

0RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3313/2024-ICCIFD

ATA/391/2026

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 avril 2026

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

recourante

contre

A_____ et B_____

représentés par Me Jean-Jacques MARTIN, avocat

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimés

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 septembre 2025 (JTAPI/955/2025)**

EN FAIT

- A. a.** De janvier 1996 à avril 2013, B_____ a été l'administrateur-secrétaire, avec droit de signature collective à deux, de C_____ SA, devenue D_____ SA, puis E_____ SA, puis F_____ SA et, enfin, par suite de faillite prononcée le 7 janvier 2019, F_____ SA, en liquidation (ci-après : la société).

De 2000 à 2019, il a par ailleurs exploité l'entreprise individuelle G_____ (ci-après : l'entreprise individuelle), qui a été radiée du RC le 11 novembre 2019 consécutivement à la remise de l'exploitation à la société susmentionnée.

b. Par arrêt 2C_333/2017 du 12 avril 2018, le Tribunal fédéral a admis un recours déposé par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) et portant sur des rappels d'impôt et des amendes pour soustraction d'impôt infligés à la société. Il a retenu que cette dernière avait, durant les années fiscales 2002 à 2010, loué des véhicules de chantier appartenant à l'entreprise individuelle du contribuable notamment pour des montants surfacts. Les charges comptabilisées sous cet angle par la société n'étaient pas justifiées commercialement. Il y avait ainsi eu une distribution dissimulée de bénéfice.

c. Le 26 juin 2018, l'AFC-GE a informé B_____ de l'ouverture à son encontre d'une procédure pénale pour instigation, complicité et participation à une soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) des années fiscales 2003 à 2010.

d. Le 14 décembre 2018, l'AFC-GE a notifié à l'intéressé des bordereaux d'amende pour l'IFD et l'ICC 2008 à 2010 totalisant CHF 60'000.-. Il lui était reproché d'avoir intentionnellement prêté assistance à la société pour commettre des soustractions d'impôt.

e. Par décision du 5 avril 2019, l'AFC-GE a écarté sa réclamation.

f. Les recours que le contribuable a interjetés contre cette décision ont été successivement rejetés par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) le 23 novembre 2020, par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative), le 21 septembre 2021 et, enfin, par le Tribunal fédéral, le 2 août 2022 (arrêt 2C_872/2021 publié aux ATF 149 II 74).

Le Tribunal fédéral a retenu que le contribuable remplissait les éléments constitutifs objectifs et subjectifs de la complicité à la soustraction consommée commise par la société. Dès lors, il répondait solidairement des impôts soustraits par cette dernière.

g. Ensuite de cet arrêt, l'AFC-GE a, en date du 22 novembre 2022, sommé le contribuable d'acquitter dans les 30 jours l'ICC et l'IFD des années 2008 et 2010 impayés par la société, dont il répondait solidairement, y compris les intérêts débiteurs au taux légal.

h. Par lettre recommandée du 7 mars 2023, l'AFC-GE a transmis au contribuable de nouvelles sommations remplaçant celles communiquées le 22 novembre précédent. Les sommes facturées englobaient en particulier des intérêts débiteurs calculés au 7 janvier 2019, qui totalisaient CHF 184'054.34. Ce montant se calculait comme suit :

	ICC	IFD	
2008	79'375.42	29'900.14	
2010	20'420.29	54'358.49	
Total			184'054.34

Étant donné que les bordereaux de rappel d'impôt du 5 avril 2013, dont le contribuable répondait solidairement avec la société, n'avaient pas été acquittés dans le délai imparti, il était sommé de les payer dans les 30 jours. Le montant non versé portait intérêt dès son échéance. En outre, les intérêts continuaient à courir jusqu'à la date du jugement de faillite de la société, soit le 7 janvier 2019.

i. Dans leur déclaration fiscale 2022, B_____ et A_____ ont fait valoir en déduction les dettes d'impôt des années 2008 à 2010 de la société, et les intérêts y afférents, pour des montants s'élevant à respectivement CHF 596'563.- et CHF 1'468'318.-.

j. Par bordereaux du 26 juin 2024, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'année 2022, refusant la déduction des intérêts et des dettes de la société susmentionnés.

k. Le 26 juillet 2024, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces taxations, notamment s'agissant du refus de la déduction des intérêts de la dette et des dettes de la société, puisque B_____ en répondait solidairement.

l. Par décisions du 18 septembre 2024, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation, en ce sens que les dettes de la société des années 2008 et 2010 avaient été admises selon les montants indiqués dans les sommations du 7 mars 2023.

Puisque la dette concernant 2009 avait été soldée avant le 31 décembre 2022, elle ne pouvait plus être admise en déduction à cette date. En outre, seuls les intérêts échus durant l'année fiscale pouvaient être admis en déduction. Ceux liés à la société et calculés avant le 7 janvier 2019, date de sa faillite, étaient considérés comme des intérêts capitalisés. Partant, ils n'étaient pas déductibles.

B. a. Par acte du 8 octobre 2024, les contribuables ont interjeté recours devant le TAPI en concluant à la déduction des intérêts de dettes fiscales de la société pour un total de CHF 184'054.34.

La responsabilité solidaire de B_____ pour les dettes de la société n'avait pris naissance que lorsque le Tribunal fédéral avait rendu son arrêt, le 2 août 2022. Auparavant, il ne pouvait déduire ni les dettes d'impôt, ni les intérêts y relatifs. Ces derniers n'étaient devenus exigibles et donc échus qu'en 2022. Il ne s'agissait pas de montants capitalisés puisqu'avant 2022, ils ne pouvaient lui être réclamés.

Le régime général s'appliquait et les intérêts étaient déductibles lors de la notification des bordereaux. En l'occurrence, il s'agissait de la sommation du 22 novembre 2022, valant décision sur la responsabilité solidaire.

b. Dans sa réponse du 12 février 2025, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

B_____ répondait solidairement des impôts soustraits par la société, dont le montant avait été définitivement fixé par le Tribunal fédéral. Le montant de la dette du contribuable se composait des impôts dus par la société, ainsi que des dettes d'intérêts sur impôts. Puisqu'il n'avait pas acquitté les intérêts à l'échéance, ceux-ci étaient devenus une dette. Or, la dette, y compris les intérêts non payés, avait été déduite de la fortune du contribuable.

c. Suite à un second échange d'écritures, le TAPI a, par jugement du 8 septembre 2025, admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants.

Étant donné qu'avant l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 août 2022, était litigieuse la question de savoir si le contribuable revêtait la qualité de complice des infractions commises par la société, l'AFC-GE n'était à ce moment-là pas fondée à lui réclamer le paiement des impôts dus par celle-ci, en application du mécanisme de solidarité prévu par les art. 177 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 71 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Il n'avait commencé à répondre des impôts dus par la société qu'à compter de la notification des sommations du 22 novembre 2022, lui enjoignant d'acquitter dans les 30 jours des intérêts débiteurs totalisant CHF 558'084.15. L'AFC-GE avait, dans ses sommations du 7 mars 2023, réduit cette somme à CHF 184'054.34. Lesdits intérêts étaient ainsi devenus exigibles en 2022 et, par conséquent, déductibles du revenu des contribuables de cette même année.

C. a. Par acte déposé par courrier interne le 14 octobre 2025, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre de céans contre ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de la décision sur réclamation ICC et IFD du 18 septembre 2024.

Le jugement querellé n'avait été transmis à l'AFC-GE par courrier interne qu'en date du 15 septembre 2025, comme cela ressortait du tampon humide d'accusé de réception du secrétariat de la direction des affaires juridiques. Le délai de recours arrivait ainsi à échéance le 15 octobre 2025, de sorte que ledit recours était recevable.

Contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI, rien dans la loi ne permettait d'arrêter le terme d'échéance des intérêts moratoires ou des intérêts sur rappel d'impôt à la date de la condamnation du complice pour la soustraction consommée de l'auteur principal, pas plus qu'au moment de la notification de la sommation de paiement des dettes dont le complice était solidairement responsable. Lesdits intérêts étaient devenus des dettes à défaut de paiement à leur échéance. Le montant de la dette due par le contribuable se composait tant du montant des dettes de rappel d'impôt que

du montant des dettes d'intérêts dues par la société. L'ensemble constituant une dette, ce montant global était déductible de la fortune du contribuable, et non du revenu, conformément à l'art. 56 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

Enfin, accorder cette déduction au niveau du revenu impliquait une double déduction puis les intérêts capitalisés avaient déjà été déduits de la fortune des contribuables

b. Dans leur réponse, les contribuables ont conclu au rejet du recours dans la mesure où il serait déclaré recevable.

Ils s'en rapportaient à l'appréciation de la chambre de céans sur la recevabilité du recours. Ainsi qu'il ressortait de la dernière page du jugement querellé, il avait été communiqué aux parties par un envoi du mercredi 10 septembre 2025. Il était donc étonnant que la notification ne soit pas intervenue le vendredi 12 septembre 2025.

Avant l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 août 2022, l'intimé ne devait pas être tenu comme solidairement responsable des impôts soustraits par la société dont il s'était rendu complice, de sorte qu'il n'y avait, en ce qui le concernait, ni dettes d'impôts, ni intérêts échus vis-à-vis de l'AFC-GE. La date de notification des bordereaux de rappel d'impôt à la société ne pouvait ainsi pas lui être opposée.

c. Dans sa réplique, l'AFC-GE a persisté dans son argumentation et ses conclusions.

d. Le 18 décembre 2025, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

EN DROIT

1. Le recours a été interjeté devant la juridiction compétente (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 LPFisc ; art. 145 LIFD).

1.1 Se pose toutefois la question de savoir si le recours a été formé dans le délai légal.

1.2 Selon l'art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), le délai de recours est de 30 jours s'il s'agit d'une décision finale.

Le délai court dès le lendemain de la notification de la décision (art. 62 al. 3 LPA).

1.3 La chambre de céans a déjà eu l'occasion de confirmer que le tampon apposé par le secrétariat de la direction des affaires juridiques de l'AFC-GE permettait de connaître la date de notification des jugements auprès de cette autorité, effectuée par courrier interne. Le différent mode d'acheminement du jugement (par courrier interne s'agissant de l'AFC-GE et par courrier recommandé auprès du contribuable) expliquait la différence possible dans la date de notification (ATA/38/2023 du 17 janvier 2023 consid. 1 ; ATA/64/2020 du 21 janvier 2020 consid. 1).

1.4 En l'espèce, le jugement querellé a été notifié à l'AFC-GE par courrier interne. Selon le tampon apposé par le secrétariat de la direction des affaires juridiques de l'AFC-GE, le jugement litigieux a été notifié le 15 septembre 2025.

Le délai de recours de 30 jours a donc commencé à courir le 16 septembre 2025 et est arrivé à échéance le 15 octobre 2025. Adressé à la chambre de céans par courrier interne le 14 octobre 2025, le recours est ainsi recevable.

2. Le litige porte sur la déduction des intérêts des dettes fiscales de la société.

2.1 Il n'est pas contesté que les intérêts échus sont déductibles du revenu. Est en revanche litigieuse la question de savoir à quel moment les intérêts litigieux – soit les intérêts moratoires et les intérêts sur rappel d'impôt découlant de la notification à la société, le 5 avril 2013, des bordereaux de rappel d'impôt la concernant – ont effectivement été échus.

2.2 En matière d'IFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD). Selon l'art. 33 al. 1 let. a LIFD, sont déduits du revenu les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21 LIFD, augmenté d'un montant de CHF 50'000.-.

En vertu 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), les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les déductions générales sont les intérêts

passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 7 et 7a, augmenté d'un montant de 50 000 fr. (art. 9 al. 2 let. a LHID).

L'art. 34 let. a LIPP prévoit que sont déductibles les intérêts des dettes échus pendant la période déterminante à concurrence du rendement de la fortune augmenté de CHF 50'000.-, à l'exclusion des intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique la touchant de près ou ayant une participation déterminante à son capital et dont les conditions diffèrent de façon importante des clauses habituellement convenues dans les relations d'affaires entre tiers".

La teneur de cette disposition diffère partiellement de celle des art. 33 al. 1 let. a LIFD et 9 al. 2 let. a LHID en ceci que les intérêts passifs déductibles doivent être "échus". Cette différence rédactionnelle n'emporte cependant pas de traitement légal différent puisque l'ajout de l'adjectif « échus » correspond au véritable contenu des art. 33 al. 1 let. a LIFD et 9 al. 2 let. a LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_290/2022 du 23 janvier 2023 consid. 5.2 ; 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 6.2).

2.3 S'agissant de l'échéance des intérêts moratoires, l'art. 163 al. 1 1^{ère} phr. LIFD prévoit que les impôts doivent être acquittés dans les 30 jours suivant l'échéance.

À teneur de l'art. 164 LIFD, le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le département fédéral des finances (ci-après : DFF) (al. 1). Si, à l'échéance, le débiteur de l'impôt n'a pas encore reçu notification du calcul de l'impôt et qu'il n'est pas responsable de ce retard, l'intérêt ne commence à courir que 30 jours après la notification (al. 2).

Aux termes de l'art. 3 al. 1 let. a de l'ordonnance du DFF sur l'échéance et les intérêts en matière d'IFD du 10 décembre 1992 (ci-après : - RS 642.124), l'intérêt moratoire commence à courir 30 jours après la notification du bordereau définitif ou provisoire.

Les art. 24 al. 1 et 26 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18) ont un contenu similaire aux dispositions fédérales précitées. Ils prévoient que les autres impôts, rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais qui n'ont pas été acquittés dans 30 jours qui suivent l'échéance portent intérêt moratoire dès l'expiration de ce délai, jusqu'à la date du paiement.

L'art. 23 al. 1 et al. 2 let. e LPGIP prévoit pour sa part que les intérêts sur rappel d'impôt échoient au moment de la notification de la décision de taxation ou du prononcé.

2.4 La question de savoir dans quelle période fiscale doivent être déduits les intérêts moratoires sur les rappels d'impôt n'est pas résolue par le droit fédéral ; la LIFD ne donne pas d'indication précise à cet égard (arrêt du Tribunal fédéral 2C_290/2022 précité consid. 4.3 et la référence citée).

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que tant la solution visant à déduire les intérêts moratoires dans chacune des années fiscales sur lesquelles portent les rappels d'impôt (solution prévalant à Genève au moment de l'arrêt 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 6.8.1, non publié *in* ATF 144 II 359) que la solution visant à les déduire au cours de l'année dans laquelle intervient le terme général d'échéance desdits intérêts, soit dans l'année qui suit la période fiscale faisant l'objet du rappel d'impôt (solution pratiquée actuellement à Genève, cf. arrêt 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 9), ou encore la solution visant à les déduire seulement au cours de la période fiscale durant laquelle le rappel d'impôt a été établi (solution prévalant dans le canton de Soleure, cf. arrêt 2C_435/2017 du 18 février 2019 consid. 2.4), étaient constitutionnellement défendables, pour autant que le droit cantonal n'en dispose pas expressément autrement (arrêt 2C_1067/2017 du 11 novembre 2019 consid. 3.5 et référence citée).

Il a également retenu qu'avec la doctrine majoritaire, il convient de lire l'art. 33 al. 1 let. a LIFD en ce sens que sont déduits du revenu les intérêts passifs privés "échus" à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21, augmenté d'un montant de CHF 50'000.-, l'adjectif « échus » signifie que les intérêts passifs doivent être exigibles dans la période de calcul indépendamment du fait qu'ils sont effectivement payés ou non. En effet, ce n'est que s'ils sont exigibles qu'ils diminuent la capacité contributive de leur débiteur et qu'ils doivent être déduits du revenu imposable conformément à la théorie de l'accroissement net du patrimoine qui fonde le système fiscal suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 3.3 et les références doctrinales citées).

Dans un arrêt plus récent concernant le canton de Genève, le Tribunal fédéral a considéré que le raisonnement de la chambre de céans selon lequel « les contribuables ne peuvent déduire de leurs revenus les intérêts moratoires sur rappels d'impôt qu'à compter du terme d'échéance, soit lorsque lesdits intérêts sont *échus* et non seulement du fait qu'ils sont *courus*, n'apparaît pas insoutenable compte tenu de la théorie de l'accroissement net du patrimoine et de la jurisprudence fédérale (cf. arrêt 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 9). En effet, ce n'est que lorsque des intérêts moratoires sont *échus* qu'ils diminuent la capacité contributive de leur débiteur, de sorte qu'il est constitutionnellement soutenable de les déduire du revenu imposable à ce moment-là. Cette solution en matière d'intérêts moratoires sur les rappels d'impôt reflète du reste la pratique prévalant en matière de déductibilité des intérêts moratoires des créances ordinaires d'IFD (arrêt 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 4 et 5), étant toutefois précisé que le Tribunal fédéral examine librement la déductibilité de tels intérêts (art. 106 al. 1 LTF; cf. arrêt 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 8.2), et est préconisée par une large partie de la doctrine (DE VRIES REILINGH/VARIN/DRENI, La jurisprudence hésitante du Tribunal fédéral quant au moment de la déductibilité des intérêts moratoires, Archives, vol. 91 (2022-2023), n°5, p. 276 ; Raphaël GANI, De la déductibilité des intérêts de retard perçus par le fisc, RDAF 2022 II 111).

En outre, le fait que le Tribunal fédéral ait admis, lors d'examen de droit cantonal limité à l'arbitraire, la conformité de plusieurs solutions cantonales différentes en matière de déductibilité des intérêts moratoires sur rappel d'impôt (cf. supra consid. 4.3) ne signifie pas que toute autre solution serait exclue dans le cadre d'un examen limité à l'arbitraire » (arrêt 2C_290/2022 précité consid. 4.4).

2.5 En l'espèce, il n'est pas contesté que c'est dans le cadre de l'arrêt 2C_872/2021 du 2 août 2022 que le Tribunal fédéral a définitivement jugé B_____ coupable de complicité de soustraction d'impôt consommée commise par la société et, partant, qu'il répondait solidairement des impôts qu'elle avait soustraits, en application du mécanisme de solidarité prévu par les art. 177 LIFD et 71 LPFisc.

L'AFC-GE admet expressément dans son recours que c'est dès cette date que B_____ répond de l'impôt soustrait, se référant au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu y compris les intérêts. Pourtant, de son avis, l'échéance des intérêts moratoires et intérêts sur rappel d'impôt, qui conditionne leur déduction du revenu des contribuables, correspond, d'une part, à l'année sur laquelle ils courent s'agissant des intérêts moratoires (ceux-ci commençant à courir 30 jours après la notification des bordereaux de rappel d'impôt à la société) et, d'autre part, aux années sur lesquelles portaient le rappel d'impôt s'agissant des intérêts sur rappel d'impôt. N'ayant pas été payés à leur échéance, ils sont devenus des dettes.

On ne voit toutefois pas comment la date de notification des bordereaux de rappel d'impôt à la société pourrait être opposée à B_____ alors qu'il n'en était pas encore débiteur. L'AFC-GE admet d'ailleurs qu'il ressort de sa thèse que les intérêts moratoires étaient donc « nés échus » puisque c'était en date du 7 janvier 2019 qu'ils étaient arrivés à échéance. Cette thèse ne convainc pas puisqu'à ce moment, B_____ ne pouvait faire valoir la déduction ni des dettes d'impôts ni de leurs intérêts.

Il ressort de ce qui précède que le TAPI a fait une lecture correcte des art. 33 al. 1 let. a LIFD et 34 let. a LIPP et de la jurisprudence y relative, en retenant que l'échéance des intérêts passifs et, partant, de leur déductibilité, dans le cas spécifique qui nous occupe, ne pouvait avoir lieu avant le moment où B_____ était devenu définitivement responsable solidairement des impôts dus par la société. C'est d'ailleurs dans une sommation du 22 novembre 2022 que l'AFC-GE lui a enjoint de s'acquitter dans les 30 jours des intérêts débiteurs de la société. À l'instar du TAPI, force est ainsi de retenir que lesdits intérêts sont devenus exigibles en 2022 et, par conséquent, déductibles du revenu des contribuables de cette même année.

Contrairement à ce que soutient l'AFC-GE, on ne saurait retenir que ces intérêts seraient devenus une dette – déductible de la fortune des contribuables – à défaut de paiement à leur échéance, soit le 7 janvier 2019, puisqu'il n'en était pas débiteur à ce moment-là. Par conséquent, c'est à tort qu'elle a déduit en tant que dette les intérêts sur rappel d'impôt de la fortune des contribuables en application de l'art. 56 LIPP.

Le recours sera donc rejeté et le jugement attaqué confirmé.

3. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA) et une indemnité de CHF 800.- sera allouée aux intimés, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 octobre 2025 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 septembre 2025 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à A_____ et B_____ une indemnité de CHF 800.-, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Jean-Jacques MARTIN, avocat des intimés, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Florence KRAUSKOPF,
Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

le président siégeant :

J. RAMADOO

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :