

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2974/2009-ICCIFD

ATA/751/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 novembre 2013

dans la cause

Madame A_____ M_____ et Monsieur F_____ M_____
représentés par Mes Nicolas Merlino et Didier Mange, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
14 juin 2013 (JTAPI/685/2013)**

EN FAIT

- 1) Monsieur F_____ M_____ (ci-après : le contribuable), administrateur et courtier en immeubles de profession et domicilié à Vandoeuvres, était, jusqu'au mois de janvier 2011, titulaire avec signature individuelle d'une entreprise individuelle à son nom sise au chemin R_____ à Cognoy et ayant pour but les transactions et le courtage dans le domaine immobilier et la fourniture de services administratifs s'y rapportant.
- 2) N'ayant pas déposé leur déclaration fiscale 2004 dans les délais, le contribuable et son épouse, Madame A_____ M_____ (ci-après : la contribuable), ont été taxés d'office par bordereaux du 29 janvier 2007. Fondé sur un revenu imposable de CHF 2'308'795.- et une fortune de CHF 55'517'979.-, l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) était arrêté à CHF 1'436'772,05. Fixé sur la base d'un revenu imposable de CHF 2'370'100.-, l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) s'élevait à CHF 272'561,50.
- 3) Par lettre de leur mandataire – une société fiduciaire – du 28 février 2007, les contribuables ont formé « recours » contre ces taxations, au motif qu'elles étaient inférieures à la réalité. Ils y ont annexé la déclaration d'impôts 2004 remplie du couple et ont indiqué que sous réserve de la répartition intercantonale, l'ICC ascendait à environ CHF 2'000'000.- et l'IFD à environ CHF 540'000.-.

D'après ladite déclaration, le revenu et la fortune bruts selon l'ICC s'élevaient au total à CHF 6'524'529.-, respectivement CHF 139'253'254.-, et le revenu selon l'IFD à CHF 6'542'950.-, soit, pour l'ICC : le revenu et la fortune tirés de l'activité indépendante du contribuable de CHF 2'679'829.-, respectivement CHF 71'199'692.-, le revenu et la fortune bruts mobiliers de CHF 268'324.-, respectivement CHF 5'948'104.-, le revenu et la fortune bruts immobiliers de CHF 3'576'376.-, respectivement CHF 61'990'458.-, enfin, dans la colonne « fortune », la valeur de rachat des assurances-vie de CHF 115'000.-.

Les seules déductions liées à l'activité indépendante de l'époux se montaient à CHF 7'191.- et consistaient en les cotisations au 3^{ème} pilier A. A cela s'ajoutaient les charges et frais d'entretien des immeubles de CHF 1'097'279.- ainsi que les intérêts et dettes chirographaires et hypothécaires à hauteur de CHF 701'770.-.

Dans le bilan et le compte de pertes et profits de M. F_____ M_____ au 31 décembre 2004 figuraient, parmi les frais généraux, les frais de « représentation, voyages, réceptions » à concurrence de CHF 38'210,90.

Huit immeubles locatifs appartenaient à la fortune privée du contribuable, trente-trois à sa fortune commerciale, parmi lesquels celui de la route C_____

_____ (Choulex), celui du chemin L_____ (Genève-Eaux-Vives), celui du chemin P_____ (Meyrin), celui du chemin N_____ (Vandoeuvres), celui du chemin V_____ 1 (Genève-Eaux-Vives), celui du chemin du V_____ 2 (Genève-Eaux-Vives) et celui du G_____ (Versoix).

Concernant ces immeubles, les contribuables ont, dans un « inventaire général » établi le 15 juin 2007, déclaré ce qui suit :

Immeuble	Etat locatif	% de capitalisation	Capital total	Part du capital détenue (2/3)	Valeur au bilan
Chemin L_____	84'000	8,24 %	1'019'417	672'816 (déclaré) (recte : 679'611)	998'666
Chemin V_____	96'000	8,24 %	1'165'049	768'932 (déclaré) (recte : 776'699)	1'153'487
Chemin V_____	120'000	8,24 %	1'456'311	961'165 (déclaré) (recte : 970'874)	1'814'412

Et :

Immeuble	Etat locatif	% de capitalisation	Capital total	Part du capital détenue	Valeur au bilan
Route C_____	84'000	8,24 %	1'019'417	100 %	270'000
Chemin P_____	11'400	8,24 %	138'350	100 %	53'061
Chemin N_____	300'000	8,24 %	3'640'777	100 %	1'825'000
G_____	14'400	8,24 %	174'757	100 %	174'600

4) Par lettre adressée le 15 mai 2009 au mandataire des époux M_____, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé les contribuables de ce qu'en réponse à leur réclamation du 28 février 2007, elle entendait rectifier, en leur défaveur, la taxation contestée sur les points suivants :

- les actions B_____ S.A. étaient estimées à CHF 140.- par titre ;
- le relevé fiscal de l'UBS n° _____ était pris en considération ;
- le poste « représentation, voyages, réceptions » n'était pas admis en déduction ;
- les immeubles devaient être taxés au minimum à leur valeur fiscale.

Un délai au 5 juin 2009 était fixé aux contribuables pour se déterminer sur ce qui précédait.

5) Par décisions du 30 juin 2009 concernant l'ICC, respectivement l'IFD 2004, l'AFC-GE a admis la réclamation des époux M_____ en ce sens qu'elle a pris en considération les éléments fournis dans leur déclaration déposée le 28 février 2007 et a rectifié, en leur défaveur et conformément aux dispositions de l'art. 43 de la

loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), la taxation contestée sur les points mentionnés dans sa lettre du 15 mai 2009.

Etaient joints à chacune de ces décisions un bordereau, une répartition intercantonale (pour l'ICC) et un avis de taxation rectificatifs. La valeur fiscale des immeubles retenue figurait dans un tableau.

L'ICC, sur la base d'un revenu imposable de CHF 4'773'288.- et d'une fortune imposable de CHF 71'488'550.-, était arrêté à CHF 2'304'550,35. L'IFD était quant à lui fixé à CHF 576'023,50, sur la base d'un revenu imposable de CHF 5'008'900.-.

S'agissant de la détermination de la fortune imposable des immeubles, l'AFC-GE a retenu les montants suivants :

<u>Immeuble</u>	<u>Valeur fiscale pour la fortune</u>
Chemin L _____	1'327'088
Chemin V _____	1'442'422
Chemin V _____	1'733'333
Route C _____	362'375
Chemin P _____	63'673
Chemin N _____	3'640'777
G _____	153'000

- 6) Par acte du 27 juillet 2009, les contribuables ont formé recours contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Ils ont conclu principalement à ce que ladite juridiction « prier [prie] l'administration fiscale cantonale de fournir les éléments de réponses et de justifications sur les points contestés par nous [eux] sur les taxations objets du présent recours ».

Ces points contestés étaient les suivants :

- l'absence de prise en compte à titre de déductions sur les revenus professionnels, par l'AFC-GE et contrairement à leur déclaration fiscale, des cotisations à l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS) et des frais de « représentation, voyages, réceptions » (concernant l'ICC et l'IFD) ;
- la taxation de revenus mobiliers non soumis à l'impôt anticipé à hauteur de CHF 44'427.-, alors que les contribuables avaient déclaré à ce titre CHF 15'543.- (concernant l'ICC et l'IFD) ;
- la taxation des 15'000 actions B _____ S.A. à la valeur de CHF 140.- par titre, soit un montant total de CHF 2'100'000.-, au lieu de la somme déclarée à ce titre de CHF 987'740.- (concernant l'ICC seul) ;

- la fixation de la valeur comptable déclarée pour trois immeubles faisant partie des actifs commerciaux du contribuable (chemin L _____, chemin du V _____ 2 et chemin V _____ 1) à CHF 4'583'922.- par l'AFC-GE, alors que les contribuables avaient déclaré CHF 3'966'565.-, soit un écart de CHF 617'357.- (concernant l'ICC seul).

- 7) Dans sa réponse du 11 août 2010, l'AFC-GE a maintenu sa position concernant les frais de « représentation, voyages, réceptions ». En effet, le recourant n'avait apporté aucun justificatif relatif à ces frais dont il sollicitait la déduction, et il ne faisait partie d'aucun groupe professionnel pour lequel des déductions forfaitaires avaient été négociées avec l'AFC-GE.

L'AFC-GE a également confirmé le contenu de sa décision pour ce qui était des cotisations AVS, se référant au guide fiscal, à teneur duquel, dans la mesure où la cotisation AVS de l'exploitant était comptabilisée au compte de résultat, elle devait en être ressortie. Ces cotisations avaient ainsi été portées en déduction du revenu de l'activité indépendante du mari (code 32.10). Sur ce point figurait, dans la répartition intercantonale, la déduction « Cotisations AVS/AI, APG, Chômage » à hauteur de CHF 130'567.-.

S'agissant des revenus mobiliers non soumis à l'impôt anticipé, l'AFC-GE, ayant procédé à une analyse complète de l'état des titres, a retenu ces revenus à concurrence de CHF 19'223.- et a accepté de modifier la taxation dans ce sens.

Concernant la valeur des 15'000 actions B _____ S.A., elle s'est référée à une lettre qu'elle avait adressée le 7 février 2007 à cette société, dans laquelle elle estimait la valeur fiscale à CHF 90,50 par titre, et a accepté de modifier la taxation en ce sens.

- 8) Le 13 septembre 2010, les recourants ont répliqué sous la plume de leurs deux avocats actuels, qu'ils avaient constitués pour la défense de leurs intérêts en date du 7 mai 2010.

Concernant le bénéfice net de l'activité indépendante du recourant, les recourants admettaient ne pas avoir produit de justificatifs concernant les frais de « représentation, voyages, réceptions ». Toutefois, pour des motifs d'égalité de traitement entre contribuables, notamment avec les salariés et les avocats qui pouvaient bénéficier d'une déduction forfaitaire au titre de frais de représentation, à concurrence de 10 % du revenu brut annuel d'activité lucrative dépendante pour les premiers, et à concurrence de 5 % jusqu'à CHF 400'000.- d'honoraires nets et de 4 % sur le solde pour les seconds, le recourant devait pouvoir déduire entièrement ses frais de représentation de CHF 38'210,90, lesquels étaient très modestes au regard des pourcentages précités puisqu'ils ne représentaient que 1,4 % du bénéfice net d'activité indépendante, respectivement 0,6 % du chiffre d'affaires lié aux immeubles commerciaux. Il ne faisait en outre aucun doute que

l'exercice de la profession du recourant occasionnait des frais de représentation liés au développement de son activité, celui-ci devant être constamment en bonne relation avec les autres professionnels de l'immobilier, les potentiels partenaires, les acquéreurs / vendeurs, les locataires et les bailleurs de fonds.

Dans sa réponse, l'AFC-GE justifiait uniquement sa position concernant le traitement fiscal des frais de représentation (CHF 38'210,90) et de l'AVS (CHF 130'566,70). En revanche, aucune explication n'était donnée au sujet de la différence de CHF 167'411,30 qui subsistait après la reclassification de l'AVS et la reprise des frais de représentation (*i.e.* CHF 3'016'018 - CHF 2'848'606,70). Pour ces motifs, la taxation devrait être effectuée sur la base d'un bénéfice net de CHF 2'679'829,10, « étant entendu que les déductions au titre de l'AVS et de frais de représentation [étaient] incluses dans ce montant ».

Pour ce qui était des revenus mobiliers non soumis à l'impôt anticipé, les recourants demandaient de pouvoir examiner le nouvel état des titres établi par l'AFC-GE, afin de vérifier le bien-fondé desdits revenus mobiliers tels que retenus par l'AFC-GE, et attiraient l'attention de la juridiction sur le fait que, contrairement à ce qui était indiqué dans l'avis de taxation contesté, le contribuable n'était pas titulaire du compte UBS n° _____.

S'agissant de la fortune mobilière, les recourants maintenaient que la valeur fiscale des titres B_____S.A. soit retenue à concurrence de CHF 40.-.

Concernant l'impôt sur la fortune et l'impôt immobilier complémentaire, l'AFC-GE devait capitaliser l'état locatif annuel de leurs immeubles comportant plus de deux logements ou plus de deux locaux commerciaux aux taux fixés chaque année par le Conseil d'Etat, sur proposition d'une commission d'experts, conformément à l'art. 7 let. a de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13). Les prix d'acquisition devaient en revanche être pris en considération pour les immeubles comportant moins de trois logements, à savoir ceux aux adresses suivantes : V_____ 2 (CHF 1'120'000.-), L_____ (CHF 1'073'333.-), C_____ (CHF 270'000.-), P_____ (CHF 52'000.-), N_____ (CHF 1'650'000.-) et G_____ (CHF 160'000.-).

Enfin, l'impôt immobilier complémentaire 2004 devait être pris en compte comme charge déductible du revenu 2004, tant au niveau de l'IFD que de l'ICC, ce en application de l'art. 9 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), conformément à une décision de la CCRA.

- 9) Selon la duplique de l'AFC-GE du 15 octobre 2010, la différence de CHF 167'411,30 mentionnée par les contribuables résultait du fait que l'immeuble sis à la rue des Lilas 5, indiqué dans la déclaration fiscale mais non dans les

comptes de l'activité commerciale de M. F_____ M_____, avait été considéré comme un immeuble commercial et dès lors inséré dans lesdits comptes.

Le compte UBS n° _____ ne figurait pas dans le nouvel état des titres.

La position de l'AFC-GE relative à la valeur fiscale des titres B_____S.A. était maintenue, les contribuables n'apportant aucune preuve en faveur de la valeur de CHF 40.- qu'ils avançaient.

C'était bien la valeur d'acquisition qui avait été prise en compte s'agissant des immeubles sis V_____ 2, L_____, C_____, P_____ et G_____. La différence entre les valeurs retenues par les contribuables et l'AFC-GE semblait provenir du fait que les premiers ne tenaient pas compte des diverses opérations (par exemple les achats de copropriété) qui avaient augmenté la valeur originelle, non pas par la capitalisation, mais simplement par l'augmentation du bien immobilier. L'immeuble sis N_____ comprenait plus de deux logements, de sorte que l'état locatif avait été capitalisé (CHF 300'000.- x 100 / 8,24 % = CHF 3'640'000.-).

- 10) Le TAPI a tranché la cause par un premier jugement, prononcé le 3 octobre 2011 (JTAPI/1055/2011).

En raison d'une irrégularité dans la composition dudit tribunal, l'un des juges assesseurs ne remplissant plus les conditions d'éligibilité, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a, après un double échange d'écritures et par arrêt du 5 mars 2013 (ATA/134/2013), admis partiellement un recours interjeté par M. et Mme M_____ contre ledit jugement, l'a annulé et a renvoyé la cause au TAPI pour nouveau jugement, au sens des considérants.

- 11) Par jugement prononcé le 14 juin 2013 (JTAPI/685/2013) et notifié le 18 juin 2013, le TAPI a déclaré le recours irrecevable en tant qu'il concernait les immeubles sis C_____, P_____, N_____, G_____ et l'impôt immobilier complémentaire 2004, ces points n'ayant pas été contestés par les contribuables dans leur recours, mais seulement dans leur réplique, soit tardivement.

Le TAPI a déclaré le recours recevable pour le surplus et l'a admis, partiellement, au sens des considérants, dans la mesure où il était recevable.

Il a écarté la prise en compte des frais de « représentation, voyages, réceptions » que le contribuable faisait valoir à hauteur de CHF 38'210,90, ses explications non étayées ne suffisant pas à établir que l'usage commercial justifiait les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il lui incombait d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était réellement engagée en relation directe avec l'acquisition ou le maintien de

son chiffre d'affaires. Le recourant ne prétendait, ni ne démontrait faire partie d'un groupe professionnel ayant négocié avec l'AFC-GE des déductions forfaitaires.

S'agissant de la détermination du bénéfice de l'entreprise individuelle du recourant, l'AFC-GE avait ajouté aux produits les revenus de l'immeuble rue des Lilas 5 (CHF 242'412.-), le considérant comme faisant partie de la fortune commerciale, ce que le recourant ne contestait pas ; en contrepartie, elle a ajouté aux charges totales des frais de CHF 75'000.- liés à cet immeuble ; enfin, sur ces charges, elle avait effectué des reprises sur les cotisations AVS (CHF 130'566,70) - point non contesté - et des frais de représentation de CHF 38'210,90. Le calcul effectué par l'AFC-GE s'avérait tout à fait exact après une vérification opérée par le TAPI. Le grief du recourant était dès lors infondé sur ce point.

Le TAPI a donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'était engagée dans sa réponse au recours à ce que les revenus mobiliers soumis à l'impôt anticipé soient fixés à CHF 252'782.- et les revenus non soumis à cet impôt à CHF 19'223.-, de sorte que le recours était partiellement fondé sur ce point.

Le litige relatif au compte UBS n° _____ était sans objet, l'AFC-GE n'ayant, dans ses taxations rectificatives du 30 juin 2009, pas retenu ce compte comme élément imposable des contribuables.

Les considérants qui précédaient relatifs à l'IFD étaient applicables également pour l'ICC.

Pour ce qui était de la fortune imposable des contribuables, le recourant ne fournissait aucun élément objectif permettant d'établir la valeur alléguée de CHF 40.- des titres B_____S.A., alors que l'autorité intimée avait versé au dossier le document adressé à la société B_____S.A. l'informant que la valeur de ses actions était fixée à CHF 90,50 par titre et qu'il semblait que cette valeur n'avait pas été contestée par cette société. Le TAPI a, partant, donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'était engagée à retenir la valeur des actions de CHF 90,50 par titre, le recours étant partiellement admis sur ce point.

Dans sa réplique, le recourant se limitait à dresser une liste de chiffres, lesquels représenteraient les prix d'acquisition des immeubles. Il ne fournissait aucun document ni aucun élément objectif permettant au TAPI de retenir ces valeurs. En conclusion, la valeur fiscale des immeubles sis chemin de la L_____, chemin du V_____2et chemin du V_____ 1 devait être calculée en prenant en considération le rendement de l'état locatif brut, compte tenu du taux de capitalisation de 7,08 % (et non pas de 8,24 %), en application de l'art. 4 let. d de l'ancien règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (aRIPP-III - D 3 13.01). Ainsi, leur valeur fiscale se calculait comme suit :

Immeuble	Etat locatif	% de capitalisation	Capital total	Part du capital détenue par le contribuable (2/3)
Chemin L_____	84'000	7,08 %	1'186'440	790'960
Chemin V_____	96'000	7,08 %	1'355'932	903'954
Chemin V_____	120'000	7,08 %	1'694'915	1'129'943

Le recours était dès lors partiellement admis sur ce point.

En définitive, le recours était admis partiellement et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation conformes aux considérants.

Le TAPI, considérant que les recourants avaient succombé pour l'essentiel, a mis à la charge de ceux-ci, pris solidairement et conjointement, un émoulement réduit arrêté à CHF 750.-, lequel était partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 500.- déjà effectuée.

- 12) Par acte expédié le 26 juin 2013 au greffe de la chambre administrative au nom de M. F_____ M_____, les époux M_____ ont formé recours contre ce jugement. Ils ont conclu à ce que la chambre administrative annule ledit jugement, retourne le dossier au TAPI pour qu'il statue sur le fond concernant l'impôt immobilier complémentaire et les immeubles sis C_____ _____, P_____ _____ et N_____ _____, et, pour le surplus, retourne le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle établisse de nouveaux bordereaux ICC et IFD dans le sens des considérants. Les recourants ont par ailleurs sollicité la mise des frais de la présente procédure à la charge de l'Etat et l'octroi d'une indemnité de procédure.

Ils ont tout d'abord contesté l'irrecevabilité de leur recours en tant qu'il concernait les immeubles sis C_____ _____, P_____ _____, N_____ _____, G_____ et l'impôt immobilier complémentaire 2004, estimant que leurs griefs sur ces points étaient déjà compris dans les conclusions du recours devant la CCRA, le dispositif de la décision alors querellé – taxation en matière d'impôt sur la fortune 2004 – étant déterminant à cet égard. En effet, le bordereau de taxation constituait selon les recourants une décision administrative en tant qu'il fixait le revenu et, pour l'ICC, la fortune imposables, le montant soumis à l'impôt immobilier complémentaire (art. 131 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 36 LPFisc), de même que les montants retenus pour la détermination du taux d'imposition applicable, les barèmes, le montant d'impôt final et le cas échéant la période pour laquelle l'impôt était prélevé. Le reste, tel que la composition du revenu imposable dans chacun des éléments, et tous les autres détails relevaient de la motivation de la décision

prise. A cet égard, le TAPI, lorsqu'il renvoyait la cause à l'AFC-GE pour fixation des éléments imposables ou servant à la fixation du taux d'imposition ou l'impôt lui-même, le faisait dans le sens des considérants, lesquels relevaient de la motivation de la décision. Les recourants ont en outre invoqué le principe d'égalité des armes - issu du principe de l'égalité de traitement et inclus dans la notion de procès équitable au sens de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101) - par rapport à l'AFC-GE, celle-ci pouvant conclure à la *reformatio in pejus* de sa propre décision en cas de contestation devant les juridictions administratives.

Ensuite, le refus de la déductibilité de l'impôt immobilier complémentaire avait été jugé contraire à la LHID, de sorte que, sur ce point, le TAPI avait fait un usage abusif de son pouvoir discrétionnaire.

La valeur fiscale, pour l'impôt sur la fortune et l'impôt immobilier complémentaire, de l'immeuble sis N _____, composé d'une seule villa de douze pièces, devait correspondre à son prix d'acquisition de CHF 1'650'000.-.

A l'appui de cette allégation, les recourants ont produit deux contrats de bail pour cette villa – qui comprenait entre autres sept chambres à coucher –, y compris une annexe composée notamment d'un appartement de deux pièces et demie pour le personnel. Ces contrats, tous deux à l'usage d'habitation familiale exclusivement, avaient été conclus le 29 septembre 2003 avec une société à responsabilité limitée pour un loyer annuel de CHF 270'000.-, respectivement le 24 mai 2004 avec une société anonyme pour un loyer annuel de CHF 300'000.- et pour des conjoints expressément nommés et leurs trois enfants (nouvelles pièces 1 et 2).

La valeur fiscale des immeubles sis C _____, P _____ et G _____ avait également été déterminée de manière erronée, ce qui devait conduire l'instance de recours à admettre le recours aussi sur ce point.

Comme les justificatifs qu'ils avaient retrouvés (nouvelles pièces 1 à 14 produites devant la chambre administrative) l'attestaient, les frais de « représentation, voyages, réceptions », d'un montant total de CHF 38'210,90, étaient constitués pour l'essentiel de frais de restauration et de mécénat (Orchestre de la Suisse romande [ci-après : OSR] et Cercle du Grand Théâtre de Genève), liés à l'acquisition de clients (contrats), respectivement au maintien de la clientèle ou au développement de l'activité, ce qui les rendait déductibles, selon la pratique publiée par l'AFC-GE (Information n° 7/2002).

Parmi ces nouvelles pièces figuraient également des factures de cotisations, de consommations et de repas du O _____ de Genève à Coligny, de la Société U _____ de Genève, de même qu'une facture de dîner dans les salons privés du

Restaurant E_____ (CHF 5'633.-), une souscription à un championnat de golf à Crans-Montana (Valais) et des factures de livraison de fleurs.

- 13) Dans sa réponse du 19 juillet 2013, l'autorité intimée a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement entrepris.

En particulier, c'était à juste titre que le TAPI avait déclaré le recours irrecevable sur les points qui n'avaient pas fait l'objet de l'acte de recours, mais seulement de la réplique, et le principe de l'égalité de traitement n'avait pas été violé. D'après l'intimée, les conclusions des contribuables devaient porter sur un ou des éléments désignés et ce afin que l'AFC-GE ou les instances de recours puissent reconnaître l'objet ou les objets contestés. Ainsi, la contestation et donc les conclusions des recourants ne pouvaient pas porter sur le revenu imposable pris dans sa globalité.

Par ailleurs, les recourants n'avaient à aucun endroit indiqué que les frais de « représentation, voyages, réceptions » mentionnés dans les justificatifs nouvellement produits étaient en relation directe avec un client particulier (bénéficiaire de la prestation) et certains de ces frais apparaissaient comme étant des dépenses personnelles du contribuable ou de son épouse, sans aucun lien avec son activité professionnelle.

- 14) En l'absence de réplique, 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 ; art. 49 al. 1 LPFisc ; art. 140 LIFD par renvoi de l'art. 145 LIFD).
- 2) Dans leur recours, les recourants ne remettent pas en cause les solutions apportées par le TAPI aux questions suivantes : valeur des actions B_____S.A., absence de prise en considération du compte UBS n° _____ et des cotisations AVS par CHF 130'567.-, valeur fiscale des immeubles sis L_____, V_____2 et V_____1. Ces points ne seront dès lors pas examinés ci-après.
- 3) Si le contribuable, malgré une sommation, ne satisfait pas à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes, l'autorité fiscale procède à une taxation d'office (art. 130 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 37 al. 1 LPFisc, qui reprend la teneur

de l'art. 46 al. 3 LHID). Pour ce faire, elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 37 al. 1 LPFisc).

En cas de taxation d'office, la réclamation ne peut porter que sur l'inexactitude manifeste de la taxation. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 39 al. 2 LPFisc ; ATA/471/2012 du 31 juillet 2012 consid. 9 ; ATA/824/2010 du 23 novembre 2010). Selon le Tribunal fédéral, il s'agit d'une exigence dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (RDAF 1998 II 455 ; X. OBERSON, *Le contentieux fiscal, in Les procédures en droit fiscal*, 2005, p. 727).

Dans le cas présent toutefois, la réclamation était de nature à augmenter la charge fiscale des contribuables et l'AFC-GE – comme le TAPI – est entrée en matière au fond sans restriction. Il sera dès lors fait ci-après abstraction de la jurisprudence précitée.

- 4) Il convient tout d'abord de trancher la question de la recevabilité des conclusions ou griefs nouveaux des recourants concernant la valeur des immeubles sis C _____, P _____, N _____, G _____ ainsi que la déductibilité par rapport au revenu de l'impôt immobilier complémentaire 2004, l'instance précédente ayant considéré que ces points n'avaient pas été contestés par les contribuables dans leur recours, mais seulement dans leur réplique, soit tardivement.
- 5) Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Conformément à l'art. 16 al. 1 1^{ère} phr. LPA, ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés, ni même restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (ATA/587/2009 du 10 novembre 2009 ; SJ 1989 p. 418). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclo et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/587/2009 précité ; SJ 2000 I 22, consid. 2 p. 23 s. et les références citées). Selon l'art. 16 al. 1 2^{ème} phr. LPA, les cas de force majeure sont réservés.

Aux termes de l'art. 49 LPFisc (conditions du recours), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au TAPI (autrefois la Commission cantonale de recours en matière d'impôts) (al. 1) ; il doit indiquer dans l'acte de recours ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve dont il entend se prévaloir ; les documents servant de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision ; lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable

pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité (al. 2) ; toute erreur dans la décision attaquée et tout vice de procédure constituent des motifs de recours (al. 3).

- 6) L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (ATA/197/2013 du 26 mars 2013 consid. 6 ; ATA/133/2012 du 13 mars 2012 ; ATA/294/2009 du 16 juin 2009 ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006 ; ATA/19/2006 du 17 janvier 2006).

Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/581/2007 du 13 novembre 2007).

La nouveauté d'une conclusion s'apprécie par rapport à l'objet du litige de l'instance précédente, correspondant à l'objet de la décision attaquée qui est déterminé par les conclusions formulées devant ladite instance (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 = RDAF 2011 I 419 [rés.] ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 10). N'est donc pas nouvelle une conclusion du recourant n'allant pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité devant l'instance précédente ou ne demandant pas autre chose (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

Selon l'art. 68 LPA (nouveaux moyens), sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures.

- 7) Il ressort des art. 36 al. 2 LPFisc et 131 al. 1 1^{ère} phr. LIFD suscités, que le dispositif d'une décision fiscale, qui règle le rapport juridique comme tel (ATF 136 V 268 consid. 4.5), comprend les éléments imposables (revenu imposable, bénéfice net et capital propre imposables), le taux de l'impôt et les montants d'impôt (U. MEYER / I. VON ZWEHL, L'objet du litige en procédure de droit administratif fédéral, *in* Mélanges Pierre Moor, 2005, p. 435 ss, spéc. 442 n. 15 ; L. MASMEJAN-FEY, *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct [LIFD], 2008, n. 10 *ad* art. 116 LDIP ; I. ALTHAUS-HOURIET, *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct [LIFD], 2008, n. 1 s. *ad* art. 131 LDIP ; P. AGNER / B. JUNG / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 1 *ad* art. 131 LDIP).

Par conclusion en droit fiscal, il faut comprendre une détermination chiffrée ou pour le moins une indication de laquelle il ressort clairement de quelle manière le recourant entend faire modifier la décision attaquée (H. CASANOVA, *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct [LIFD], 2008, n. 24 *ad* art. 140 LDIP ; P. AGNER / A. DIGERONIMO / H.-J. NEUHAUS / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, 2001, n. 2a *ad* art. 140 LDIP).

La motivation du recours sert quant à elle à justifier en fait ou en droit le bien-fondé des conclusions prises (H. CASANOVA, *op. cit.*, n. 24 *ad art.* 140 LDIP ; U. MEYER / I. VON ZWEHL, *op. cit.*, p. 442 n. 16).

Il découle de ces principes les exemples qui suivent. Si par exemple l'autorité fiscale demande, de manière nouvelle devant le Tribunal fédéral et comme seul objet du recours, le rejet de toute provision, alors qu'elle en avait admis une à hauteur de CHF 153'446.-, elle prend des conclusions nouvelles puisqu'elle sollicite ainsi une augmentation du bénéfice et du capital imposables par rapport à ses propres conclusions devant les instances cantonales (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; *cf.* également Arrêt du Tribunal fédéral 2C_788/2010 du 18 mars 2011 consid. 4.5). En droit des assurances sociales, la réduction en tant que telle d'une rente d'invalidité nouvellement invoquée par l'autorité devant le Tribunal fédéral ne constitue pas une modification de l'objet du litige et donc pas une conclusion nouvelle, mais un nouvel argument juridique recevable, dans la mesure où seule la rente et son montant sont l'objet du litige et que la réduction sollicitée ne conduit pas à un montant de la rente inférieur à celui admis précédemment par l'autorité (ATF 136 V 362 = RDAF 2011 I 419 [rés.]).

Dans un arrêt de 2007, la chambre de céans a déclaré irrecevable l'invocation nouvelle formulée en réplique de la déductibilité de l'impôt immobilier complémentaire, seule question restant litigieuse après que l'AFC-GE ait fait entièrement droit aux conclusions des recourants (ATA/581/2007 précité).

- 8) En l'espèce, la demande de prise en considération de l'impôt immobilier complémentaire 2004 en tant que charge déductible du revenu 2004, formulée par les recourants seulement dans leur réplique devant le TAPI, tend à l'ajout d'une déduction qui n'avait pas été sollicitée dans leur recours, ni du reste en procédure de réclamation. Cet ajout n'est pas compensé, à concurrence du même montant, par l'abandon, par les recourants, d'un élément ayant une influence directe sur le revenu imposable, par exemple une autre déduction ou la déclaration de revenus d'un montant inférieur.

Cette demande de prise en compte de l'impôt immobilier complémentaire à titre de déduction, dans la mesure où son admission entraînerait une réduction du revenu imposable, constitue une conclusion nouvelle qui, faute d'avoir été formulée dans le recours, est en principe irrecevable.

- 9) Néanmoins, indépendamment de la question du principe de l'égalité des armes invoqué par les recourants, la chambre administrative, dans la mesure où la taxation n'est pas définitive, fera usage de la faculté que lui octroient les art. 54 LPFisc et 142 al. 4 LIFD (par renvoi de l'art. 145 LIFD) d'aller au-delà des conclusions des parties et de déterminer à nouveau tous les éléments imposables.

- 10) A teneur de la décision de la CCRA du 15 février 2010 (DCCR/239/2010), le refus de considérer l'impôt immobilier complémentaire comme des frais d'entretien au sens large à déduire du revenu (art. 9 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - aLIPP-V - D 3 16 ; art. 1 al. 1 du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 19 décembre 2001 - aRIPP-V - D 3 16.01) est contraire à l'art. 9 al. 1 LHID.

Suivant cette décision, l'AFC-GE ajoute désormais automatiquement la déduction, au plan cantonal et communal, de l'impôt immobilier complémentaire (<http://ge.ch/impots/limpot-immobilier-complementaire-peut-eg>).

Les recourants se verront dès lors, concernant l'ICC 2004, accorder la déduction de l'impôt immobilier complémentaire 2004 sur leur revenu 2004.

- 11) L'ajout, au stade de la réplique devant l'instance précédente seulement, des immeubles sis C _____, P _____, N _____, G _____ aux immeubles pour lesquels les recourants avaient déjà sollicité la prise en compte des prix d'acquisition pour déterminer leur valeur, n'entraîne pas nécessairement une diminution de la fortune imposable et/ou du montant de l'impôt immobilier complémentaire tels que fixés dans les décisions sur réclamation litigieuses. En outre, ces valeurs invoquées ne sont pas étrangères à la déclaration fiscale déposée dans le cadre de la réclamation et l'AFC-GE a répondu au fond sur ces points dans sa duplique devant le TAPI, sans se prévaloir de leur éventuelle irrecevabilité.

Cet ajout doit, au regard de ces circonstances, être considéré comme recevable, en vertu de l'art. 68 LPA.

- 12) Aux termes de 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.

En vertu de l'art. 7 aLIPP-III, l'évaluation des immeubles situés dans le canton est faite d'après les principes suivants :

- a) la valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'Etat, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département ; l'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient

être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille ;

(...)

e) les autres immeubles, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage, 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 ; cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 % ; (...).

Selon l'art. 4 aRIPP-III, pour l'année fiscale 2004, les taux de capitalisation des immeubles locatifs étaient les suivants :

- a) 6,70 % pour les immeubles de logements dont l'âge est inférieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement ;
- b) 8,24 % pour les immeubles de logements dont l'âge est égal ou supérieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement ;
- c) 6,75 % pour les immeubles HBM, HLM, HCM, et HM ;
- d) 7,08 % pour les immeubles commerciaux et les autres immeubles locatifs.

Le législateur cantonal n'a pas fait de distinction, à l'art. 7 aLIPP-III, entre l'estimation des immeubles selon que ceux-ci relèvent de la fortune commerciale ou privée d'un contribuable. Par ailleurs, la règle spécifique prévue par le droit cantonal pour évaluer les immeubles locatifs s'insère dans le cadre défini - largement - par l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 7 let. a aLIPP-III renvoie en effet à la valeur de rendement, tandis que la prise en considération, pour déterminer le taux de capitalisation applicable, des transactions constatées sur le marché ou de l'âge des logements (*cf.* art. 7 let. a aLIPP-III en liaison avec les art. 3 al. 1 et 4 let. a et b aRIPP-III) se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.8).

Enfin, s'agissant de l'impôt immobilier complémentaire, l'art. 76 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) ne prévoit pas une méthode pour déterminer la valeur des immeubles qui soit différente de celle utilisée pour la fortune.

- 13) Dans le cas présent, dans leur recours, les recourants se contentent de soutenir sur la base de l'art. 7 let. e aLIPP-III, concernant les immeubles sis C_____, P_____ et G_____, que leur valeur fiscale a été déterminée de manière erronée, ce qui devrait conduire l'instance de recours à admettre le recours aussi sur ce point. Ils ne font en particulier valoir aucun argument contre l'explication formulée par l'AFC-GE dans sa duplique devant le TAPI, selon laquelle ces biens avaient été pris en compte à leur valeur d'acquisition et que la différence entre les valeurs retenues par les contribuables et l'AFC-GE semblait provenir du fait que les premiers ne tenaient pas compte des diverses opérations (par exemple les achats de copropriété) qui avaient augmenté la valeur originelle, non pas par la capitalisation, mais simplement par l'augmentation du bien immobilier. Enfin, ils ne produisent aucune pièce à l'appui de leurs griefs.

Le contribuable devant prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/571/2013 du 28 août 2013 consid. 12), et en l'absence de toute démonstration concernant ces trois immeubles, il y a lieu de débouter les recourants sur ce point.

- 14) Concernant la villa du chemin N_____, la valeur fiscale de CHF 3'640'777.- retenue par l'intimée correspond au « capital total » que les contribuables avaient eux-mêmes déclaré dans le cadre de leur réclamation et qui résulte de la capitalisation de l'état locatif au taux de 8,24 %, lequel est plus favorable que celui de 7,08 % employé par le TAPI pour déterminer la valeur fiscale des immeubles sis L_____, V_____2et V_____1.

Cela étant, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas lui demander de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Arrêt du Tribunal fédéral précité 2C_47/2009 consid. 5.4 ; ATA/303/2013 du 14 mai 2013 consid. 4 ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés (Arrêt du Tribunal fédéral précité 2C_47/2009 consid. 5.4).

Or, en l'occurrence, les recourants ont, par le second contrat de bail produit à l'appui du présent recours, démontré que la villa louée et l'appartement en annexe ne comprenaient pas plus de deux logements. En particulier, le fait qu'il y ait sept chambres à coucher pour cinq personnes dans la villa n'est pas invraisemblable, s'agissant d'une habitation luxueuse, avec un loyer très élevé.

Contre les faits ressortant de ce contrat, l'intimée n'a fait valoir aucun élément de fait ou de droit.

Dans ces conditions, au regard de la pratique de l'AFC-GE, selon laquelle « est réputé immeuble locatif, un bâtiment qui comprend plus de deux appartements » (Guide fiscal 2004, p. 41), la cause sera renvoyée à celle-ci et elle sera invitée à prendre en compte la valeur d'acquisition pour la villa de N_____ pour l'impôt sur la fortune et l'impôt immobilier complémentaire.

- 15) Il reste à trancher la question de savoir si les frais de « représentation, voyages, réceptions » de CHF 38'210.- invoqués par les recourants doivent ou non être déduits des revenus professionnels de l'époux.
- 16) Aux termes de l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

En vertu de l'art. 3 al. 3 aLIPP-V, sont déduits des revenus, pour une activité lucrative indépendante, les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. En font notamment partie les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (let. a).

La question de la déduction des pertes liées à une activité lucrative indépendante est réglée de manière similaire par les législations fiscales cantonale et fédérale (ATA/146/2011 du 8 mars 2011 consid. 6 ; ATA/126/2010 du 2 mars 2010 consid. 6 ; dans ce sens également : circulaire de la direction de l'AFC-GE du 22 novembre 2002 aux associations professionnelles [Information n° 7/2002]). Le présent contentieux relatif à l'ICC et l'IFD peut donc en l'espèce être tranché suivant les mêmes principes.

D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle, en particulier les salaires, les primes d'assurances professionnelles, les frais de transport (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2012 et 2C_613/2012 du 26 février 2013 consid. 7.3.1 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 172 n. 275). La possibilité de déduire ces frais est conditionnée à la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie. A cet égard, le renvoi du législateur à l'usage, commercial ou professionnel, donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important, renforcé par le fait qu'elle ne supporte pas le fardeau de la preuve du refus de déduction. La distinction entre frais professionnels, déductibles, et frais privés, non déductibles, peut être délicate chez l'indépendant. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2012 et 2C_613/2012 précité consid. 7.3.1 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2 ; ATA/715/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3).

Seuls les frais effectivement exposés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut ; il ne peut s'agir ni de

dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée (ATA/378/2007 du 7 août 2007 consid. 7c ; ATA/169/2007 du 3 avril 2007). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffit pas d'en tenir une liste. Pour des frais de restaurant ainsi que pour les autres dépenses, le contribuable doit produire les factures correspondantes et préciser quels sont les clients et relations d'affaires qui ont bénéficié de ses invitations ou de ses cadeaux (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/378/2007 précité consid. 7c).

17) Ces principes ne sont pas contredits par la lettre adressée le 22 novembre 2002 par le directeur général de l'AFC-GE aux associations professionnelles (Information n° 7/2002), invoquée par les recourants. A teneur de cette lettre (p. 3), seuls les frais en étroite corrélation avec l'activité exercée peuvent être admis en déduction du revenu réalisé, ce qui suppose que seuls des frais effectifs et justifiés peuvent être pris en considération.

18) En l'espèce, les factures produites à l'appui du présent recours (OSR, Cercle du Grand Théâtre de Genève, Golf-Club de Genève, Société nautique de Genève, Restaurant des Eaux-Vives, championnat de golf à Crans-Montana [Valais], fleuriste) ne permettent nullement de déterminer si les frais en résultant étaient ou non en corrélation étroite avec l'activité de courtier en immeubles du recourant ou s'ils étaient destinés à sa convenance personnelle ou à celle de sa famille. Les recourants n'ont en particulier ni allégué ni démontré pour quels clients et relations d'affaires précisément ces dépenses avaient été consenties.

C'est en conséquence à juste titre que ni l'intimée ni l'instance précédente n'ont admis les frais de « représentation, voyages, réceptions » en déduction des revenus professionnels de l'époux.

19) En définitive, le recours est partiellement admis, en ce sens que la cause sera renvoyée à l'intimée afin qu'elle procède à la déduction de l'impôt immobilier complémentaire 2004 sur le revenu 2004 des contribuables et prenne en compte la valeur d'acquisition de la villa du chemin N_____ à Vandoeuvres pour l'impôt sur la fortune et l'impôt immobilier complémentaire, dans le sens des considérants.

20) Vu l'issue du litige, un émolument – réduit – de CHF 500.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants, qui succombent en partie (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- leur sera en revanche allouée, à charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 juin 2013 par Madame A_____ M_____ et Monsieur F_____ M_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 juin 2013 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

déclare recevables les conclusions de Madame A_____ M_____ et Monsieur F_____ M_____ devant le Tribunal administratif de première instance en tant qu'elles concernent la valeur fiscale des immeubles sis C_____ _____, P_____ _____, N_____ _____, G_____ et la déduction de l'impôt immobilier complémentaire 2004 sur le revenu 2004 ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 juin 2013 concernant ces seuls points ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale afin qu'elle procède à la déduction de l'impôt immobilier complémentaire 2004 sur le revenu 2004 de Madame A_____ M_____ et Monsieur F_____ M_____ et prenne en compte la valeur d'acquisition de la villa du chemin N_____ _____ à Vandoeuvres pour l'impôt sur la fortune et l'impôt immobilier complémentaire 2004, dans le sens des considérants ;

confirme le jugement querellé pour le surplus ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge, conjointe et solidaire, de Madame A_____ M_____ et Monsieur F_____ M_____ ;

alloue à Madame A_____ M_____ et Monsieur F_____ M_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève ;

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'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Mes Nicolas Merlino et Didier Mange, avocats 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, Mme Junod, MM. Dumartheray, Verniory et Pagan,
juges.

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 :