

LIORÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/909/2006-ICC

ATA/688/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 novembre 2011

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur X_____ et Madame X_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. Madame X_____ et Monsieur X_____ sont contribuables dans le canton de Genève. M. X_____ exploite une fiduciaire sous la forme de l'entreprise individuelle « M_____ », sise H_____, à Genève. Il est en outre associé avec son épouse dans le cabinet de conseils financiers « Association - Y_____ », qui ne figure pas au registre du commerce. Les contribuables sont de plus les deux gérants de la société à responsabilité limitée « P_____ S.à.r.l. », sise O_____, au Grand-Saconnex, à leur domicile privé, et qui a pour but d'exploiter un cabinet de conseil fiscal et financier. Mme X_____ exerce aussi la profession d'infirmière auprès des Hôpitaux cantonaux universitaires (ci-après : HUG).
2. Par courrier du 1^{er} mars 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a informé les époux X_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2000 à 2003, au motif que certains éléments de revenu et de fortune auraient pu ne pas être déclarés.
3. Par lettre recommandée du 27 juillet 2005 adressée aux contribuables, l'AFC a exposé que M. X_____ exerçait une seule et même activité d'agent fiduciaire auprès de son entreprise en raison individuelle, de son cabinet et de sa société.

Le choix de maintenir en parallèle ces trois entités n'était pas nécessaire à l'activité de conseil fiduciaire et l'on constatait que 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 s'écarter de la forme choisie par le contribuable et procéder à leur taxation en tant qu'indépendant en refusant d'admettre la triple structure. Elle avait limité les charges – frais de véhicule et de téléphone, loyer – et admis uniquement celles liées à une seule activité indépendante. Elle avait également repris les frais de nature privée et sans rapport direct avec l'activité du contribuable, qui avaient été enregistrés dans ses comptes.

Elle entendait procéder à une reprise de CHF 46'866.- pour l'année fiscale 2002.

4. Par lettre recommandée du 19 septembre 2005, l'AFC a informé les contribuables que la procédure de rappel et de soustraction d'impôt était terminée.

Elle a joint un avis de modification annexé détaillant les reprises qu'elle avait effectuées.

Pour l'année 2002, celles-ci se décomposaient comme suit :

- frais de bureau : matériel considéré comme privé par l'administration (diverses boutiques, disques ; reprise de CHF 1'552,40 sur un total de CHF 11'957,20) ;
 - loyer et charges du domicile privé des contribuables, 1/5^{ème} de la facture d'électricité étant admise à titre de frais professionnels (reprise de CHF 8'610,05 sur un total de CHF 18'284,25) ;
 - frais de téléphone fixe et portable, ainsi que de fax (1/5^{ème} du montant des factures de téléphone fixe étant admise, tout comme les factures de la ligne téléphonique de la rue H_____, ainsi que les factures d'un seul téléphone portable ; reprise de CHF 3'572,30 sur un total de CHF 8'041,25) ;
 - frais de voyage et de déplacement (amende, assurance-véhicule, TCS, livret ETI ; reprise de CHF 11'723,10 sur un total de CHF 22'561,95) ;
 - frais de représentation (diverses boutiques et magasins, agences de voyage, tickets de bar, retraits de cash, dépenses à l'étranger ; reprise de CHF 15'335,47 sur un total de CHF 21'245.-) ;
 - frais de publicité (abonnement au Grand-Théâtre, au Tennis Club, au Fitness, Billets de feux d'artifice ; reprise de CHF 6'010,93 sur un total de CHF 7'408,90) ;
 - amortissement bureau (reprise sur amortissement correspondant à des actifs privés : chaîne hi-fi de CHF 92,10 sur un total de CHF 2'950.-).
5. Le 4 novembre 2005, l'AFC a notifié aux intéressés un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2002 d'un montant de CHF 8'849,70, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 73'410.-. Elle avait procédé à une reprise d'un montant de CHF 46'382.- par rapport au bénéfice net ressortant de la comptabilité.
6. Ce bordereau a fait l'objet d'une réclamation verbale au guichet de l'AFC.
7. Par décisions du 9 février 2006, l'AFC a rejeté la réclamation des contribuables contre des bordereaux concernant l'ICC 2000 et 2002.

Les frais de voyages à l'étranger et de prospection ne pouvaient être déduits, car ils n'étaient pas directement liés à l'acquisition des revenus. Attendu que Mme X_____ était salariée, les contribuables ne pouvaient porter en déduction – dans les comptes de l'activité indépendante – les frais de son véhicule. Seuls les frais de déplacement effectifs justifiés par l'usage commercial pouvaient être déduits, à l'exclusion des frais forfaitaires. Les frais de téléphone du bureau et les frais de téléphone portable avaient été admis en totalité. A bien plaisir, elle avait admis 1/5^{ème} des factures de téléphone privé comme frais professionnels.

Cette part ne pouvait être augmentée, car les contribuables déduisaient déjà la totalité des factures de téléphone de leur bureau et de leur téléphone portable. Les factures d'achats effectués en cours d'année dans des boutiques de vêtements, des parfumeries, décorations, musiques, etc., n'étaient pas déductibles car non justifiées commercialement, tout comme dans la catégorie frais de publicité, les abonnements au Grand-Théâtre et à des clubs sportifs, puisqu'ils constituaient des dépenses privées.

8. Le 10 mars 2006, les contribuables ont recouru contre les décisions précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance. A la suite du dépôt de leurs déclarations fiscales 1998 à 2003, qui n'étaient ni inexactes, ni incomplètes, l'AFC avait eu connaissance de tous les éléments propres à établir une taxation définitive. Le rappel d'impôt était injustifié. Les reprises l'étaient tout autant car toutes les dépenses y relatives étaient liées à l'exercice de la profession et étaient de nature commerciale.
9. Par décision du 15 décembre 2008, la commission a rejeté les recours. A la lecture des justificatifs remis par les contribuables au cours de la procédure de contrôle, elle s'était aperçue de la comptabilisation comme charges commerciales d'un certain nombre de frais de nature privée. En vertu du principe de la bonne foi et des règles applicables à l'administration de masse, elle s'était fiée aux déclarations des contribuables et n'avait pas fait preuve de négligence à cet égard. Les nouveaux documents fournis constituaient des moyens de preuve inconnus jusqu'alors justifiant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et les reprises opérées.
10. Le 16 février 2009, les contribuables ont recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).

M. X_____ exerçait une activité de fiscaliste dans différentes structures juridiques. Quatre mois par année, il recevait ses clients à la rue H_____, en raison individuelle, le reste du temps il la développait chez lui par le biais de son cabinet M_____ ou au sein de P_____ S.à.r.l. Il contestait en particulier les reprises liées aux dépenses et frais suivants :

- l'achat d'une chaîne hi-fi ;
- l'achat de CD qui étaient ensuite offerts à ses clients ;
- les frais liés à son appartement, hormis la reprise de 1/5^{ème} sur les factures des Services industriels de Genève et de téléphone ;

- les cadeaux faits à ses clients, notamment du parfum, une bouteille de vin, un litre d'huile des pouilles, une cravate, des chemises sportives pour faire du ski de fond ou du tennis avec lui, une entrée au théâtre ;
- les frais de voyage aux Bahamas et en Tunisie avec ses clients dans le but de créer des sociétés offshores, qui n'avaient finalement pas été constituées.
- d'autres frais liés à des années fiscales ultérieures.
- le refus de prendre en compte les inconvénients de service de Mme X_____ dans son activité salariée d'infirmière.

Les reprises acceptées devaient en tout état de cause être effectuées auprès de la S.à.r.l. et non chez les contribuables car M. X_____ travaillait « plus chez lui qu'au cabinet ».

Les contribuables acceptaient en revanche la reprise de CHF 50'000.- résultant d'un contrôle TVA sur les exercices 2001 à 2005, considérant « à juste titre que derrière cette triple structure et selon une décision du Tribunal fédéral en 2008, il y avait un seul sujet économique ».

Les contribuables ont conclu à l'annulation des bordereaux 2000 et 2002 et à l'établissement en leur faveur d'un bulletin de dégrèvement annulant le supplément d'impôt.

11. Le 20 avril 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, les charges liées au domicile privé ne devaient pas être déduites, alors que le contribuable disposait pour son activité professionnelle d'un bureau qu'il louait à la rue H_____. Les charges comptabilisées à ce bureau avaient été admises dans leur intégralité.

La nature des frais dits de représentation n'était pas en rapport avec l'activité professionnelle du contribuable. Celui-ci n'avait pas démontré leur caractère commercial.

Les autres griefs que faisait valoir le contribuable ne concernent pas l'année litigieuse.

12. Le juge délégué a entendu les parties 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 contesté la décision de l'AFC car elle l'accusait de multiplier et de créer des frais, et de soustraire l'impôt sur un bénéfice supérieur alors qu'il déclarait tous ses revenus. 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 vendait 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'impôt devait être effectuée sur le contribuable en tant que 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.

13. 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.
14. Sur ce dernier point, les contribuables ont répondu les 29 octobre 2009 et 4 janvier 2010.
15. Le Tribunal administratif a admis le recours, a annulé la décision entreprise ainsi que les bordereaux concernant l'ICC 2000 et 2002 et a renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation dans le sens des considérants (ATA/682/2010 du 5 octobre 2010). Les reprises opérées pour l'exercice 2002 étaient fondées sur un rappel d'impôt qui n'avait pas lieu d'être, dès lors que celui-ci était intervenu avant toute taxation ordinaire. S'agissant de la période fiscale 2000, l'AFC avait manqué à son devoir d'instruire d'office, de sorte que les conditions de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt faisaient défaut.
16. Contre cet arrêt, l'AFC a interjeté un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. Par arrêt du 9 juin 2011 (2C_875/2010), celui-ci l'a admis en tant qu'il portait sur la période fiscale 2002 et a renvoyé la cause à la chambre de céans pour qu'elle rende une nouvelle décision conformément aux considérants. La période 2002 avait donné lieu à une taxation ordinaire et n'avait pas fait l'objet d'une procédure en rappel d'impôt, il se justifiait donc d'examiner le bien-fondé matériel des reprises litigieuses.

EN DROIT

1. Le litige porte sur la période fiscale 2002, le recours déposé devant le Tribunal fédéral par l'AFC ne concernant que cette année-là. L'arrêt de la chambre de céans du 5 octobre 2010 est par conséquent devenu définitif s'agissant de l'année fiscale 2000. La recevabilité du recours déposé devant la chambre administrative par les contribuables le 16 février 2009 ayant déjà été admise, point n'est besoin de la revoir.

2. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Le litige concernant la période fiscale 2002 doit ainsi être examiné au regard 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 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 (aLIPP-V - D 3 16).

3. Selon l'art. 1 aLIPP-V, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8.

4. Les déductions légales liées à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Ces derniers sont énumérés à l'art. 3 let. b aLIPP-V.
 - a. Pour définir les charges justifiées par l'usage commercial, il convient de se référer à la doctrine dominante et à la jurisprudence :

Pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante et tenant une comptabilité commerciale, la justification se fera selon les principes comptables généralement admis en la matière (principe de l'autorité du bilan), sous réserve des dispositions fiscales correctives. L'entrepreneur dispose toutefois d'une marge de manœuvre pour décider, à la lumière des impératifs commerciaux et concurrentiels, des déductions à entreprendre. Le fisc en ce domaine se contente donc de vérifier que la dépense en question est réellement liée à l'activité indépendante et a été effectuée. Conformément aux principes généraux, le fardeau de la preuve incombe au contribuable, dès lors que la déduction réduit son

obligation fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006, consid. 5.2 et 6.3 ; ATA/378/2007 du 7 août 2007 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle, 2007, p. 142, n. 228.).

b. Les frais de déplacement peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante et il est admis de recourir à des forfaits, soit à des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006, op. cit., consid. 5.2 et 6.3).

c. 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/169/2007 du 3 avril 2007). Il ne suffit pas d'en tenir une liste.

d. 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 (ATA/378/2007, op. cit., et les références citées).

5. a. Selon la jurisprudence, la forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal ; l'autorité fiscale peut, au contraire, sous certaines conditions, se fonder sur la seule réalité économique. Il en est ainsi soit lorsque la norme fiscale applicable se rattache à des réalités économiques plutôt qu'à des institutions juridiques formellement définies (ATF 115 Ib 238 consid. 3b p. 241), soit lorsque l'on est en présence d'une évasion fiscale. Il y a évasion fiscale lorsque la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques, que le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire, et que la voie choisie entraîne effectivement une notable économie d'impôts pour le cas où le fisc l'admettrait (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.4/2002 du 28 juin 2002 consid. 3.1).

b. La création de diverses entités n'a véritablement de justification économique que si celles-ci sont vis-à-vis les unes des autres, non seulement juridiquement mais aussi économiquement indépendantes. Une telle indépendance se traduirait par le fait que chaque structure assume son propre risque économique. Un tel risque est inexistant lorsque la maîtrise de fait sur les diverses entités est réunie en une seule main. Dans un tel cas, le maintien de plusieurs entités est artificiel et la construction adoptée est insolite. Moyennant la réalisation des autres conditions de l'évasion fiscale, le fisc est autorisé à s'écarter

de la forme juridique choisie et à se baser sur la réalité économique (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.4/2002 op. cit. consid. 3.2).

c. Dans ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral avait considéré que l'exercice d'une seule et même activité entraînait à double des frais de même nature dans l'une et l'autre des entités, ce qui permettait de diminuer d'autant le revenu imposable provenant de la raison individuelle et de réaliser ainsi une économie d'impôt.

6. En l'espèce, les trois entités créées par le contribuable exercent la même activité, à savoir l'établissement de déclarations d'impôts, des conseils fiscaux, et la tenue de la comptabilité. La S.à.r.l. et les deux entreprises individuelles ne sauraient être considérées comme étant indépendantes les unes des autres dès lors que, dans les faits, c'est bien le contribuable qui commande la marche des trois structures. La répartition de ses activités dans celles-ci lui permet, d'une part, d'éviter l'assujettissement à la TVA car leur chiffre d'affaires est pour chacune d'entre elles inférieur au montant minimum légal, et, d'autre part, d'avoir à triple des frais réduisant d'autant l'imposition des trois entités, alors même qu'ils sont de même nature. Les trois conditions exigées par la jurisprudence pour admettre l'existence d'une évasion fiscale sont, au vu de ce qui précède, remplies.
7. L'AFC était par conséquent en droit d'examiner l'ensemble des frais des trois entités comme s'il s'était agi d'une seule structure.
8. Les frais que les contribuables font valoir sont certes étayés par pièces mais relèvent de dépenses de nature privée et n'ont aucune justification commerciale. Il en va ainsi d'achats de disques, de dépenses réalisées dans des boutiques, dans des agences de voyages, des abonnements de théâtre et de sport, de même que du loyer du logement privé et des frais de téléphone (dans la mesure non admise par l'administration), ainsi que des divers voyages et déplacements. Ils n'ont en particulier pas prouvé le lien de connexité entre ces dépenses et les clients auxquels elles seraient rattachées, notamment quels clients auraient reçu quels cadeaux, et lesquels le contribuable aurait accompagnés lors des voyages et déplacements. Le contribuable n'a pas démontré que les différentes dépenses énumérées dans le dossier étaient en lien avec son activité commerciale et avaient été engagées en vue de la production du revenu imposé.

Les contribuables ont également amorti leur chaîne hi-fi. Or, seuls les biens appartenant à la fortune commerciale peuvent faire l'objet d'un amortissement (art. 3 let. d aLIPP-V). La déduction n'était par conséquent pas justifiée.

Les indemnités pour inconvénients de service versées par les HUG à Mme X_____ ne sont pas non plus déductibles, car celle-ci sont considérées comme un complément ou un supplément de salaire et sont de ce fait imposables (ATA/400/2004 du 18 mai 2004).

Les reprises effectuées dans le cadre de la taxation des contribuables sont en conséquence fondées. Elles ne sauraient avoir été faites sur la S.à.r.l., celle-ci ayant été constituée après l'entreprise individuelle et le contribuable exerçant seul ses activités, dont il est l'unique responsable (cf. dans ce sens Arrêt du Tribunal fédéral 2A.4/2002, op. cit.).

9. Dans son écriture du 28 septembre 2009, l'AFC a sollicité de la chambre administrative une *reformatio in pejus* portant sur l'intégration dans les revenus des contribuables du chiffre d'affaires non comptabilisé en CHF 20'928.- pour l'année 2002. Ce montant a été mis à jour par la division de la TVA, suite à un contrôle auprès du contribuable en avril 2006.
10. Le 1^{er} janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), qui règle la procédure par devant la chambre administrative, la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) demeurant applicable à titre subsidiaire seulement (art. 2 al. 2 LPFisc). L'art. 54 al. 1 LPFisc prévoit que la chambre de céans prend sa décision après instruction du recours. Elle peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier.
11. En l'espèce, le contribuable a été interpellé sur cette question et a pu se prononcer sur tous les éléments la concernant. Une réformation de la décision attaquée au détriment des contribuables est donc possible.
12. Le chiffre d'affaires non comptabilisé pour l'exercice 2002 a été constaté par la division du contrôle TVA dans un courrier du 18 décembre 2008, sur la base des éléments suivants :

Aucun livre de caisse et de banque n'avait été établi ; le contribuable ne tenait pas de comptabilité double ; les prestations de conseils fiscaux et de tenue de comptabilité, détaillées par le contribuable, étaient réparties de façon arbitraire dans les trois entités constituées par ce dernier ; il utilisait la même infrastructure pour réaliser les prestations desdites trois entités ; aucun double des factures clients n'était conservé et une grande partie des factures clients étaient payées au comptant. 15 % des recettes n'avaient pas été reprises correctement dans les tableaux extracomptables et les comptes d'exploitation des trois structures. Celles-ci ne formaient en réalité qu'une seule et même entité économique et les recettes comptabilisées étaient incomplètes.

Le 4 janvier 2010, les contribuables se sont référés à un courrier du 7 avril 2006 de « l'inspecteur A_____ de Berne », lequel conclut à une reprise de CHF 22'184.- sur le chiffre d'affaires en cause. Les contribuables, quant à eux, énoncent un chiffre de CHF 16'780.- fondé sur le « surplus pas déclaré en compensation de frais selon mes tableaux ».

Au vu de ce qui précède, le montant arrêté par la division de contrôle externe du 18 décembre 2008 et repris par l'AFC est exact, les explications des contribuables n'étant pas convaincantes et de surcroît fondées sur une comptabilité erronée pour les motifs évoqués ci-dessus.

Le chiffre d'affaires de CHF 20'298.- non comptabilisé pour 2002 sera intégré dans les revenus du contribuable, sous déduction des éventuels versements dont il se serait déjà acquitté.

13. En tous points mal fondé, le recours, en tant qu'il porte sur la période fiscale 2002, sera rejeté, la décision de la commission confirmée et le dossier renvoyé à l'AFC pour nouvelle taxation intégrant le montant précité de CHF 20'298.-. Un émoluments de CHF 1'500.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette le recours, en tant qu'il porte sur la période fiscale 2002, interjeté le 16 janvier 2009 par Monsieur X_____ et Madame X_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 15 décembre 2008 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour l'établissement d'un nouveau bordereau de taxation ICC 2002 dans le sens des considérants ;

met à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement, un émoluments de CHF 1'500.- ;

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

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 Monsieur X_____ et Madame X_____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. Vuataz Staquet

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :