

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/5089/2007-FIN

ATA/168/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 8 avril 2008

dans la cause

Madame et Monsieur V_____

représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Les époux V_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants) sont nés respectivement le 1^{er} janvier 1940 et le 3 septembre 1937 et sont tous deux retraités.
2. Le litige porte sur la détermination de la fortune imposable pour l'impôt cantonal et communal 2002 (ci-après : ICC 2002).
3. Les contribuables ont encaissé un avoir du troisième pilier A en date du 3 septembre 2002 d'un montant de CHF 85'402.-.
4. Ils ont encore encaissé un avoir du deuxième pilier en date du 27 décembre 2002 de CHF 131'381.-.
5. Dans la rubrique « observations » de leur déclaration fiscale 2002 du 20 avril 2003, les contribuables ont mentionné les versements précités et ont demandé un calcul pro rata temporis de la fortune, compte tenu de ces versements.
6. Par bordereau de taxation du 12 juillet 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a fixé l'ICC 2002 à CHF 33'961,85. L'impôt a été calculé sur un revenu imposable de CHF 139'057.- et une fortune imposable de CHF 1'343'627.- au taux de CHF 1'372'080.-.

Il ressortait des trois avis de taxation relatifs à la fortune qu'avait été prise en compte une fortune de CHF 1'292'168.- aussi bien pour la période du 1^{er} janvier au 2 septembre 2002 que pour la période du 3 septembre au 26 décembre 2002 tandis qu'une fortune de CHF 1'372'080.- avait été prise en considération pour la période du 27 au 31 décembre 2002.

7. En date du 20 juillet 2004, les contribuables ont déposé une réclamation à l'encontre du bordereau de taxation précité. Ils ont contesté uniquement le calcul pro rata temporis de l'imposition de leur fortune, compte tenu des montants en capital des deuxième et troisième piliers qu'ils ont reçus en 2002.

Ils exposaient les éléments suivants :

- leur fortune imposable au 31 décembre 2002 avait été correctement fixée par l'AFC à CHF 1'372'080.- ;
- du 1^{er} janvier au 2 septembre 2002 leur fortune s'élevait à CHF 1'155'297.- soit, CHF 1'372'080.- dont étaient déduits les versements de prévoyance reçus en cours d'année, soit CHF 85'402.- (troisième pilier encaissé le

3 septembre 2002) et CHF 131'381.- (deuxième pilier encaissé le 27 décembre 2002) ;

- du 3 septembre au 26 décembre 2002 leur fortune s'élevait à CHF 1'240'699.- soit, CHF 1'155'297.- + CHF 85'402.- ;
- du 27 au 31 décembre 2002 leur fortune s'élevait à CHF 1'372'080.- soit, CHF 1'240'699.- + CHF 131'381.-.

8. Par lettre du 20 septembre 2004, l'AFC a expliqué aux contribuables la manière dont elle avait calculé l'impôt sur leur fortune en application de l'article 3 alinéa 4 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP II - D 3 12) :

- l'impôt était calculé, dès l'événement dont découlait l'augmentation des éléments imposables et pour le reste de la période, sur la fortune imposable déterminée selon son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement ;
- si, au début de la période fiscale ou de l'assujettissement, le contribuable possédait déjà de la fortune imposable, l'impôt pour la première partie de la période était calculé :
 - a) sur la différence entre la fortune imposable selon son état à la fin de la période ou de l'assujettissement et le montant de l'enrichissement en cours de période ;
 - b) mais au minimum sur la fortune imposable selon son état au début de la période fiscale ou de l'assujettissement, sauf si le contribuable apportait la preuve que le montant de sa fortune était inférieur au moment de l'événement dont découlait l'augmentation des éléments imposables.

Un délai au 31 octobre 2004 était fixé aux contribuables pour déposer une éventuelle réclamation.

9. Par courrier du 22 octobre 2004, les contribuables ont confirmé leur réclamation en indiquant les faits suivants :

- le 28 mars 2002, ils avaient remboursé leur dette hypothécaire à hauteur de CHF 50'000.- ;
- ils avaient droit en 2002 à une déduction sociale sur la fortune de CHF 150'000.- (et non plus de CHF 100'000.- comme l'année précédente), dès lors que M. V _____ avait atteint l'âge de 65 ans en 2002 ;

- le 28 décembre 2001, il avait perçu une prestation en capital de son deuxième pilier de CHF 287'059.- sur lequel il avait payé en avril 2002 des impôts ICC de CHF 14'669.- et IFD de 3'823.- soit un total de CHF 18'492.-.

En conséquence, avant le 3 septembre 2002, date de l'encaissement du troisième pilier de CHF 85'402.-, le montant retenu par l'AFC au titre de fortune imposable devait être réduit de CHF 118'492.- (CHF 50'000.- + CHF 50'000.- + CHF 18'492.-). Pour le surplus ils étaient dans l'impossibilité d'apporter la preuve que leur fortune au 2 septembre 2002 était inférieure à celle qu'ils avaient au 1^{er} janvier 2002, dès lors qu'ils avaient effectué des paiements échelonnés tout au long de l'année.

10. Par décision du 21 février 2005, l'AFC a remis aux contribuables un bordereau rectificatif. Le montant retenu à titre de fortune pour les périodes du 1^{er} janvier 2002 au 2 septembre 2002 et du 3 septembre 2002 au 26 décembre 2002 était arrêté à CHF 1'288'546.- soit, le montant de la fortune au 31 décembre 2001. Le montant du 27 au 31 décembre 2002 restait inchangé. Pour ce qui était des montants retenus pour la fortune imposable au niveau de l'assiette et au niveau du taux, respectivement, CHF 1'343'627.- et CHF 1'372'080.-, ceux-ci étaient restés identiques à ceux du bordereau précédent.

11. Par lettre du 16 mars 2005, les contribuables ont interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC).

Dans la taxation, ils contestaient la prise en compte de leur fortune au 1^{er} janvier 2002, calquée sur le montant arrêté au 31 décembre 2001. En effet la loi ne contenait aucune référence à la fortune au début de la période fiscale, seul était déterminant l'état de la fortune à la fin de la période fiscale déterminante (in casu au 31 décembre 2002).

Le bordereau rectificatif du 21 février 2005 ne tenait manifestement pas compte de leurs remarques :

- pour la période du 1^{er} janvier au 26 décembre 2002 la déduction sociale de CHF 150'000.- n'avait pas été appliquée puisque le montant retenu à titre de fortune pour cette période était celui arrêté au 31 décembre 2001, année au cours de laquelle seule une déduction de CHF 100'000.- était appliquée sur la fortune, aucun des contribuables n'ayant encore atteint 65 ans ;
- l'impôt de CHF 18'492.- payé au début 2002 sur une prestation en capital reçue du deuxième pilier à la fin de 2001 n'avait pas été déduit de la fortune alors que c'était à l'aide de celle-ci que l'impôt avait été acquitté.

12. Dans sa réponse du 23 décembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Les contribuables avaient droit à une déduction sociale sur la fortune de CHF 150'000.- étant donné que M. V_____ avait atteint l'âge de 65 ans en 2002. Cette déduction avait été correctement prise en compte, puisqu'elle ressortait des trois avis de taxation sur la fortune joints au bordereau d'impôts.

S'agissant de la déduction sur leur fortune 2002 de l'impôt prélevé sur la prestation en capital du deuxième pilier afférent à l'année 2001, l'AFC précisait que les contribuables avaient payé en 2002 un impôt IFD de CHF 5'413.- et non pas de CHF 18'492.- relatif à l'année de taxation 2001.

13. Par lettre du 12 février 2006, les contribuables ont déclaré maintenir leur recours et ont notamment versé à la procédure deux bordereaux d'impôts relatifs aux prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle et de la prévoyance individuelle liée intervenues en 2001, dont ils s'étaient acquittés les 12 et 22 mars 2002 pour un total d'impôts de CHF 18'492.-. Pour le surplus, ils persistaient dans leurs arguments, l'AFC n'ayant pas tenu compte de la déduction sociale de CHF 150'000.-, ni de la diminution de fortune découlant du paiement de l'impôt de CHF 18'492.- durant cette période. Ils persistaient à ne pas comprendre la référence à la fortune au 31 décembre de l'année précédente, les explications fournies à ce sujet par l'AFC n'étant pas assez explicites.

14. Dans sa duplique du 15 mars 2006, l'AFC a persisté dans les conclusions précédentes.

Conformément à l'article 1 alinéas 2 et 3 du règlement d'application de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 octobre 2001 (RALITPP - II ; D 3 12.01), pour le calcul pro rata temporis, la fortune imposable correspondait au minimum à son état au début de la période fiscale, soit au 1^{er} janvier 2002, à moins que le contribuable ne démontre que sa fortune était inférieure à ce montant. Or, les contribuables n'avaient fourni aucune pièce permettant de déterminer le montant de leur fortune aux dates relevantes, à savoir au 3 septembre et 27 décembre 2002. Il n'y avait ainsi pas lieu de s'écarter des montants admis à titre de fortune totale retenus par l'administration : CHF 1'288'549.- pour les périodes du 1^{er} janvier au 2 septembre 2002 et pour celle du 3 septembre au 26 décembre 2002 ; CHF 1'372'080.- pour la période du 27 décembre au 31 décembre 2002.

15. Par décision du 12 novembre 2007, la CCRICC a admis partiellement le recours.

La dette d'impôt de CHF 18'492.-, dont les contribuables s'étaient acquittés en mars 2002, devait être déduite de leur fortune, le montant déterminant pour le calcul de l'impôt étant de CHF 1'270'057.- (CHF 1'288'549.- - CHF 18'492.-) dès le 1^{er} janvier 2002.

En revanche, se fondant sur l'article 1 alinéa 2 et 3 RALITPP II, l'AFC avait eu raison de ne pas accorder la déduction sociale sur la fortune, celle-ci n'entrant en ligne de compte dans le calcul de l'impôt pro rata temporis que dans la mesure où la fortune imposable avait augmenté par rapport à son état au début de la période fiscale ou lorsque le contribuable démontrait que son patrimoine avait diminué depuis cette même période.

16. Par pli du 21 décembre 2007, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée.

Au terme de l'article 3 alinéa 4 LITPP - II, l'augmentation de la fortune en cours de période fiscale résultant de versements en capital provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournie selon des formes reconnues de prévoyance liée, ne devait être prise en compte pour le calcul de l'impôt que pour le reste de la période fiscale. Il convenait donc de calculer le montant de la fortune imposable pro rata temporis, soit :

- fortune imposable de CHF 1'372'080.- pour la période du 27 décembre 2002 au 31 décembre 2002 ;
- fortune imposable de CHF 1'240'699.- (CHF 1'372'080.- - CHF 131'381.-) pour la période du 3 septembre 2002 au 26 décembre 2002 ;
- fortune imposable de CHF 1'155'297.- (CHF 1'372'080.- - CHF 85'402.- et CHF 131'381.-) pour la période du 1^{er} janvier 2002 au 2 septembre 2002.

Le règlement d'application du Conseil d'Etat du 31 octobre 2002 sur lequel s'était fondée la CCRICC pour rendre sa décision, était invalide. En effet, l'article 3 alinéa 4 LITPP - II ne comportait aucune clause de délégation législative. De plus, le règlement précité était contraire au principe de la légalité, étant donné qu'il fixait de nouvelles règles d'imposition qui dérogeaient totalement aux dispositions légales strictes, et notamment à l'article 3 alinéa 1 LITPP - II. En effet, il prévoyait que dans certains cas l'impôt sur la fortune ne se déterminait pas sur l'état de la fortune au 31 décembre de l'exercice fiscal considéré, mais que cet état devait s'élever au minimum à celui de la fortune imposable au début de la période fiscale.

Il y avait donc lieu d'appliquer la loi, c'est-à-dire les dispositions de l'article 3 LITPP - II et de ne pas tenir compte des dispositions contraires contenues dans un règlement d'application qui n'avait aucune validité.

17. Dans sa réponse du 11 février 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Le règlement litigieux constituait une ordonnance législative d'exécution. Les exécutifs étaient habilités à adopter des règles d'exécution en vertu des dispositions qui dans la Constitution fédérale de la Confédération suisse du

18 avril 1999 (Cst. - RS 101) leur conféraient le droit de veiller à l'exécution des lois. Dans le canton de Genève, l'article 116 de la Constitution de la République et canton de Genève du 24 mai 1847 (Cst. Gen. - A 2 00), prévoyait que le Conseil d'Etat promulguait les lois, était chargé de leur exécution et prenait à cet effet les règlements et arrêtés nécessaires. En conséquence, même en l'absence de clauses expresses de délégation de la loi, le RALITPP - II qui se fondait sur cette disposition constitutionnelle n'était pas illégal.

L'article 1 RALITPP - II ne faisait qu'explicitier le mode de calcul qui prévalait pour la période avant l'augmentation de fortune liée à l'un des motifs prévus par l'article 3 alinéa 1^{er} LITPP - II, mais il ne posait aucune règle primaire. Le règlement prévoyant que la fortune de la première partie de l'année s'élevait au minimum à la fortune imposable au début de la période fiscale, fixait une présomption que le contribuable pouvait renverser en produisant les éléments de preuve nécessaires.

En l'absence de ce règlement, on aboutissait à "des curiosités" (sic) ainsi qu'en témoignait le cas d'espèce. En effet, la fortune des recourants s'élevait à CHF 1'288'549.- au 31 décembre 2001. Selon le calcul qu'ils proposaient, leur fortune au 1^{er} janvier 2002 s'élevait à CHF 1'155'297.-. Un montant de CHF 133'252.- se serait ainsi volatilisé entre le 31 décembre 2001 et le 1^{er} janvier 2002. Le raisonnement demeurerait le même en tenant compte de la dette d'impôt admise en déduction par la CCRICC.

EN DROIT

1. La décision querellée a été notifiée aux parties par pli du 23 novembre 2007. Le recours a été déposé au greffe du tribunal de céans le 21 décembre 2007. 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. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 –LPFisc – D 3 17 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).
2. Dans leur recours interjeté auprès du tribunal de céans, les recourants ont conclu à l'établissement d'une nouvelle taxation qui ne tienne pas compte des dispositions de l'article 1 RALITPP- II et ont procédé à un calcul pro rata temporis, basé exclusivement sur leur fortune au 31 décembre 2002 en présentant des conclusions chiffrées pour chacune des trois périodes de l'année 2002. En rendant sa décision, la CCRICC ne s'est prononcée que sur la prise en compte des déductions de CHF 18'492.- et de CHF 150'000.- dans la détermination de la fortune en faisant application du RALITPP-II.

a. Selon l'article 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant.

Les exigences formelles posées par le législateur n'ont d'autre but que de permettre à la juridiction administrative de déterminer l'objet du litige qui lui est soumis et de donner l'occasion à la partie intimée de répondre aux griefs formulés à son encontre (ATA/1/2007 du 9 janvier 2007 consid. 5b ; ATA/632/2005 du 27 septembre 2005 ; ATA/251/2004 du 23 mars 2004 ; ATA F. du 8 septembre 1992). Cette exigence est considérée comme remplie lorsque les motifs du recours, sans énoncer de conclusions formelles, permettent de comprendre aisément ce que le recourant désire (ATA/807/2005 du 29 novembre 2005).

b. Selon l'article 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. A contrario, cette disposition interdit au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

c. Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre dans son mémoire de recours des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction. Par conséquent, le recourant qui demande la réforme de la décision attaquée devant l'autorité de recours ne peut en principe pas présenter de conclusions nouvelles ou plus amples devant l'instance de recours, c'est-à-dire des conclusions qu'il n'a pas formulées dans les phases antérieures de la procédure (B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391).

En l'espèce, les recourants, qui n'étaient à l'époque pas assistés d'un avocat, n'avaient pas pris de conclusions formelles chiffrées devant la CCRICC. Dans leur recours du 16 mars 2005 devant l'instance précitée, ils ont contesté la référence à l'état de la fortune au début de la période fiscale en indiquant que la LITPP-II ne mentionnait pas ce montant et ont demandé la prise en compte des déductions susmentionnées. Par conséquent, les conclusions prises par les recourants devant le tribunal de céans sont formellement différentes de celles qu'ils ont formulées devant l'autorité de première instance. Il n'en demeure pas moins que les recourants ont toujours contesté le calcul de leur fortune retenu par l'AFC en application du RALITPP-II. La CCRICC s'est prononcée sur l'admissibilité des déductions litigieuses en faisant application dudit règlement. Il s'ensuit que le présent litige ne peut être tranché qu'en examinant la légalité du RALITPP-II au regard de la LITPP-II. Une illégalité éventuelle des dispositions du RALITPP-II

entraînant la modification de toute la taxation de la fortune des recourants, les conclusions formulées dans le recours interjeté devant le tribunal de céans restent dans le cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Elles ne doivent donc pas être considérées comme nouvelles et sont recevables.

3. La seule question litigieuse est celle de savoir si le RALITPP-II, en tant qu'il fait référence à la fortune imposable au début de la période fiscale, est contraire au principe de la légalité.

a. L'article 130 de la Cst. gen. consacre expressément le principe de la séparation des pouvoirs. Le pouvoir législatif incombe au Grand Conseil (art. 70 Cst. gen.). L'autorité exécutive genevoise est chargée de l'exécution des lois et prend à cet effet les règlements et arrêtés nécessaires (art. 116 Cst. gen.). Elle peut donc disposer *intra legem* et non pas *praeter legem*. A moins d'une délégation expresse, le Conseil d'Etat ne peut pas poser de nouvelles règles qui restreindraient les droits des administrés ou leur imposeraient des obligations (ATF 114 Ia 288 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle 1991, nos. 322, 353 ; P. MOOR, Droit administratif, Berne 1991, nos. 3.3.3.1-3 ; ATA/63/2004 du 20 janvier 2004 et ATA/587/2000 du 26 septembre 2000).

b. Les ordonnances législatives d'exécution sont le complément d'une loi au sens formel. Elles sont des règles obligatoires, unilatérales, générales et abstraites permettant d'exécuter une loi formelle qui n'est pas directement applicable. Elles ne peuvent énoncer que des règles secondaires (ATF 104 Ib 209). Même en l'absence d'une loi formelle, le Conseil d'Etat est habilité, en vertu de l'article 116 Cst. gen., à adopter des règles d'exécution (B. KNAPP, *op. cit.* nos. 350 ss, P. MOOR, *op. cit.* no. 3.3.3.2 ; ATA/63/2004 précité et les références citées).

c. Les ordonnances législatives de substitution sont le substitut d'une loi au sens formel. Elles peuvent contenir des règles juridiques nouvelles ou règles primaires. L'exécutif qui les édicte ne tire pas sa compétence de la Constitution, mais d'un acte formel du législateur, qui se dessaisit de son pouvoir en faveur de l'exécutif. Cette délégation se fait sur la base d'une clause de délégation (ATA/63/2004 précité et les références citées).

d. En définitive, pour déterminer le contenu possible d'une ordonnance d'exécution, la jurisprudence et la doctrine ont créé la distinction entre les normes primaires et les normes secondaires. Seules ces dernières peuvent se trouver dans une ordonnance d'exécution. Une norme primaire est une règle dont on ne trouve aucune trace dans la loi de base, une règle qui étend ou restreint le champ d'application de cette loi, confère aux particuliers des droits ou leur impose des obligations dont la loi ne fait pas mention. Une norme secondaire est une règle qui ne déborde pas du cadre de la loi, qui ne fait qu'en préciser certaines dispositions et fixer, lorsque c'est nécessaire, la procédure applicable" (A. AUER,

G. MALINVERNI, H. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, L'Etat, vol 1, § 1505, p. 524 cité in ATA/705/2003 du 23 septembre 2003 consid. 4).

4. a. Selon l'article 66 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.
- b. Aux termes de l'article 3 alinéa 1 LITPP-II, la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

L'article 3 alinéa 4 LITPP-II précise que l'augmentation de fortune en cours de période fiscale résultant d'une dévolution successorale, de gains de loterie ou du versement de prestations en capital provenant d'assurances, de versements en capital remplaçant des prestations périodiques, de versements en capital provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance liée, ne sera prise en compte pour le calcul de l'impôt que pour le reste de la période fiscale.

- c. L'article 1 RALITPP - II, sous le titre calcul de l'impôt pro rata temporis (art. 3 al. 4 LITPP-II), dispose :

L'impôt est calculé, dès l'événement dont découle l'augmentation des éléments imposables et pour le reste de la période, sur la fortune imposable déterminée selon son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (al.1).

Si, au début de la période fiscale ou de l'assujettissement, le contribuable possédait déjà de la fortune imposable, l'impôt pour la première partie de la période est calculé (al.2) :

- a) sur la différence entre la fortune imposable selon son état à la fin de la période ou de l'assujettissement et le montant de l'enrichissement en cours de période,
- b) mais au minimum sur la fortune imposable selon son état au début de la période fiscale ou de l'assujettissement.

Lorsque, pour la première partie de la période fiscale, l'impôt est calculé selon l'alinéa 2 lettre b de la présente disposition, demeure réservée la preuve faite par le contribuable que le montant de sa fortune était inférieur au moment de l'événement dont découle l'augmentation des éléments imposables (al.3).

La LITPP-II fait partie du programme de modernisation du droit fiscal genevois et de son adaptation à la LHID (MGC 1997/IX p. 9695). L'article 3 LITPP-II (prévu originellement à l'article 66 du projet de loi sur l'imposition des

personnes physiques MGC 1996/VI p. 6587), reprend l'article 66 LHID qui fait uniquement référence, en son alinéa 1^{er}, à l'imposition de la fortune selon l'état de celle-ci à la fin de la période fiscale. A l'instar de la disposition fédérale précitée, l'article 3 LITPP-II ne fait référence qu'à l'état de la fortune à la fin de la période fiscale. Cette dernière disposition ne contient en outre aucune délégation législative.

En conséquence, au vu de la doctrine rappelée ci-dessus, le Conseil d'Etat ne pouvait édicter qu'une ordonnance d'exécution en application de l'article 3 LITPP-II. Celle-ci ne pouvait contenir qu'une norme secondaire qui ne débordait pas du cadre de la loi et ne faisait qu'en préciser certaines dispositions sans instaurer de règle dont on ne trouve aucune trace dans la loi de base et qui imposerait aux particuliers des obligations dont la loi ne fait pas mention.

L'article 1 alinéa 2 lettre b RALITPP-II ainsi que l'alinéa 3 de la même disposition, en faisant référence à la fortune imposable selon son état au début de la période fiscale, introduisent une règle qui n'existe dans la loi de base ni au niveau fédéral, ni au niveau cantonal. En effet, elles instituent un plancher d'imposition qui n'existe pas dans la loi. Pour le surplus, elles ne comblent pas une lacune de la loi dès lors qu'il est parfaitement possible de calculer la fortune au pro rata temporis en se fondant sur la différence entre son état à la fin de la période et le montant de l'enrichissement en cours de période. Il s'ensuit que les deux dispositions précitées sont dépourvues de base légale.

5. L'objection de l'AFC selon laquelle en se fondant uniquement sur la fortune à la fin de la période fiscale, on aboutit à de curieux (sic) résultats puisque l'état de la fortune change entre le 31 décembre et le 1^{er} janvier de l'année suivante, ne résiste pas à l'examen.

En effet, lorsqu'il n'y a pas d'augmentation de la fortune en cours de période fiscale au sens de l'article 3 alinéa 4 LITPP-II, la fortune imposable se détermine toujours selon son état à la fin de la période fiscale. Il s'ensuit que si selon son état au 31 décembre, la fortune imposable a diminué au cours de la période fiscale par rapport à la fortune arrêtée au 31 décembre de l'année précédente, cette diminution est prise en considération dès le 1^{er} janvier de l'année en cours. Il en est de même si la fortune a augmenté pour une cause qui n'est pas prévue par l'article 3 alinéa 4 LITPP-II : on considère que l'augmentation a eu lieu dès le 1^{er} janvier de l'année en cours, quand bien même elle serait intervenue ultérieurement en cours d'année. Telle est la solution prévue par la loi. Rien ne justifie qu'une option différente soit consacrée par voie réglementaire dans les seules hypothèses visées par l'article 3 alinéa 4 LITPP-II. Les dispositions prévues à l'article 1 alinéa 2 litt b et alinéa 3 RALITPP-II sont ainsi contraires à la loi.

Partant les recourants obtiennent gain de cause. Il convient de procéder au calcul de la fortune de ces derniers conformément aux conclusions qu'ils ont prises devant le tribunal de céans.

6. Le recours sera donc admis. La décision de la CCRICC sera annulée et le dossier renvoyé à l'AFC afin qu'elle procède à une nouvelle taxation des recourants dans le sens des considérants. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'AFC qui succombe. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée aux recourants, à charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 décembre 2007 par Madame et Monsieur V_____ contre la décision du 12 novembre 2007 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision attaquée ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'500.- ;

alloue une indemnité de CHF 2'000.- à Madame et Monsieur V_____ à charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en

possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

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

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :