

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/909/2006-ICC

ATA/682/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 5 octobre 2010

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur P_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2000 et 2002.
2. Monsieur P_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) est chef de l'entreprise en raison individuelle « P_____, fiscaliste ». Il est également associé avec son épouse, Madame P_____ (ci-après : la contribuable ou la recourante) à parts égales dans le cabinet de conseil financier « C_____ - M. et Mme P_____ » (non inscrit au registre du commerce). Par ailleurs, les conjoints sont tous deux gérants de la société « P_____ », qui est un cabinet de conseil fiscal et financier. La contribuable exerce par ailleurs la profession d'infirmière auprès des Hôpitaux universitaires de Genève.
3. Dans leurs déclarations fiscales 1998, 1999, 2000, 2001-A, 2001-B et 2002, les contribuables ont produit les comptes de la raison individuelle, du cabinet, de la société, ainsi qu'une attestation concernant les tantièmes versés au contribuable par la S.à.r.l. en tant que membre de l'administration de cette société.
4. Le 7 décembre 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation provisoire ICC 2000 d'un montant de CHF 466,35, calculé sur la base d'un revenu et d'une fortune nuls. Ils ont été taxés essentiellement sur la base de l'impôt immobilier complémentaire.
5. En date du 10 mai 2001, l'AFC a remis aux contribuables un bordereau de taxation rectificatif 2000 d'un montant de CHF 1'473,35, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 11'656.-.
6. Compte tenu d'une réclamation élevée à l'encontre de ce bordereau, qui a été admise partiellement, l'AFC a notifié aux contribuables un nouveau bordereau rectificatif d'un montant de CHF 1'044,90, fondé sur un revenu imposable de CHF 8'456.-. Contre ce bordereau, le contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, puis auprès du Tribunal administratif, qui a jugé son recours mal fondé. Celui-ci portait sur une déduction liée au revenu réalisé en 1999 par son épouse.
7. Par courrier du 1^{er} mars 2005, l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2000 à 2003, ayant constaté que des éléments de revenu et de fortune pourraient ne pas avoir été déclarés. Le contribuable était convoqué à un entretien auquel il devait apporter les documents relatifs à ses activités de conseil financier et fiscal.

8. Par lettre signature du 27 juillet 2005, l'AFC a transmis aux contribuables un rapport et le détail des reprises faites suite à la vérification des pièces justificatives remises par ceux-ci. En ce qui concernait l'activité indépendante du contribuable, il était constaté que celui-ci exerçait une seule et même activité d'agent fiduciaire auprès de son entreprise en raison individuelle, de son cabinet et de la S.à.r.l. Le choix de maintenir en parallèle ces trois entités n'était pas nécessaire, l'activité de conseil fiduciaire et l'exercice d'une seule activité entraînait à triple des frais de même nature, ce qui permettait de réduire le revenu imposable et de ne pas être assujetti à la TVA. L'AFC pouvait, selon la jurisprudence en vigueur, s'écarter de la forme choisie et procéder à la taxation du contribuable en tant qu'indépendant en refusant d'admettre la triple structure. En conséquence, elle avait limité les charges (frais de véhicules, frais de loyer et frais de téléphone) et avait admis uniquement celles liées à une seule activité indépendante. Elle avait également repris les frais de nature privée et sans rapport direct avec son activité. Les reprises sur revenu pour 2000 et 2002 étaient respectivement de CHF 41'292.- et CHF 46'866.-. Un délai de trente jours était imparti aux contribuables pour faire valoir leur droit d'être entendu, suite à quoi l'AFC éditerait des bordereaux rectificatifs comprenant des intérêts de retard et une amende s'élevant à une fois les droits.

9. Le 19 septembre 2005, l'AFC a informé les contribuables que la procédure de rappel et de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 1997 à 2003 était terminée.

Le même jour, elle leur a remis un bordereau « rappel d'impôt » 2000 d'un montant de CHF 8'787,80, calculé sur un revenu imposable de CHF 47'529.-. Les intérêts de retard se montaient à CHF 1'354,80, le montant supplémentaire à payer était de CHF 10'142,60.

Elle leur a également notifié un bordereau « amende » d'un montant de CHF 8'787,80 pour soustraction intentionnelle, dont la quotité avait été fixée à une fois l'impôt soustrait.

10. Le 4 octobre 2005, l'AFC a notifié aux contribuables un nouveau bordereau rectificatif 2000 d'un montant de CHF 9'802,05 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 47'529.- et d'une fortune nulle. Le montant dû après imputations diverses se montait à CHF 9'802,05.

Le même jour, elle leur a remis deux bordereaux « amende » 2000, l'un d'un montant de CHF 8'787,80 et l'autre d'un montant de CHF 1'354,80.

11. En date du 4 novembre 2005, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2002 d'un montant de CHF 8'849,70, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 73'410.- et d'une fortune imposable nulle. Au bénéfice net était ajoutée une reprise de CHF 46'382.-.

12. Les bordereaux précités ont fait l'objet d'une réclamation verbale au guichet de l'administration.
13. Par décision du 9 février 2006, l'AFC a rejeté la réclamation précitée et maintenu les bordereaux tels qu'ils avaient été notifiés.
14. Par pli du 10 mars 2006, les contribuables ont interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).

En substance, pour l'année fiscale 2002, la décision sur réclamation datée du 9 février 2006 faisait état d'une notification du bordereau datée du 4 novembre 2005 et d'une réclamation formulée le 14 octobre 2005.

Par ailleurs, l'AFC avait connaissance, lors du dépôt de leurs déclarations fiscales pour les années 1998 à 2002, de tous les éléments propres à établir une taxation définitive. Or, le rappel d'impôt était toujours subordonné au fait que la déclaration fiscale était inexacte ou incomplète, ce qui n'était manifestement pas le cas. Ainsi, c'était à leur détriment et par voie de rappel d'impôt que l'AFC avait utilisé les informations et annexes jointes à leurs déclarations fiscales.

En préliminaire aux taxations définitives des années fiscales 1998 à 2003, l'AFC aurait pu d'entrée de cause imposer le principe d'unicité de leur activité et rejeter l'organisation mise en place par leurs soins. Il était surprenant qu'elle ait attendu huit ans pour leur en faire grief. Elle ne leur avait pas reproché, par ailleurs, le manque de clarté sur la présentation de leurs comptes annuels. Par conséquent, les conditions légales d'ouverture d'une procédure de « révision » n'étaient pas réalisées en l'état.

Les contribuables ont conclu à l'annulation de toutes les décisions prises par l'AFC le 19 septembre 2005, à l'annulation du supplément d'impôts ICC 2000 notifié le 4 octobre 2005, de l'amende de CHF 8'787,80 et des intérêts de retard de CHF 1'354,80, à l'annulation du bordereau ICC 2002 notifié le 4 novembre 2005 pour un montant de CHF 8'849,70 et à l'établissement en leur faveur d'un bulletin de dégrèvement annulant les suppléments d'impôts notifiés.

15. Dans sa réponse du 15 février 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Les bordereaux ICC 2000 avaient fait l'objet d'une notification directement par le service du contrôle, alors que les bordereaux ICC 2002 avaient été « directement transmis par les services, la taxation étant en cours pour cette année-là ».

Les bordereaux de rappel d'impôt et les taxations découlant de la procédure de rappel d'impôt procédaient d'une double constatation. En premier lieu, il était

apparu au cours de la procédure de contrôle que l'activité, menée sous trois raisons sociales différentes, dont l'une sous forme de société à responsabilité limitée, n'avait pas d'autre justification que de réaliser une économie d'impôts. D'autre part, un grand nombre de frais passés en charges commerciales dans les différentes exploitations (en raison individuelle et S.à.r.l.) constituait en réalité des frais de nature privée. Les rappels d'impôt et taxations avaient été opérés en faisant abstraction du fait que l'une des activités du contribuable était exercée sous forme de S.à.r.l., et ce en conformité de la jurisprudence du Tribunal fédéral dans le domaine de l'évasion fiscale. Ainsi, en cumulant son activité entre une S.à.r.l. et des raisons individuelles, le contribuable parvenait à une multiplication des frais de même nature pour diminuer ainsi d'autant son revenu imposable. Les conditions de l'existence d'une évasion fiscale étaient remplies et l'AFC avait de ce fait examiné l'ensemble des frais encourus dans la S.à.r.l. comme dans les raisons individuelles pour en déterminer la légitimité de la même manière que s'ils avaient été encourus dans une seule structure. L'autre aspect des reprises concernait les frais de nature privée qui avaient été passés en charges commerciales.

Enfin, l'amende pour la période 1999-2000 était justifiée en raison d'une soustraction intentionnelle conformément à la législation en vigueur.

16. Dans leur réplique du 27 février 2007, les contribuables ont persisté dans les termes et les conclusions de leur recours.
17. Le 19 septembre 2008, l'AFC a informé la commission que la procédure de contrôle à l'encontre des contribuables avait été ouverte suite à un recoupement entre les différentes formes juridiques des sociétés ou raisons individuelles dont le contribuable était le titulaire ou l'associé. Dans le cadre de ce recoupement, l'AFC avait eu des soupçons quant à l'exactitude des chiffres comptabilisés. Sur cette base, elle avait engagé une procédure en soustraction et avait demandé notamment à pouvoir consulter les pièces comptables afin de disposer d'une vue consolidée des charges et produits.
18. Par décision du 15 décembre 2008, la commission a rejeté le recours.

Les contribuables avaient comptabilisé comme charges commerciales des frais de nature exclusivement privée. Or, ce n'était qu'à la lecture des justificatifs remis par ceux-ci au cours de la procédure de contrôle que le fisc avait pu s'en apercevoir. En vertu du principe de la bonne foi et des règles applicables à l'administration de masse, l'AFC pouvait raisonnablement se fier aux déclarations des contribuables, de sorte que l'on ne pouvait exiger qu'elle vérifie en détail, au moment de la taxation des contribuables, les comptes produits par ceux-ci. Cela était d'autant plus vrai qu'il leur incombait de remplir leurs déclarations fiscales de manière conforme à la vérité et complète, en indiquant notamment tous les éléments de leurs revenus, de leurs bénéfices, de leur fortune ou du capital, qu'ils

soient imposables ou non. L'AFC n'avait ainsi, de ce point de vue-ci, pas fait preuve de négligence. Les documents fournis par les contribuables constituaient ainsi des moyens de preuve nouveaux, inconnus de l'administration jusqu'alors. Ils représentaient donc un motif d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Tant les reprises effectuées par l'AFC que l'amende infligée étaient par conséquent justifiées.

19. Les contribuables ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée auprès du Tribunal administratif par acte du 16 janvier 2009 en persistant dans les conclusions prises dans leur recours du 10 mars 2006 auprès de la commission.

En substance, la structure « consolidée » était connue des services de taxation dès 1993 et n'avait jamais fait l'objet d'une quelconque remarque de leur part. C'était près de dix ans plus tard que l'AFC contestait cette construction juridique. Les reprises faites par l'AFC étaient en conséquence arbitraires, dès lors qu'elles devaient être faites dans le chef de la S.à.r.l.

20. Dans sa réponse du 20 avril 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours en reprenant pour l'essentiel son argumentation précédente.

21. Par courrier du 5 mai 2009, la commission a transmis son dossier et a indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

22. Les parties ont été entendues en audience de comparution personnelle le 12 juin 2009.

a. L'AFC a précisé que la procédure de rappel d'impôt avait été initiée par une demande du service de la taxation de vérifier certains frais déduits par le contribuable dans sa déclaration fiscale personnelle. Elle avait constaté qu'il exerçait ses activités professionnelles au travers de trois entreprises. La décision de reprises fiscales était fondée sur le constat qu'il n'y avait pas de nécessité économique de séparer les activités professionnelles du contribuable entre les trois entreprises si ce n'était pour des raisons fiscales et que les frais étaient de même nature dans les trois sociétés. Il y avait donc une seule entité à taxer.

b. Le contribuable a dit ne pas être d'accord avec la décision de l'AFC car elle l'accusait de multiplier et de créer des frais et de soustraire l'impôt sur un bénéficiaire supérieur alors qu'il déclarait tous ses revenus. Il contestait non seulement les reprises mais également l'amende. Plus précisément, il ne s'opposait pas au principe d'une reprise fondée sur un bilan consolidé. En revanche, cela devait se faire par le biais de la S.à.r.l. En effet, s'il vendait le cabinet, il vendrait la S.à.r.l. D'autre part, il était en désaccord avec le refus de prendre en compte certains frais.

- c. Selon l'AFC, la reprise d'impôts avait été effectuée sur le contribuable personne physique et non sur la S.à.r.l., car celle-ci avait été créée après coup et, de fait, le contribuable exerçait seul ses activités dont il était l'unique responsable.
23. Les 16 et 28 septembre 2009, les parties ont répliqué et dupliqué. L'AFC a conclu à la rectification de la taxation 2002 du contribuable par la voie d'une reformatio in pejus, par l'intégration, dans les revenus, du chiffre d'affaires de CHF 20'928.- sous déduction de la TVA y afférente, et au rejet du recours pour le surplus.
24. Sur ce dernier point, les contribuables ont répondu les 29 octobre 2009 et 4 janvier 2010.
25. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Il convient de déterminer si les conditions justifiant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction étaient remplies et, partant, si l'AFC était en droit d'effectuer des reprises d'impôt pour les années fiscales 2000 et 2002, ainsi que d'infliger une amende pour la période 2000 pour soustraction intentionnelle.
3. La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), qui règle en ses art. 53 ss la procédure par devant le Tribunal administratif, est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002. L'art. 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes.
4. Selon l'art. 36 al. 1 LPFisc, le département procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués.

La taxation est notifiée au contribuable et aux époux vivant en ménage commun, par une décision de taxation qui fixe les éléments imposables, les éléments déterminants pour le taux d'imposition, le montant de l'impôt et, le cas échéant, la période pour laquelle l'impôt est prélevé (art. 36 al. 2 LPFisc).

Le département communique au contribuable les modifications apportées à sa déclaration au plus tard lors de la notification de la décision de taxation, en faisant ressortir les éléments modifiés (art. 36 al. 3 LPFisc).

5. Le rappel d'impôt est prévu par l'art. 59 LPFisc, qui reprend le texte de l'art. 53 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il stipule que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus du département lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète, ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre le département, ce dernier procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.
6.
 - a. Selon une jurisprudence constante du tribunal de céans, la notion de rappel d'impôt relève toutefois du droit matériel (ATA/350/2008 du 24 juin 2008 et les références citées).
 - b. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATA/585/2008 du 18 novembre 2008 et les références citées), sous réserve de l'amende à laquelle s'applique le principe de la *lex mitior*.
7. Le présent litige, pour ce qui est de l'ICC 2000, est donc soumis à la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2001 (ci-après : aLCP). L'ICC 2002 relève en revanche de la LPFisc.
8.
 - a. L'art. 336 aLCP donne le pouvoir à l'AFC de procéder au contrôle des déclarations des contribuables et de fixer, au terme de cette procédure, cas échéant, de nouveaux éléments imposables. Il en résulte une nouvelle taxation à laquelle il est procédé par le biais du rappel d'impôt au sens de l'art. 340 aLCP.
 - b. Selon l'art. 340 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite des déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu de régler les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante.
 - c. En définitive, cette disposition de la aLCP, telle qu'interprétée par la jurisprudence cantonale, ne contient pas de différence significative relative à la notion de rappel d'impôt prévue à l'art. 53 LHID. Un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables (dans le sens de l'absence de différence notable entre l'art. 53 LHID et les dispositions de la aLCP (voir Arrêt du Tribunal fédéral 2C.104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.1 *in fine*), où la question a cependant été laissée ouverte.

9. a. La définition récente arrêtée par le Tribunal fédéral du rappel d'impôt dans l'arrêt précité peut donc être reprise *mutatis mutandis* pour le cas d'espèce.

b. Le rappel d'impôt constitue ainsi la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation. Il s'agit du pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision. Comme le rappel d'impôt permet à l'autorité de revenir sur une taxation entrée en force, il implique qu'un intérêt important justifie de modifier la taxation définitive, à savoir l'existence d'une imposition insuffisante. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale, ainsi que l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit les faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la transaction que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de faits incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.104/2008 du 20 juin 2008, consid. 3.3 et les références citées).

10. En l'espèce, l'AFC a envoyé au contribuable pour la première fois, le 4 novembre 2005, un bordereau de taxation ICC 2002, soit près de huit mois après l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt. Or, le rappel d'impôt permet, comme il a été vu ci-dessus, de revenir sur une taxation définitive. Il ne peut avoir lieu avant la taxation ordinaire ou à la place de celle-ci. Les reprises effectuées par l'AFC concernant l'année 2002 doivent par conséquent être annulées car elles sont fondées sur une procédure qui n'avait pas lieu d'être.

11. S'agissant de l'ICC 2000, la procédure en rappel d'impôt a été ouverte après l'entrée en force de la taxation ordinaire. Elle est par conséquent justifiée dans son principe. Reste à déterminer si les conditions objectives du rappel d'impôt sont remplies, telles qu'elles sont exigées par la jurisprudence précitée.

Dans sa déclaration ICC 2000, le contribuable a déclaré les revenus provenant de son activité lucrative indépendante liée à l'entreprise en raison individuelle et au cabinet. Il a également annexé les bilans et les comptes de pertes et profits de ces deux entités. Les comptes de pertes et profits (ci-après : PP) montrent les divers postes de charges. En bas de ces documents, le contribuable a indiqué rester à disposition du fisc pour les pièces justificatives. S'agissant de la S.à.r.l., il a déclaré les tantièmes perçus par cette société en tant que gérant, avec

attestations à l'appui. Dans sa déclaration ICC 1999, figuraient déjà comme annexes les bilans et comptes PP des trois raisons sociales.

Au cours de la procédure devant la commission, à la demande de cette dernière, l'AFC a expliqué, par courrier du 19 septembre 2008, que la procédure en cause avait « été ouverte suite à un recoupement entre les différentes formes juridiques des sociétés ou raisons individuelles dont le contribuable était le titulaire ou l'associé ». Dans le cadre de ce recoupement, l'AFC avait eu des « soupçons quant à l'exactitude des chiffres comptabilisés ». « Sur cette base », elle avait engagé une procédure en soustraction et avait demandé notamment à « pouvoir consulter les pièces comptables afin de disposer d'une vue consolidée des charges et produits ».

La structure tripartite mise en place par le contribuable et qui est à l'origine, selon l'AFC, de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, lui était toutefois déjà connue, puisque le contribuable en faisait déjà état dans ses déclarations précédant celle de 2000, annexant de surcroît les bilans et les comptes PP. Dans le cadre de la taxation ordinaire et en présence de soupçons d'évasion fiscale, l'AFC ne pouvait considérer d'emblée que la déclaration était conforme à la réalité. Elle avait donc à ce moment-là un motif de se mettre en quête de renseignements plus précis. Certes, les différents postes déclarés dans chacune des entités apparaissent douteux à la lecture des justificatifs produits dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt, comme l'a relevé la commission. Il n'en demeure pas moins que l'AFC n'a examiné, au stade de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction, que les frais encourus dans la S.à.r.l., comme dans les raisons individuelles, pour en examiner la légitimité de la même manière que s'ils avaient été encourus dans une seule structure, alors que la forme juridique employée par le contribuable apparaissait déjà comme insolite, voire inappropriée, dans la déclaration. Rien dans le dossier en possession du Tribunal administratif ne montre toutefois que l'AFC aurait requis des explications supplémentaires sur cette organisation tripartite, ni sollicité les pièces justificatives des postes comptabilisés au sein des trois entités, ni même proposé un entretien avec les contribuables, avant l'annonce de la procédure en cause. Elle a de ce fait violé son obligation d'instruction d'office par le fait qu'elle n'a pas vérifié certaines données ou, à tout le moins, pas recueilli les compléments de preuve nécessaires ; il ne saurait être question de lui permettre de se rattraper en procédure de rappel d'impôt (voir dans ce sens W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd. 2002, p. 484-485 n° 37 a). Dès lors que l'AFC aurait dû se rendre compte que la déclaration ICC 2000 était lacunaire pour les motifs exposés ci-dessus, le rapport de causalité entre cette déclaration et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour ouvrir une procédure en rappel d'impôt font défaut, conformément à la jurisprudence précitée.

12. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision de la commission sera en conséquence annulée, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende notifiés les 19 septembre, 4 octobre, et 5 novembre 2005.
13. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC.
14. Aucune indemnité ne sera versée aux contribuables dès lors qu'ils n'ont pas pris de conclusions dans ce sens (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 février 2009 par Monsieur et Madame P_____ contre la décision du 15 décembre 2008 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 15 décembre 2008 ;

annule les bordereaux des 19 septembre, 4 octobre et 5 novembre 2005 ;

renvoie le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ;

met à la charge de l'AFC un émolument de CHF 1'000.- ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'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 Monsieur et Madame P_____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

La présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :