le préavis avec effet rétroactif alors qu'ils en remplissaient les conditions, plus particulièrement celles résultant de leur courrier du 12 septembre 2002, ne pouvant avoir connaissance de celles imposées par l'AFC-GE avant le 18 mars 2004.

Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4.1 ; 128 II 112 consid. 10b/aa ; 126 II 377 consid. 3a et les arrêts cités ; ATA/647/2012 du 25 septembre 2012). Il commande également aux autorités comme aux particuliers de s'abstenir, dans les relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1017/2011 du 8 mai 2012, consid. 8).

Selon la jurisprudence, les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, on doit être en présence d'une promesse concrète effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas connu de changement depuis le moment où la promesse a été faite (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4.1 ; 122 II 113 consid. 3b/cc et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 1 P.373/2006 du 18 octobre 2006 consid. 2 ; ATA/647/2012 précité G. MULLER/ U. HÄFELIN/ F. UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Zurich 2006, 5ème éd., p. 130 ss ; A. AUER / G. MALINVERNI / M. HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, Vol. 2, Berne 2006, 2ème éd., p. 546, n. 1165 ss ; P. MOOR, *Droit administratif*, Vol. 1, Berne 1994, 2ème éd., p. 430, n. 5.3.2.1).

f. Les recourants estiment, pour la période fiscale 2003, qu'ils ne pouvaient avoir connaissance des critères qui allaient être posés, au moment de l'accord, soit le 18 mars 2004, par l'AFC-GE à la reconnaissance d'une gestion effective de L_____ L.P. à Guernesey.

Il convient cependant de relever qu'aucun accord n'est intervenu antérieurement au 18 mars 2004 et que les intéressés ont agi de leur propre chef. Ils indiquaient d'ailleurs, dans leur courrier du 12 septembre 2002 : « [d]ès votre accord sur la structure obtenue (sic), nous entamerons les démarches nécessaires en vue de réalisation de cette dernière ». Ils reconnaissent ainsi qu'ils ne bénéficiaient d'aucune garantie sur l'acceptation inconditionnelle de la proposition qu'ils formulaient, ce qu'ils ne pouvaient, au demeurant, ignorer, étant assistés et conseillés par des mandataires professionnellement qualifiés.

Les recourants laissent encore entendre que l'AFC-GE se serait engagée oralement, lors de la réunion qui a eu lieu le 20 août 2002, à considérer L_____ L.P. comme une structure effectivement gérée à l'étranger.

Cet argument ne résiste pas à l'examen. Non seulement, les époux T_____ n'apportent aucun élément tendant à démontrer la véracité, ni même la vraisemblance, de leurs allégations, mais surtout un tel mode de procéder ne correspond nullement à la pratique suivie de longue date par l'administration en matière de « ruling », celle-ci employant toujours la forme écrite.

En l'absence d'assurance donnée par l'autorité, les recourants ne peuvent se prévaloir d'une atteinte au principe de la bonne foi, la condition principale de l'application de ce dernier faisant défaut.

g. S'agissant de la période fiscale 2004, il convient de reprendre le raisonnement précédant pour la période antérieure au 18 mars 2004. Les contribuables ne peuvent néanmoins plus se prévaloir de leur ignorance des conditions requises à compter de cette date, puisqu'elles leur ont été communiquées, ce qu'ils ne contestent d'ailleurs pas. Bien que le délai mis par l'AFC-GE pour statuer sur les taxations des périodes concernées soit sensiblement élevé, il n'en demeure pas moins que les intéressés n'ont pas appliqué les conditions du « ruling » et ce, même une fois qu'ils en ont eu connaissance.

De surcroît, contrairement à ce que soutiennent les recourants, la dénonciation du préavis ne porte pas atteinte à la bonne foi de l'administré puisque, quand bien même elle ne serait pas intervenue, le « ruling » n'aurait pas déployé d'effet, ses conditions n'étant pas remplies. L'AFC-GE, en choisissant de faire coïncider la situation régie par l'accord avec la réalité de l'absence d'effectivité de la gestion de L_____ L.P. à l'étranger, a agi conformément à la pratique et au droit, soit d'une manière qui se justifie pleinement.

Impôt cantonal et communal

h. L'ICC est soumis à la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Cette loi s'appliquait pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I-V) régissant les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures, sont applicables en l'espèce.

Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (art. 2 al. 1 aLIPP-I). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et

aux immeubles situés hors du canton (art. 5 al. 1 aLIPP-I qui a la même teneur que l'art. 6 al. 1 LIFD).

En l'espèce, les règles légales et principes jurisprudentiels applicables étant semblables à ceux prévalant en matière d'IFD, les considérations émises ci-dessus pour l'IFD 2003 et 2004 sont, *mutatis mutandis*, applicables à l'ICC 2003 et 2004.

7. En tant qu'ils succombent, les frais de la présente procédure, arrêtés à CHF 1'500.-, sont mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Vu la qualité des intimées, il ne leur sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare irrecevable le recours interjeté le 7 février 2012 par Madame U_____ T_____ et Monsieur R_____ T_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 décembre 2011, en ce qu'il tend à la jonction des procédures relatives à l'imposition ICC et IFD pour les années 2003 et 2004 ;

déclare, pour le surplus, recevable ledit recours ;

au fond :

le rejette ;

confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 décembre 2011 et les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 15 octobre 2010 ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'500.- ;

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

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'article 42 LTF ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joint à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Berdat & Cie S.A., mandataire des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Pagan, juge, M. Bonard, juge suppléant.

Au nom de la chambre administrative :

La greffière-juriste :

S. Hüsler-Enz

Le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :