

du 11 novembre 2003

dans la cause

M. M. et M. X.

représentés par Me Xavier Oberson et Me Dominique Gay,  
avocats

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. a) M. X. a exercé jusqu'à sa retraite, le 30 avril 1993, les fonctions de médecin chef de service adjoint de l'Institut de pathologie clinique de l'hôpital cantonal universitaire de Genève (ci-après : l'HUG). Du 1er mai 1993 au 31 décembre 1993, il a exercé une activité salariée auprès du laboratoire W..  
  
b) M. X a été salariée du laboratoire W. jusqu'à fin mars 1995.
2. Sur réclamation contre le bordereau de taxation de l'impôt cantonal (ci-après : ICC) 1994, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a mis M. X. au bénéfice de l'article 10A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), ce dernier ayant déclaré avoir cessé son activité au 31 décembre 1993 et n'avoir exercé par la suite qu'une activité accessoire.
3. Depuis sa cessation d'activité à l'HUG, différentes institutions avaient fait appel à M. X. en qualité de consultant, dont l'HUG, l'institut central des hôpitaux valaisans (ci-après : l'ICHV), l'Office fédéral de la santé publique et le laboratoire W.. Depuis 1995, son activité s'est exercée uniquement en faveur de l'ICHV.
4. Dans leurs déclarations fiscales relatives aux années 1993 à 1997, les contribuables ont déclaré par l'entremise de leur fiduciaire des revenus de l'activité indépendante de M. X. résultant du compte d'exploitation, les salaires touchés en 1993 et 1994 pour M. et Mme X. et ceux reçus pour la période de janvier à mars 1995 s'agissant du salaire de Mme X. uniquement.
5. Par pli recommandé du 16 novembre 1998, l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure de vérification portant sur la déclaration fiscale 1995. La production de tous les documents permettant la vérification de la comptabilisation des honoraires reçus en 1994 du Laboratoire W. était requise.

Le 1er décembre 1998, le mandataire des contribuables a transmis à l'AFC les notes d'honoraires 1994 du laboratoire W. qui ne figuraient pas dans les

---

comptes produits. Il a indiqué qu'il s'agissait d'une omission qui pouvait s'expliquer par le fait que M. X. était auparavant employé du laboratoire et que les honoraires étaient versés sur un compte bancaire à la différence de ceux des autres institutions versés sur un compte postal.

6. Le 4 décembre 1998, l'AFC a informé les époux X. de l'ouverture d'une procédure de vérification des déclarations 1993 à 1997. Les justificatifs des divers postes du bilan et des comptes d'exploitation étaient demandés.

Le mandataire des époux X. a fait parvenir à l'AFC une série de pièces le 26 février 1999. Le 22 avril 1999 l'AFC a adressé une liste de questions aux contribuables, lesquels y ont répondu. Une dernière série de justificatifs bancaires a été envoyée par les contribuables le 3 juin 1999.

7. a) Au terme de la procédure de vérification, l'AFC a opéré les redressements suivants :

Pour 1994, un revenu supplémentaire de CHF 84'807.- résultant de l'annulation de l'application de l'article 10A LCP; des honoraires de CHF 2'548.- non englobés dans le total des honoraires encaissés; une réduction des dépenses admises au pro rata de la période pendant laquelle s'était déroulée une activité professionnelle indépendante (1er mai au 31 décembre 1993).

Pour 1995, la prise en compte au titre de salaire des montants perçus de l'ICHV dès le 1er octobre 1994; des honoraires non déclarés de CHF 7'247 du laboratoire W., de CHF 2'940.- des HUG, de CHF 5'238.- de l'ICHV ainsi que les charges au pro rata temporis de la période pendant laquelle s'était déroulée une activité professionnelle indépendante (1er janvier au 30 septembre 1994).

Pour 1996 et 1997, l'activité du contribuable auprès de l'ICHV a été qualifiée de dépendante et les éléments déclarés relatifs à une activité indépendante n'ont pas été pris en compte.

- b) Les suppléments d'impôts ont fait l'objet de quatre bordereaux rectificatifs et un bordereau d'amende remis aux contribuables le 14 juillet 1999 dont il

résulte :

- pour l'ICC 1994, un supplément d'impôts de CHF 27'259,85 plus CHF 5'389,10 d'intérêts de retard;
- pour l'ICC 1995, un supplément d'impôts de CHF 7'793,30 plus CHF 1'092,60 d'intérêts de retard;
- pour l'ICC 1996, un supplément d'impôts de CHF 4'298,25 plus CHF 430,65 d'intérêts de retard;
- pour l'ICC 1997, un supplément d'impôts de CHF 4'017,85 plus CHF 231,80 d'intérêts de retard;
- une amende de CHF 43'369.- selon l'article 340 alinéa 3 LCP correspondant au montant de l'impôt élué.

8. Le 22 août 2000, l'administration a rejeté la réclamation faite par les époux X.. En cours de procédure de vérification, il était apparu que M. X. n'avait jamais cessé de travailler de manière définitive puisque son activité déclarée comme accessoire ne l'était pas. Il ne pouvait dès lors bénéficier de l'application de l'article 10A LCP car ses revenus nets dépassaient largement la limite de revenu fixée.

Les certificats de salaires correspondants à l'activité déployée auprès de l'ICHD n'avaient pas été remis à l'administration et en lieu et place, M. X. avait remis des comptes d'exploitation faisant valoir des charges importantes. Or, son activité était indiscutablement une activité dépendante car, si dans un premier temps, des notes d'honoraires avaient été adressées par M. X. à l'ICHD pour la période de janvier à septembre 1994, il avait ensuite reçu des certificats de salaire annuels. Lors du contrôle, M. X. avait également remis un contrat de travail signé avec l'ICHD en date du 28 décembre 1994 qui prévoyait un revenu fixe sur lequel étaient prélevées des cotisations sociales. Les charges commerciales ne pouvaient être retenues puisque l'activité de M. X. devait être qualifiée de dépendante depuis 1995.

M. X. avait en outre omis de déclarer certaines notes d'honoraires.

9. Le 22 septembre 2000, les époux X. ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre la décision

sur réclamation de l'AFC du 22 août 2000. Ils ont conclu à l'annulation de la décision y compris l'amende et à la notification de nouveaux bordereaux pour 1994 et 1995, car M. X. devait être mis au bénéfice de l'article 10A LPC; ses revenus nets pour les années 1994, 1995 et 1996 n'atteignaient pas la limite fixée dans la directive 7/90 du moment que son activité était qualifiée d'indépendante et que les charges inhérentes à cette activité étaient prises en compte. S'agissant de l'amende, l'oubli de déclarer des honoraires résultait du fait qu'aucune note d'honoraire n'était envoyée au laboratoire W.; ce dernier virait directement sur le compte bancaire un montant correspondant au nombre de consultations demandées. L'état de santé de M. X. à fin 1994 constituait la raison de son inadvertance; il avait en effet dû subir à cette époque une opération l'ayant gravement affecté.

10. Le 21 décembre 2000, l'AFC a conclu à la confirmation de sa décision en reprenant les arguments déjà développés.
11. Le 12 septembre 2002, la commission a informé le conseil des époux X. qu'elle entendait faire application de l'article 51 alinéa 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) l'autorisant à réformer la décision en défaveur du recourant et elle lui demandait de se prononcer sur la quotité de l'amende.
12. Dans ses observations du 4 octobre 2002, le conseil des époux X. a relevé que la LPFisc, en vigueur depuis le 1er janvier 2002 ne s'appliquait aux causes pendantes que s'agissant des dispositions relatives à la procédure. Tel n'était pas le cas de la reformatio in pejus. Si par impossible la commission devait faire application de l'article 51 alinéa 1 LPFisc, l'omission de déclarer certains honoraires en 1993 et 1994 relevait d'un simple oubli. A aucun moment, M. X. n'avait eu conscience d'avoir établi une déclaration incomplète.

Quant à la qualification de son activité de consultant qui avait donné lieu à reprise, elle était malaisée et rien ne permettait d'établir qu'il avait consciemment et volontairement fourni à l'administration des données inexactes et incomplètes.

Finalement, la quotité de l'amende était particulièrement lourde s'agissant d'une infraction commise par négligence. Il convenait, de plus, de prendre en compte l'écoulement du temps, l'âge de M. X. et son

état de santé à l'époque des faits.

13. Par décision du 12 décembre 2002, la commission a rejeté le recours des époux X. et retourné la cause à l'administration pour fixation d'une nouvelle amende proportionnée à la gravité de la faute du contribuable. Celui-ci avait agi avec la conscience et la volonté de tromper l'administration. L'amende devait être d'une fois et demi le montant de l'impôt soustrait en application de l'article 69 alinéa 2 LPFisc.
14. Le 22 janvier 2003, les époux X. ont recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la commission reçue le 23 décembre 2002. Ils ont demandé préalablement l'audition de M. X. en application de l'article 6 par. 1 CEDH. Ils ont renoncé à recourir contre la reprise d'impôt par gain de paix. Ils ont conclu principalement à l'annulation de la décision de la commission en ce qu'elle concernait le bordereau d'amende et subsidiairement à la fixation d'une amende, pour négligence, n'excédant pas le tiers des impôts afférents aux honoraires non déclarés. Ils ont conclu au versement d'un indemnité de procédure.

Les recourants ont allégué avoir fait confiance à leur fiduciaire s'agissant de la qualification de l'activité de M. X.. Leurs arguments, pour la plupart déjà développés dans leurs précédentes écritures, seront repris dans la mesure utile dans la partie en droit.

15. Par courrier du 27 janvier 2003, la commission a déclaré qu'elle persistait dans les considérants et le dispositif de sa décision.

Par réponse du 26 février 2003, l'AFC a conclu principalement au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée; subsidiairement à la confirmation de sa propre décision.

16. Sur quoi la cause a été gardée à juger.

#### **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2, 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 56A de la loi sur l'organisation

judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05).

2. Les recourants ont demandé préalablement l'audition de M. X., au motif qu'il n'avait pas été entendu personnellement par la commission sur l'étendue de sa faute éventuelle.

L'article 6 par. 1 CEDH, invoqué par les recourants, ne garantit pas aux parties un droit absolu d'être entendu oralement par l'autorité, à moins que les juges n'aient besoin, en vertu des circonstances ou de l'objet du litige, d'une impression personnelle au sujet des parties (J. A. FROWEIN et W. PEUCKERT, Europäische Menschenrechtskonvention-Kommentar, 2ème éd. 1996, no 97, p. 229 et la jurisprudence citée; ATF 122 II 464 consid. 4c p. 469 et les références citées; ATF v. A-R. et consorts du 26 septembre 2003, 2A.556/2002).

De même, l'article 29 alinéa 2 Cst. ne garantit pas plus que l'article 4 alinéa 1 aCst. le droit de s'exprimer oralement devant l'autorité appelée à statuer (ATF n.p. du 8 juillet 2003, 2P.71/2003 consid. 4.2; ATF 125 I 209 consid. 9b p. 219; A. AUER, G. MALINVERNI, M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, no 1300). Le Tribunal fédéral considère que l'audition du recourant s'avère nécessaire au regard de l'article 29 alinéa 2 Cst dans la mesure où l'instruction écrite révèle des lacunes auxquelles seule cette mesure permettrait de remédier (ATF n.p. du 8 juillet 2003, 2P.71/2003 consid. 4.2).

En procédure cantonale, ni la LPA ni la LPFisc ne donnent de garantie supplémentaire à cet égard.

En l'espèce, l'état de faits ressort clairement du dossier et les recourants ont pu se déterminer par écrit spécifiquement sur la question de l'amende, seule litigieuse. En conséquence, l'audition des recourants ne sera pas ordonnée.

3. Le recours porte uniquement sur le principe et la quotité de l'amende prononcée. Selon les recourants, les conditions de culpabilité relatives au prononcé d'une amende pour déclarations inexactes ou incomplètes, que ce soit par négligence ou intentionnellement, ne seraient pas remplies notamment du fait qu'il se sont conformés à l'avis de leur fiduciaire. Subsidiairement, ils estiment que la négligence qui pourrait leur être reprochée porte uniquement sur les honoraires non déclarés et non sur la qualification de l'activité de consultant qui a donné

lieu à la majeure partie des reprises.

4. a) Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui prévoit à son article 86 que les règles de procédure s'appliquent immédiatement. Cet article concrétise le principe général selon lequel, sauf règle expresse contraire, les nouvelles règles régissant la procédure devant l'autorité saisie s'appliquent à toutes les affaires pendantes, que les faits à établir soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi (ATF 110 V 332; 111 V 47; 112 V 360, cités in B. KNAPP, Cours de droit administratif, 4e éd., Bâle 1994, p. 52; ATA I. du 11 mars 2003). Il s'ensuit qu'en matière de procédure, c'est la LPFisc qui est applicable à la présente cause.

b) L'article 84 LPFisc prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable.

c) L'article 333 LCP, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001, instituait une procédure de vérification qui pouvait conduire, en cas de déclaration inexacte ou incomplète de la part du contribuable, à une amende fiscale. Celle-ci pouvait s'élever au plus en cas de négligence au double du montant de l'impôt éludé (art. 340 al. 3 LCP) ou, en cas de fraude intentionnelle, au plus à dix fois le montant de l'impôt éludé (art. 341 al. 2 LCP).

d) Depuis le 1er janvier 2002, ces articles ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt éludé en cas de soustraction intentionnelle ou par négligence. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait et si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de ce montant.

e) S'agissant de la soustraction d'impôts commise par négligence, l'ancien droit est plus favorable puisqu'il prévoit une amende maximale correspondant au double de l'impôt soustrait (art. 340 al. 3 LCP). Dans les cas de soustraction intentionnelle par contre, le nouveau droit prévoyant une amende maximale correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) est plus favorable que l'ancien droit qui prévoyait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1 LCP).

5. Il convient donc d'examiner d'abord la question de

la culpabilité des recourants.

a) En matière de soustraction intentionnelle, selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF n.p. du 5 novembre 2002, 2A.351/2002; ATA S. du 17 juin 2003).

b) En matière de soustraction par négligence, l'auteur de la soustraction a agi soit sans se rendre compte (négligence inconsciente), soit sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 2e éd. 1998, p. 271ss).

c) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsque c'est le représentant qui a porté dans la déclaration d'impôt des indications inexactes et, par ce biais, obtenu une taxation insuffisante, le contribuable doit se laisser imputer à faute cet acte dans la mesure où il aurait été en mesure de reconnaître les erreurs (Archives 57 consid. 4c, p. 223).

d) L'AFC a qualifié la faute des recourants de négligence alors que la commission a retenu l'intention. L'AFC indique dans sa décision sur réclamation avoir fait

preuve de clémence en ne retenant que la négligence alors que l'ensemble des circonstances laissait présumer le caractère intentionnel des agissements du recourant.

La commission a estimé que le recourant avait agi de façon intentionnelle en ne déclarant pas les éléments de salaire dans la rubrique correspondante de la déclaration, même s'il nourrissait des doutes quant à leur imposition au titre de revenus de l'activité lucrative dépendante.

e) S'il est vrai que la qualification d'une activité professionnelle peut s'avérer difficile, le Tribunal fédéral retient que la nature juridique des rapports civils (contrat de travail ou mandat) ainsi que la qualification des revenus faite par les assurances sociales constituent des indices pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal. L'élément décisif étant la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche. Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur. Est indépendant celui qui exerce son activité selon sa propre organisation librement choisie - reconnaissable de l'extérieur - et à ses propres risques et profits (ATF 121 I 259 consid. 3 c) p. 259 et les références citées).

En l'espèce, le recourant a signé un contrat de travail indiquant en toutes lettres que sa situation était considérée comme dépendante vis à vis des assurances sociales; des retenues AVS ont été faites sur les salaires versés, comme l'indiquent les certificats de salaire qui lui ont été remis. Son activité de médecin consultant consistait à examiner, à la demande de l'ICHV, des prélèvements tissulaires à la division d'histocytologie de l'ICHV; certains de ces examens étaient réalisés à son domicile. Ainsi, son activité doit être clairement définie comme dépendante au sens fiscal. L'indépendance totale, invoquée par les recourants, dont disposait M. X. concernait uniquement le résultat de son activité, soit le diagnostic qu'il pouvait poser en tant qu'expert. Cette indépendance n'est pas contradictoire avec la dépendance qui découle du contrat de travail, à savoir les horaires fixés, même partiellement, et les instructions données par l'ICHV s'agissant du travail à

effectuer.

Contrairement à ce que prétend le recourant, il n'y avait pas de doute possible quant à la façon dont ses revenus devaient figurer dans sa déclaration fiscale. Son comportement fautif consistant à déclarer les salaires touchés sous forme d'honoraires, sans remettre les pièces pertinentes à l'AFC doit être qualifié d'intentionnel. Le recourant étant tout à fait en mesure de reconnaître cette erreur au vu des documents en sa possession, il doit se laisser imputer à faute celle de sa fiduciaire.

Le principe de l'amende s'agissant de la qualification de l'activité du recourant est ainsi acquis.

6. Il est également reproché au contribuable d'avoir omis de déclarer une partie de ses honoraires concernant la période pendant laquelle il a exercé une activité indépendante.

Le contribuable explique ces omissions par le fait que les honoraires étaient versés sur un autre compte bancaire que celui utilisé habituellement et par son état de santé affaibli suite à une lourde opération.

La qualification de négligence inconsciente doit être retenue pour ces actes, le contribuable n'ayant pas usé des précautions commandées par les circonstances pour établir sa déclaration fiscale en ne comptabilisant pas systématiquement tous ses revenus. Cette négligence doit être considérée comme légère conformément à la jurisprudence du Tribunal de céans en la matière. Dans un cas où un agent immobilier avait négligé de déclarer deux commissions reçues d'un montant total de CHF 37'000.-, éludant l'impôt pour un montant de CHF 12'500.-, le Tribunal administratif a qualifié la faute de négligence légère (ATA D. du 27 avril 1999).

En conséquence, pour sanctionner les déclarations lacunaires, le principe d'une amende est justifié.

7. Reste à examiner la quotité de l'amende. L'AFC a fixé une amende d'une fois le montant de l'impôt soustrait et la commission d'une fois et demi.

Les amendes administratives sont de nature pénale, car aucun critère ne permet de les distinguer clairement des amendes ordinaires. C'est dire que la quotité de la

peine administrative doit être fixée en tenant compte des principes généraux régissant le droit pénal (ATA W. du 7 octobre 2003; P. MOOR, Droit administratif, Vol. II, Berne 2002, p. 140).

L'autorité qui prononce une mesure administrative ayant le caractère d'une sanction doit faire application des règles contenues à l'article 68 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) lorsque par un ou plusieurs actes, le même administré encourt plusieurs sanctions (ATF 122 II 182-184; 121 II 25 et 120 Ib 57-58; RDAF 1997 pp. 100-103; ATA M. du 5 novembre 2002; ATA C. & H. du 27 avril 1999). Selon cette disposition, si l'auteur encourt plusieurs amendes, le juge prononce une peine pécuniaire unique, dont le montant doit être proportionné à la culpabilité (art. 68 al. 1 CP). De même, l'autorité doit faire application des règles contenues à l'articles 63 CP. En ce sens, le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Parmi ces circonstances intervient le comportement après la commission de l'infraction et au cours de la procédure (C. FAVRE, M. PELLET, P. STUDMANN, Code pénal annoté, Lausanne, 1997 ad. art. 63 ch. 1.3 p. 153). En matière fiscale, selon les jurisprudence du tribunal de céans, les autorités fiscales disposent d'un large pouvoir d'appréciation dans la fixation du montant de l'amende et doivent prendre en considération d'une façon convenable les motifs et les circonstances personnelles du contribuable fautif. Ainsi, elles doivent tenir compte non seulement des montants soustraits et des circonstances du cas d'espèce, mais encore de la personnalité du contribuable en cause, de sa situation, de ses capacités, de sa profession, de son état de santé et de son âge (ATA W. du 7 octobre 2003; M. du 9 octobre 2001 et références citées).

En l'espèce, deux soustractions, l'une commise intentionnellement, l'autre constitutive de négligence légère ont été réalisées par le contribuable. Elles ont permis au contribuable d'éviter CHF 43'369.- d'impôt sur une période de cinq ans.

Contrairement à ce qui a été retenu par la commission, aucune circonstance particulière de nature à influencer sur la peine ne justifie de s'écarter de la décision prise par l'AFC s'agissant de la quotité de l'amende. En effet, le contribuable a pleinement collaboré tout au long de la procédure, répondant à

toutes les demandes de l'AFC en fournissant les explications et les justificatifs demandés. Ce comportement doit être apprécié à décharge du recourant. L'AFC n'allègue pas que d'autres soustractions auraient eu lieu. Pour ces motifs et compte tenu de l'âge du contribuable - 74 ans -, le tribunal de céans estime que le montant de l'amende, correspondant à l'impôt soustrait, fixé par l'AFC prend en considération toutes les circonstances.

8. Le recours est ainsi partiellement admis. La décision de la commission de recours sera annulée et celle de l'AFC confirmée.

Vu l'issue du présent litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants.

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 22 janvier 2003 par M. M. X. et M. X contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 décembre 2002;

**au fond :**

l'admet partiellement;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 décembre 2002;

rétablit la décision de l'administration fiscale cantonale du 22 août 2000;

met à la charge des recourants un émolument de CHF 1'500.-;

communique le présent arrêt à Mes Xavier Oberson et Dominique Gay, avocats des recourants, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani,

Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste : le vice-président :

C. Goette

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega