

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/22/2015-ICC

ATA/1136/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 octobre 2018

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____
représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 novembre 2015 (JTAPI/1336/2015)**

EN FAIT

- 1) Le 4 mars 2005, Madame C_____ et ses enfants Madame A_____ (ci-après : la contribuable), Monsieur D_____ et Madame E_____ ont acquis en propriété commune (indivision de famille), l'ensemble des parts de copropriété d'un immeuble soumis au régime de la propriété par étages, soit la parcelle n° 1_____, feuillets n°s 1, 2, 3, 4, 5 et 6, de la commune de Genève, section Cité, au lieu-dit rue F_____, pour un montant de CHF 8'500'000.-.

Dit immeuble a fait l'objet d'importants travaux d'aménagement en 2008, d'une valeur arrondie à CHF 6'600'000.-.

- 2) Jusqu'en 2009, la contribuable et son époux, Monsieur B_____ (ci-après : les contribuables) ont déclaré et ont été taxés sur leur quote-part de 25 % de cet immeuble. S'agissant jusque-là d'un immeuble locatif, sa valeur fiscale était déterminée par capitalisation de l'état locatif. La quote-part des contribuables a été évaluée à CHF 952'074.- en 2007, CHF 982'044.- en 2008 et CHF 911'005.- en 2009.

- 3) Par acte notarié des 29 juin et 9 août 2010 (ci-après : l'acte notarié), Mme C_____, agissant en son nom personnel, au nom et comme mandataire de son époux, et ses enfants ont conclu devant notaire un acte intitulé « donation – mise en propriété par étages – partage – ajustement divers et constitution de servitudes sur la parcelle n° 1_____ (...) ».

Par cet acte, Mme C_____ a fait donation irrévocable à ses trois enfants, à concurrence d'un tiers chacun, de tous ses droits au sein de l'indivision de famille propriétaire des parts de copropriété susmentionnées. Dans le même acte, un nouveau cahier de répartition des locaux a été adopté et les parts ont été réparties entre les trois enfants comme suit :

- la contribuable : feuillets n°s 7 et 8, soit au total 440,3 ‰
- Mme E_____ : feuillet n° 4, soit 242,5 ‰
- M. D_____ : feuillet n° 9, soit 317,2 ‰.

Afin de rééquilibrer les différences de valeurs des lots, Mme C_____ et son conjoint s'engageaient à faire donation irrévocable en espèces de CHF 2'279'300.- à Mme E_____ et de CHF 1'418'600.- à M. D_____, sommes payables dans un délai de cinq ans.

- 4) Le 10 août 2010, le service de l'enregistrement de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a établi un avis de taxation pour les droits

d'enregistrement des opérations mentionnées dans l'acte notarié précité. La valeur de l'immeuble prise en compte pour la taxation du partage était de CHF 15'525'000.-. Cet avis n'a pas été contesté.

- 5) En octobre 2011, les contribuables ont remis à l'AFC leur déclaration fiscale 2010. L'immeuble y était mentionné pour un montant de CHF 3'742'550.- sous la rubrique « capital selon estimation fiscale » et de CHF 3'592'848.- après abattement de 4 %.
- 6) Suite à des demandes de l'AFC, les contribuables ont remis en mars 2014 un tableau récapitulatif du coût de travaux effectués entre 2008 et 2011, accompagné du détail du coût de la construction, puis, le 30 juin 2014, la déclaration de travaux de plus-value pour leur part sur l'immeuble. Elle s'élevait à CHF 965'114.-, l'achèvement des travaux ayant eu lieu le 31 juillet 2010.
- 7) Le 7 août 2014, l'AFC a expédié aux contribuables un bordereau pour les impôts cantonaux et communaux 2010 (ci-après : ICC 2010). Ledit bordereau retenait une fortune immobilière d'un montant de CHF 7'800'614.- pour l'immeuble de la contribuable.
- 8) Le 22 août 2014, les contribuables ont formé, par l'entremise d'un avocat, une réclamation contre le bordereau ICC 2010. La valeur fiscale de la part de l'immeuble de la contribuable devait être ramenée à CHF 4'788'542.-.

L'AFC avait retenu comme valeur de l'immeuble l'évaluation faite au moment de la donation de 2010, soit CHF 15'525'000.-, et réparti ce montant en fonction des millièmes détenus par chaque copropriétaire. Ce faisant, l'AFC avait méconnu le fait qu'avant cette opération, elle détenait une quote-part de 25 % de l'immeuble, à l'instar de la donatrice et des deux autres donataires. La donation n'avait en réalité porté que sur 25 % de l'immeuble.

La réclamation portait également sur la prise en compte d'un montant de travaux à plus-value achevés en 2010.

- 9) Par décision du 4 décembre 2014, l'AFC a rejeté la réclamation des contribuables et maintenu leur taxation. Lorsqu'un immeuble était aliéné à titre onéreux, la valeur d'aliénation retenue pour les droits d'enregistrement devenait la valeur d'estimation pour l'ICC.
- 10) Le 5 janvier 2015, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision. Ils ont conclu à la fixation de la valeur des lots de PPE détenus par la contribuable dans l'immeuble F_____ à CHF 4'788'542.-.

Ils reprenaient en substance l'argumentation développée devant l'AFC. La modification et l'attribution des lots de PPE ne constituaient pas une aliénation, de sorte que cela ne donnait pas lieu à réévaluation.

- 11) Le 15 mai 2015, l'AFC a persisté dans sa position, sous réserve de la contestation qui apparaissait fondée des montants litigieux de travaux de plus-value. L'estimation fiscale du bien immobilier, pour le reste justifiée, devait ainsi être ramenée à CHF 6'835'500.-.
- 12) Dans leur réplique, les contribuables ont soutenu que seule la part de l'immeuble donnée par Mme C_____ était soumise aux droits d'enregistrement et devait faire l'objet d'une réévaluation sur la base de l'estimation de l'immeuble à la date de la donation. En revanche, il n'y avait eu aucun transfert économique de propriété justifiant une réévaluation de la valeur fiscale de l'immeuble pour la part de 25 % détenue par la contribuable dès l'acquisition originaire en 2005.
- 13) L'AFC a persisté dans ses conclusions.
- 14) Par jugement du 12 novembre 2015 (JTAPI/1336/2015), le TAPI a admis partiellement le recours, fixant la valeur fiscale de l'immeuble à CHF 6'835'500.-, et renvoyant le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation dans le sens des considérants.
- 15) Le partage de la propriété commune résultant de l'acte notarié de 2010 avait entraîné un transfert de propriété au sens du droit civil et donc une aliénation au sens du droit fiscal, la valeur fiscale de l'immeuble correspondant au montant fixé lors de la taxation, non contestée, des droits d'enregistrement.
- 16) Le 16 décembre 2015, les contribuables ont saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre le jugement susmentionné. Ils ont conclu, « sous suite de dépens » à la fixation de la valeur fiscale des lots de PPE détenus par la contribuable dans l'immeuble sis au F_____ à CHF 4'788'542.-.

L'acte conclu en 2010 avait eu pour effet de répartir les différents logements composant l'immeuble entre frère et sœurs couplé à l'abandon en leur faveur par leur mère de sa part par le biais d'une donation. Avant cet acte, la contribuable était déjà propriétaire d'une quote-part de 25 % de l'immeuble. Après cet acte, elle en détenait le 440,3 ‰, soit une différence de 190,3 ‰ (ou 19,03 %) qu'elle avait reçue en donation de sa mère. Sous l'angle de la propriété, et contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI, la partie déjà acquise antérieurement ne devait pas faire l'objet d'une réévaluation par l'application de l'art. 52 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

La seule aliénation consacrée par l'acte conclu en 2010 avait trait à la quote-part de 25 % donnée par la mère à ses enfants. Pour ce qui la concernait, ne

devait faire l'objet d'une réévaluation que la quote-part de 190,3 ‰ qu'elle avait reçue en donation de sa mère, ce qui représentait une valeur de l'objet donné de CHF 2'954'407.50 sur la base de la valeur retenue dans l'acte pour la totalité de l'immeuble (CHF 15'525'000.-). Pour la part de 25 ‰ qu'elle avait conservée, était déterminante sa quote-part du prix d'acquisition originale en 2005 de CHF 2'125'000.- (25 ‰ de CHF 8'500'000.-), augmentée d'une quote-part proportionnelle des travaux à plus-value de CHF 965'114.-, ce qui revenait à fixer une valeur fiscale totale des lots de PPE qu'elle détenait de CHF 4'788'542.-.

Pour asseoir leur démonstration, ils se fondaient notamment sur l'ATA/810/2012 du 27 novembre 2012.

- 17) Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 18) Le 22 janvier 2016, l'AFC s'en est rapportée à justice s'agissant de la recevabilité du recours et a conclu à son rejet au fond, pour les motifs qu'elle avait développés au stade antérieur de la procédure.

L'acte conclu en 2010 avait eu pour effet un changement complet, avec une nouvelle répartition de la structure juridique de l'immeuble. Jusqu'en 2009, il n'y avait eu qu'un seul immeuble en indivision, divisé en quatre parts idéales. Suite à l'acte conclu en 2010, il y avait trois immeubles dès lors que la part de copropriété par étages sur un immeuble était elle-même un immeuble. C'était la valeur vénale de l'immeuble dans son ensemble, soit l'entier des quotes-parts, qu'il fallait prendre en considération pour fixer la nouvelle valeur fiscale de l'immeuble et non une partie de celui-ci.

Il y avait eu, du fait de la donation et du partage, un transfert de propriété au sens du droit civil qui constituait également une aliénation au sens du droit fiscal, le TAPI ayant correctement interprété le terme aliénation. Dès lors que la nouvelle estimation de l'immeuble par le service de l'enregistrement faisait foi et qu'elle n'avait pas été contestée, la valeur vénale de l'immeuble était de CHF 15'525'000.- pour la période fiscale en cause.

- 19) Les contribuables n'ayant donné aucune suite au courrier de la chambre de céans du 28 janvier 2016 leur fixant un délai pour exercer leur droit à la réplique, la cause a été gardée à juger le 14 février 2017.
- 20) Le 22 août 2017 (ATA/1152/2017), la chambre administrative a déclaré irrecevable le recours interjeté le 16 décembre 2015.
- 21) Dans un arrêt du 23 mars 2018, le Tribunal fédéral a admis le recours que les contribuables avaient déposé contre l'ATA précité. Ce dernier était annulé et la cause renvoyée à la chambre administrative pour qu'elle entre en matière sur le recours déposé le 16 décembre 2015.

- 22) Le 6 avril 2018, la chambre administrative a informé les parties que, suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 mars 2018, la cause était 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) Le litige concerne l'ICC 2010 et porte sur la détermination de la valeur fiscale des lots de PPE représentant 440,3 % de l'immeuble sis F_____ et dont la recourante est propriétaire.
- 3) La loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID).

L'art. 2 al. 1 let. a LHID prévoit que les cantons doivent prélever un impôt sur la fortune des personnes physiques. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID).

Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée.

- 4) Un impôt sur la fortune est perçu, chaque année, dans le canton de Genève (art. 1 let. a ch. 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05). L'impôt sur la fortune est régi par la LIPP, en particulier aux art. 46 à 60 LIPP, lesquels forment le chapitre IV.
 - a. L'art. 46 LIPP précise que cet impôt a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales. Selon l'art. 47 al. 1 let. a LIPP, les immeubles sont soumis à l'impôt sur la fortune. Aux termes de l'art. 49 LIPP, l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (al. 2).
 - b. L'art. 50 LIPP précise les principes selon lesquels est faite l'évaluation des immeubles situés dans le canton. Sont décrits les principes d'évaluation applicables aux immeubles locatifs (let. a), aux immeubles servant à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie (let. b), à l'exploitation agricole et sylvicole

(let. c), aux terrains improductifs ou à bâtir (let. d) et enfin aux autres immeubles, notamment les villas, qui sont estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif (let. e).

c. L'art. 52 LIPP prévoit que l'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration pour l'impôt (al. 1). L'évaluation des autres immeubles est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans appelée période décennale (al. 2). Lorsque, pendant cette période, un immeuble est aliéné à titre onéreux ou à titre gratuit, ou dévolu pour cause de mort, la valeur d'aliénation ou la valeur de succession retenue par le département pour la perception des droits d'enregistrement et de succession se substitue à la valeur d'estimation pour le reste de la période décennale (al. 3).

- 5) En l'espèce, les parties ne contestent pas que les lots de PPE détenus par la recourante doivent être évalués selon la règle prévue à l'art. 50 let. e LIPP. Elles divergent s'agissant de l'application de l'art. 52 al. 3 LIPP. Selon la recourante, ne devrait faire l'objet d'une réévaluation que la quote-part qu'elle a reçue de sa mère, soit CHF 2'954'407.50 (19,03 % de CHF 15'525'000.-). L'intimée estime au contraire que le partage consacré dans l'acte notarié des 29 juin et 9 août 2010 constitue une aliénation au sens de l'art. 52 al. 3 LIPP et que la valeur fiscale du bien immobilier doit être fixée à CHF 6'835'500.- pour l'ICC 2010 comme l'a retenu le TAPI.

À l'instar de la juridiction de première instance, la chambre de céans laissera ouverte la question de savoir si l'art. 52 al. 3 LIPP ne s'appliquait pas au cas d'espèce du seul fait de la donation. L'intimée n'ayant pas choisi de taxer la recourante sur cette base, cette question est exorbitante au litige.

- 6) La LIPP ne définit pas le terme aliénation. D'autres lois fiscales définissent toutefois cette notion. Ainsi, l'art 12 al. 2 let. a LHID prévoit que toute aliénation d'immeubles est imposable et que sont assimilés à une aliénation les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble. Pour sa part, l'art. 80 al. 4 LCP précise qu'est considéré comme aliénation tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou la réelle disposition économique d'un immeuble, soit notamment la vente, l'échange, le partage, l'expropriation et l'apport dans une société.

Par surabondance, l'intimée et le TAPI se réfèrent à la Conférence suisse des impôts, selon laquelle : « Par aliénation pouvant conduire à la réalisation d'un gain immobilier imposable, il faut entendre tout acte – fondé sur le droit privé ou

sur le droit public – qui a pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel ou économique d'un immeuble, ainsi que les actes visant le partage de la propriété d'un immeuble. Si l'on est en présence d'un transfert de la propriété d'un immeuble, on parlera d'une aliénation au sens étroit du terme. En revanche, si l'on n'a affaire qu'à un transfert du droit de disposer – du point de vue économique – d'un immeuble, on qualifiera l'opération de "transfert économique". Ces deux genres d'aliénations donnent naissance à l'assujettissement dans la mesure où elles conduisent entièrement ou partiellement à la réalisation d'un gain immobilier, et pour autant que le transfert en question ne soit pas expressément – aux termes de la loi fiscale – déjà exonéré de l'impôt. Les définitions de ces aliénations peuvent être formulées de manière très différente dans les diverses lois fiscales » (Informations fiscales, L'impôt sur les gains immobiliers, juillet 2015, n. 5.3).

- 7) Le Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) traite de la propriété commune.

Selon l'art. 652 CC, lorsque plusieurs personnes formant une communauté en vertu de la loi ou d'un contrat sont propriétaires d'une chose, le droit de chacune s'étend à la chose entière.

L'art. 653 CC prévoit que les droits et les devoirs des communistes sont déterminés par les règles de la communauté légale ou conventionnelle qui les unit (al. 1). À défaut d'autre règle, les droits des communistes, en particulier celui de disposer de la chose, ne peuvent être exercés qu'en vertu d'une décision unanime (al. 2). Le partage et le droit de disposer d'une quote-part sont exclus aussi longtemps que dure la communauté (al. 3).

Quant à l'art. 654 CC, il dispose que la propriété commune s'éteint par l'aliénation de la chose ou la fin de la communauté (al. 1). Le partage s'opère, sauf disposition contraire, comme en matière de copropriété (al. 2).

La fin de la communauté entraîne en principe la fin de la propriété commune. La propriété commune ne s'éteint pas immédiatement lorsque la communauté prend fin. Elle subsiste aussi longtemps que dure la liquidation de la communauté ; c'est le transfert des biens (à un tiers ou à l'un des communistes) qui met effectivement un terme à la propriété commune. La liquidation s'opère en principe selon les règles propres à chaque communauté et s'achève par un partage (partage manuel ou convention écrite de partage) (Paul-Henri STEINAUER, Les droits réels, tome 1, 5^{ème} éd., 2012, n. 1377 ss).

- 8) a. Dans le cas d'espèce, précédemment à l'acte notarié, l'immeuble sis F_____ était en propriété commune (indivision de famille). Tout partage et droit de disposer individuellement d'une quote-part étaient exclus aussi longtemps que durait la communauté. L'acte notarié a fixé les conditions de la liquidation de la

propriété commune, à savoir une « donation – mise en propriété par étages – partage – ajustement divers et constitution de servitudes (...) ». Cette liquidation s'est achevée par le partage des parts de PPE qui a mis fin à la propriété commune.

b. Du fait de la nouvelle structure juridique de l'immeuble sis F_____, la recourante est devenue non seulement propriétaire de ses parts de PPE nouvellement constituées, mais elle a acquis le pouvoir de les aliéner ou de les engager (art. 646 al. 3 CC; Paul-Henri STEINAUER, op. cit., n. 1201 et 1202), ce qui n'était pas le cas auparavant. Il n'est ainsi pas possible de suivre les recourants, ni lorsqu'ils soutiennent que la seule aliénation consacrée par l'acte notarié avait trait à la quote-part de 25 % donnée par la mère à ses enfants, ni lorsqu'ils prétendent que, concernant la recourante, ne devait faire l'objet d'une réévaluation que la quote-part de 190,3 % qu'elle avait reçue en donation de sa mère. Les parts détenues par la recourante dans l'indivision ont été liquidées. Elle est devenue la propriétaire de parts de PPE qui répondent toutes aux mêmes caractéristiques juridiques, s'agissant notamment du pouvoir d'en disposer, sans distinction entre des parts qui auraient préexistés dans l'indivision et d'autres nouvellement créées.

Il découle de ce qui précède que le partage intervenu est bien une aliénation et que l'art. 52 al. 3 LIPP est applicable au cas d'espèce.

- 9) Suite à l'acte notarié, le service de l'enregistrement de l'AFC a établi, en août 2010, un avis de taxation, en force, basé sur une valeur de l'immeuble à CHF 15'525'000.-. Ce montant constitue la valeur vénale de l'immeuble pour la période fiscale litigieuse. La recourante détient les 440,3 % de l'immeuble, soit 149,7 % pour le lot n° 7 et 290,6 % pour le lot n° 8. La valeur fiscale de ses biens immobiliers doit dès lors être fixée, comme l'a retenu le TAPI et comme le soutient l'intimée, à CHF 6'835'500.- ([arrondi de CHF 15'525'000.- x 149,7 %] + [arrondi de CHF 15'525'000.- x 290,6 %]).

Enfin, et comme la souligné le TAPI, cette solution va dans le sens voulu par le législateur, puisque rien ne permet de retenir qu'il aurait eu la volonté de restreindre la portée de l'art. 52 al. 3 LIPP en excluant le partage des cas d'aliénation. Au contraire, il découle des travaux préparatoires relatifs à l'ancien art. 9 al. 3 de la loi sur l'imposition des physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-III), dont la teneur a été reprise par l'art. 52 al. 3 LIPP, que les députés siégeant à la commission des finances du Grand Conseil n'ont pas contesté les explications de l'AFC lorsqu'elle a exposé que « l'idéal serait de procéder chaque année à une nouvelle évaluation de tous les immeubles, ce que le manque de moyens rend impossible [...]. L'administration se doit donc de saisir chaque occasion où la valeur réelle d'un bien immobilier apparaît pour en adapter l'estimation » (MGC 2000 44/VIII 7248-7249).

- 10) Pour le reste, l'ATA/810/2012, auquel se réfèrent les recourants, traite du montant de droits d'enregistrement. Il n'y est pas question de l'art. 52 al. 3 LIPP. En outre, les développements faits dans cet arrêt et relatifs au transfert de droits sur un immeuble et l'effet économique qui en résulte concernent la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), loi qui n'est pas en cause dans le présent litige. Enfin, contrairement au présent litige qui traite du passage d'une propriété commune à une copropriété, il s'agissait d'un transfert de parts de copropriété.

Le recours sera rejeté. Le dossier sera en outre renvoyé à l'AFC pour nouvelle décision de taxation ainsi qu'y avait conclu le TAPI s'agissant de la prise en compte des travaux de plus-value, point qui n'était plus litigieux devant la chambre de céans.

- 11) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, pris solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 décembre 2015 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 novembre 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'500.- à la charge de Madame A_____ et Monsieur B_____, pris solidairement ;

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

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision, au sens des considérants ;

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 des recourants ou de leur 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 des recourants ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Payot Zen-Ruffinen, présidente, Mme Cramer et M. Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Payot Zen-Ruffinen

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :