

du 7 octobre 2003

dans la cause

E. W.

représenté par Me François Bellanger, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur E. W. (ci-après: le recourant ou le contribuable) est domicilié dans le canton de Genève. Selon ses déclarations ICC 1995 à 1998, il était employé de commerce.
2. En 1994, Mme S. W., grand-mère du contribuable, est décédée. Elle était bénéficiaire d'une imposition à forfait.
3. Le contribuable a hérité d'une part brute de CHF 4'945'995,50 selon la convention de partage signée le 15 février 1995. Cette part se composait d'une somme de CHF 180'355,55, d'actions de sociétés belges S., So. et Sa. de respectivement CHF 3'750'918.-, 700'504.-, et 127'666.-, d'une avance d'hoirie de CHF 186'351.- et d'une soulte de CHF 200,95.-.
4. La gestion des avoirs du contribuable a été confiée à la banque F. (ci-après: la banque). C'est elle qui était chargée de recevoir l'intégralité des dividendes payés en faveur du recourant, de comptabiliser les entrées et d'établir les déclarations d'impôts.
5. Dans sa déclaration d'impôt cantonal (ci-après: ICC) 1995, le contribuable a indiqué un revenu imposable de CHF 67'752.- et une fortune imposable de CHF 1'085'752.-. A la question "participiez-vous en 1994 à des successions non partagées, le cas échéant auxquelles?", il a répondu par la négative. Il a signé lui-même sa déclaration.

Il a été taxé sur la base des éléments déclarés le 14 mars 1996. Cette taxation, non contestée, est entrée en force à l'expiration du délai de réclamation. La part du contribuable dans la succession de sa grand-mère n'a donc pas été déclarée, ni imposée, tant sur la plan du revenu que de la fortune.

6. Dans sa déclaration ICC 1996 du 31 octobre 1996, le contribuable a mentionné un revenu imposable de CHF 56'337.- et une fortune imposable de CHF 1'351'959.-. A la question "participiez-vous en 1995 à des successions non partagées, le cas échéant auxquelles?", il a répondu par la négative. Il a signé lui-même sa déclaration.

Il a été imposé de manière provisoire le 27 janvier 1997 sur la base des éléments déclarés. Par courrier du 11 novembre 1997, le fisc a informé le contribuable de ce que la taxation provisoire n'était pas modifiée et devenait définitive au sens de l'article 332A alinéa 2 de l'ancienne loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). La part du contribuable

retirée dans la succession de Mme W. n'a donc pas été déclarée, ni imposée tant sur le plan du revenu que de la fortune.

7. Dans sa déclaration ICC 1997 du 30 octobre 1997, le contribuable a indiqué un revenu imposable de CHF 20'174.- et une fortune imposable de CHF 6'872'769.-. Il a signé lui-même sa déclaration.

Il a été imposé sur la base des éléments déclarés le 29 décembre 1997. Cette taxation, non contestée, est entrée en force à l'expiration du délai de réclamation. Les actions belges dont il a hérité ont été déclarées et taxées, sauf pour une partie des revenus (bonifications) qui n'apparaissent pas sur les relevés bancaires remis en annexe.

8. Dans sa déclaration ICC 1998 du 17 novembre 1998, le contribuable a indiqué un revenu imposable négatif et une fortune imposable de CHF 6'963'909.-.

Il a été imposé le 14 décembre 1998 sur la base des éléments déclarés. Cette taxation, non contestée, est entrée en force à l'expiration du délai de réclamation. Les actions belges dont il a hérité ont été déclarées et taxées, sauf pour une partie des revenus (bonifications) qui n'apparaissent pas sur les relevés bancaires remis en annexe.

9. Le 2 novembre 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC ou fisc) a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en vérification de ses déclarations fiscales 1995 à 1997 cantonales et fédérales et a requis les pièces relatives à ses droits dans la succession de feu S. W..

10. Par courrier du 19 novembre 1998, le fisc a réitéré sa demande desdits documents sous la menace d'une taxation d'office. Le contribuable les a transmis par courrier du 18 décembre 1998 (selon cachet de la poste).

11. Le fisc a ensuite étendu la procédure à l'année fiscale 1998. Le contribuable a été entendu par le fisc le 23 mars 1999, après avoir été convoqué une première fois sans succès.

12. Le 31 mai 2000, l'AFC a informé le contribuable de la clôture de la procédure en vérification. Il ressort de l'instruction que le contribuable a omis de déclarer ses droits dans la succession de feu S. W. imposables selon l'article 12 alinéa 3 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), et d'avoir d'autre part omis de déclarer les revenus de ses biens mobiliers imposables selon l'article 16 alinéa 2 lit f LCP. Le contribuable s'est vu donc notifier quatre bordereaux rectificatifs ICC et une amende en

application de l'article 340 alinéa 3 LCP.

L'AFC a fixé l'impôt éludé pour 1995 à CHF 143'512,25 (le revenu imposable est passé de CHF 67'752.- à 381'762.- et la fortune imposable de CHF 1'085'752.- à 6'031'546.-), pour 1996 à CHF 184'888,55 (le revenu imposable est passé de CHF 56'337.- à 501'095.- et la fortune imposable est passée de CHF 1'351'959.- à CHF 6'102'054.-), pour 1997 à CHF 81'902,20 (le revenu imposable est passé de CHF 20'174.- à 296'988.-; la fortune est demeurée inchangée), et pour 1998 à CHF 92'944,30 (le revenu imposable est passé de CHF 0.- à CHF 293'185.-; la fortune imposable est demeurée inchangée), soit un supplément d'impôt total de CHF 503'247,30.- plus CHF 59'507,10 d'intérêts de retard. L'AFC a en outre infligé au contribuable une amende de CHF 377'435.-.

En annexe, le fisc a transmis un tableau détaillant les éléments non déclarés relevant de la fortune et du revenu issus de la succession de feu Mme S. W..

13. Le 30 juin 2000, le contribuable a réclamé contre les suppléments d'impôts, les intérêts de retard et l'amende précitées et a conclu à leur annulation. Il demandait d'avoir accès au dossier et contestait les montants retenus dans la mesure où ils ne correspondaient pas à ses déclarations d'impôts et aux informations qui lui avaient été fournies ultérieurement par l'AFC lors du contrôle. Quant à l'amende infligée, le contribuable n'avait pas procédé lui-même à la rédaction de ses déclarations, il s'en était remis à la banque, chargée de gérer ses avoirs, pour l'établissement de sa déclaration. C'est avec surprise qu'il aurait appris, lors du contrôle, que la banque avait omis de déclarer par inadvertance des revenus des actions belges portant la mention "bonification". Il n'avait donc commis aucun acte intentionnel ni même la moindre négligence.
14. Par courrier du 18 septembre 2000, l'AFC a pris acte de ce que le contribuable avait demandé, lors d'un entretien antérieur, une réduction à 1/3 de l'amende.
15. Le 30 novembre, le contribuable a requis la suppression de l'amende cantonale, subsidiairement sa réduction à 1/3. Les déclarations fiscales avaient été établies par la banque à qui le contribuable avait fait de bonne foi confiance. Ladite banque avait disposé de toutes les informations nécessaires pour la préparation de la déclaration. Le contribuable n'avait donc pas voulu se soustraire aux impôts.
16. Le 3 janvier 2001, le contribuable a pris acte d'une erreur commise par l'AFC concernant la reprise pour bonification pour l'impôt 1998, soit CHF 294'443,10 au lieu de 194'443,10 s'agissant de son frère B. W.. Il a

parallèlement demandé à ce qu'une somme de CHF 167'819.- reprise à tort à titre de ses droits dans la succession pour l'impôt 1996 soit déduite.

17. L'AFC a rendu sa décision le 8 mars 2001. Elle a décidé de maintenir les suppléments ICC 1995, 1997 et 1998. Pour l'ICC 1996, elle a décidé de ramener le revenu imposable à CHF 333'277.-, les rendements des titres du contribuable avaient été calculés à double. Il en résultait un dégrèvement de CHF 55'942.95 sur l'impôt et CHF 4'469.- sur les intérêts de retard. Il a enfin ramené l'amende à une quotité de 1/2 fois les droits, étant donné les éléments apportés lors des différents entretiens avec le contribuable.

Le supplément d'impôts s'élevait désormais à CHF 447'304,35 et l'amende à CHF 223'652.-.

18. Le contribuable a saisi le 9 avril 2001 la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) d'un recours contre la décision précitée. Le recourant ne contestait pas le calcul de supplément d'impôts effectué par l'AFC. Compte tenu des corrections apportées par l'AFC, ce montant était exact. Le recourant allait donc procéder à son règlement. En revanche, la quotité de l'amende était contestée. Sous l'angle de sa culpabilité, le recourant n'avait aucune connaissance spéciale sur le plan financier et fiscal, il avait hérité des actions des deux sociétés et ne les avait donc pas acquises à titre d'investissement. La banque avait la responsabilité d'enregistrer les dividendes et de fournir à l'AFC une déclaration complète. La totalité des titres détenus par le recourant de même que l'intégralité de ses dividendes devait figurer sur le même relevé. Si des éléments n'avaient pas été mentionnés durant les années 1995-1998, c'était à la suite d'une erreur de la banque. Le recourant ne s'était rendu compte de rien dans la mesure où les revenus étaient toujours parvenus sur son compte. Il savait par ailleurs que sa déclaration fiscale était accompagnée d'un relevé fiscal établi par la banque qui devait inclure l'ensemble des éléments de sa fortune et de son revenu dès lors qu'il ne disposait pas de compte bancaire dans une autre banque. Le contribuable avait fait une confiance absolue à son mandataire et n'avait de ce fait pas contrôlé le travail accompli par la banque. Il s'agissait donc d'une négligence légère et le montant de l'amende devait en conséquence être réduit à 33% de l'impôt soustrait, le montant de 50% des droits retenus par l'AFC étant excessif. Le recourant a conclu à l'annulation de la décision dont était recours et à la réduction de l'amende à 33% du montant de l'impôt. Le contribuable a produit en annexe une attestation de la banque datée du 14 novembre 2000 dont la teneur était la suivante:

"Relevons en premier lieu qu'à l'époque, Mme S. W.

bénéficiait d'un forfait fiscal; il en résulte, selon les indications fournies par M. R., ancien collaborateur alors en charge du dossier, que notre service fiscal n'avait pas connaissance de la composition de son portefeuille titres étrangers, et notamment des participations S. et So..

Suite au partage de la succession de Mme W., MM. B. et E. W. ont été enregistrés par ces sociétés à titre d'actionnaires. Cette inscription faisait sans doute suite à l'annonce du partage des titres entre ces héritiers.

Quoi qu'il en soit, les dividendes revenant à MM. B. et E. W. ont été versés directement par les sociétés concernées et bonifiés sur leurs comptes auprès de notre établissement. Cette procédure, selon M. R., était inhabituelle dans la mesure où, en règle générale, les dividendes sont versés globalement et répercutés auprès des différents détenteurs de ces titres dans nos livres. Seule cette manière de procéder permet un contrôle précis et un report automatique des revenus correspondants dans les relevés fiscaux.

En définitive, c'est le versement direct des dividendes opéré par les sociétés belges sur les comptes de vos mandants qui a entraîné la situation que nous connaissons. Ces éléments avaient d'ailleurs été dûment exposés par M. R. à Mme A. de l'administration fiscale cantonale".

19. Dans sa réponse du 5 décembre 2001, l'AFC a conclu au rejet du recours. Le revenu non déclaré pour l'ensemble des années s'élevait à CHF 1'100'758.-. Il n'était pas concevable que le contribuable, avant de signer ses déclarations, n'ait pas pris connaissance des montants indiqués au titre de l'ensemble des revenus obtenus dans l'année de calcul. Il ne pouvait pas ne pas avoir constaté l'omission en question, eu égard au fait qu'il s'agissait d'un montant si important et que sa principale source de revenus consistait en les dividendes versés par les sociétés et compte tenu du fait qu'ils étaient régulièrement crédités sur son compte bancaire. Il avait par ailleurs clairement répondu dans sa déclaration 1995 "non" à la question de savoir s'il avait participé en 1994 à des successions non partagées. C'était donc bien intentionnellement que le contribuable avait établi des déclarations d'impôt inexactes et incomplètes. L'amende égale à 50% des droits éludés était donc justifiée dans son principe et modérée dans sa quotité au sens de l'article 340 alinéa 3 LCP, d'autant que la coopération du contribuable avait été qualifiée de moyenne dans le cadre de la procédure en vérification.
20. Par réplique du 28 février 2002, le recourant a repris ses arguments précédemment développés. La seule question pertinente était celle de la quotité de la sanction qui devait lui être infligée. Il contestait avoir agi intentionnellement et requérait formellement

l'audition des personnes en charge de son dossier fiscal auprès de la banque, et en particulier M. R. qui avait établi ses déclarations fiscales.

21. Le 12 mars 2002, l'AFC a par duplique persisté dans ses conclusions.
22. Par décision du 14 novembre 2002, la commission a rejeté le recours. Le contribuable avait celé des éléments essentiels à la détermination de l'étendue de son obligation fiscale en omettant de déclarer ses droits dans la succession de Mme S. W. sur le plan tant du revenu que sur celui de la fortune. Les reprises effectuées par le fisc étaient dès lors justifiées. En signant ses déclarations d'impôts incomplètes, le recourant avait fait preuve d'imprévoyance coupable car il aurait dû se rendre compte que l'ensemble de ses revenus et de sa fortune n'avaient pas été déclarés. Dans ses déclarations d'impôts cantonales 1995 à 1998, le contribuable mentionnait un revenu imposable négatif. Cette situation aurait dû l'alerter afin qu'il se renseigne auprès de son mandataire. Cette négligence était d'ailleurs admise par le recourant dans la mesure où il n'avait pas contrôlé le travail dudit mandataire. La condition de la faute du recourant, sous forme de négligence, était dès lors réalisée. Dans la mesure où cette négligence s'était perpétuée pendant quatre ans et que les montants en jeu étaient importants, elle ne pouvait être qualifiée de légère. Ainsi, l'amende en tant qu'elle était égale à la moitié de l'impôt soustrait total, était proportionnée aux circonstances du cas d'espèce.
23. Le 19 décembre 2002, le contribuable a interjeté recours contre la décision précitée. Son droit d'être entendu était violé dans la mesure où la commission avait refusé d'entendre M. R., alors que le recourant l'avait expressément requis, son audition étant essentielle pour la résolution du litige. Le principe de la proportionnalité était également violé. L'AFC avait estimé que le recourant avait agi intentionnellement, tandis que la commission avait conclu à une négligence grave. Le changement de qualification aurait dû provoquer une réduction de l'amende. En tout état, le recourant contestait avoir commis une négligence en rappelant les raisons précédemment évoquées dans ses écritures de première instance. Le seul reproche qui pouvait être fait au recourant était de ne pas avoir contrôlé le travail de son mandataire. Il s'agissait d'une négligence légère. L'erreur avait été commise par la banque, qui le reconnaissait, en raison d'un défaut de procédure interne. Un montant de 50% des droits retenus par la commission était excessif et il devait être réduit à 33% de l'impôt soustrait. Le recourant a conclu à l'annulation de la décision rendue par la commission, et à la réduction de l'amende tel que précitée.

24. La commission a par observations du 6 janvier 2003 persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
25. Dans son mémoire-réponse du 22 janvier 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission. L'amende avait été fixée à la moitié de l'impôt soustrait, en retenant que le contribuable avait agi par négligence et non intentionnellement. De ce point de vue les remarques du recourant étaient erronées. Le principe de la proportionnalité n'était pas violé car le recourant devait supporter les conséquences du fait qu'il n'avait pas donné toutes les instructions utiles à son mandataire, et qu'il n'avait pas contrôlé le travail avant de signer ses déclarations d'impôt. Son droit d'être entendu n'était pas non plus violé, car dans le cas d'espèce les faits avaient été établis à satisfaction de droit aux termes d'un triple échange d'écritures devant la commission, et l'audition de M. R. ne s'avérait d'aucune utilité. En outre, le recourant avait étayé son argumentation en produisant une lettre de la banque sur son problème d'organisation interne. Le fait que le recourant n'ait pas vérifié sa déclaration avant de la signer n'était au demeurant pas contesté. La seule question déterminante était de savoir si le recourant avait pu se rendre compte des erreurs commises dans ses déclarations en faisant preuve d'un minimum d'attention. La demande d'audition était donc superfétatoire.

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. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).
2. La première question à laquelle il faut répondre est de savoir si la commission, en refusant d'entendre M. R., a violé le droit d'être entendu du contribuable. Celui-ci estime en effet que ce témoin, employé en charge de son dossier fiscal auprès de la banque à l'époque des faits, aurait pu démontrer que le contribuable n'avait pas pu se rendre compte des erreurs commises dans ses déclarations.
3. Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui règle à ses articles 44 et suivants la procédure par devant la commission. Ces nouvelles dispositions sont applicables au cas d'espèce (ATF n.p. du 31 janvier 2000, op. cit., consid. 10a).

4. L'article 51 alinéa 1 LPFisc prévoit que la commission prend sa décision après instruction du recours. Elle peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et procéder à une reformatio in pejus après avoir entendu le contribuable.
5. L'article 18 alinéa 2 LPFisc dispose que les offres de preuve du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation.
6. Selon l'exposé des motifs à l'appui du projet de loi de procédure fiscale (PL 8517, MGC 2001 28/VI 5176), l'application de ces dispositions se fait dans le cadre des principes procéduraires découlant de la Constitution fédérale.
7. Le droit d'être entendu est une garantie constitutionnelle de caractère formel, dont la violation doit entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond. Tel qu'il est reconnu par l'article 29 alinéa 2 Cst., le droit d'être entendu comprend en particulier le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 126 V 130 consid. 2b p. 131/132. Le droit d'être entendu ne peut être exercé que sur les éléments qui sont déterminants pour l'issue du litige. Il est ainsi possible de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes, lorsque le fait dont les parties veulent rapporter l'authenticité n'est pas important pour la solution du cas, que la preuve résulte déjà de constatations versées au dossier ou lorsqu'il apparaît comme sûr que le moyen de preuve avancé ne serait pas propre à fournir les éclaircissements nécessaires (ATF 124 I 241 consid. 2 p. 242; ATF 124 IV 180 consid. 1a p. 181 et les arrêts cités). En particulier, la renonciation à l'audition de témoins, dont les dépositions porteraient sur des faits non déterminants ou ne seraient pas en mesure de modifier la conviction du juge, forgée sur d'autres preuves déjà réunies, ne viole par le droit constitutionnel, ni l'article 6 § 3 lit. d CEDH (ATF 124 I 274 consid. 5b p.284/285 et les citations), (tiré de l'ATF du 2 juillet 2001, 1P.311/2001, consid. 2.a).
8. In casu, le contribuable a bénéficié en première instance d'un double échange d'écritures pour faire valoir ses arguments et a de même produit une lettre décrivant les problèmes d'organisation interne de la banque. L'audition de M. R. n'aurait rien apporté de plus. Il n'était ainsi pas pertinent d'entendre M. R. expliquer que

le recourant avait signé ses déclarations d'impôts sans les vérifier en se fiant à son mandataire, car ce point de fait n'était pas contesté par les parties. Le droit d'être entendu du contribuable n'a donc pas été violé.

9. Reste à examiner si les rappels d'impôts et l'amende sont justifiés.

10. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Aux termes de son article 72 alinéa 1, elle est devenue obligatoire pour l'ensemble des cantons suisses au 1er janvier 2001.

En application de cette loi, sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, de nouvelles lois sur l'imposition des personnes physiques LIPP I, LITPP II, LIPP III, et LIPP IV (D 3 11 à 14), qui règlent l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques, ainsi que l'imposition dans le temps des personnes physiques. Elles abrogent de ce fait les dispositions y relatives de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

11. Selon le principe de la non-rétroactivité des lois, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (ATA V. du 25 juin 2002; ATA H. du 23 avril 2002; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle, 1991, p. 116).

12. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATF n.p. du 31 janvier 2000, 2 P/411/1998 et 2A/568/1998, consid. 10d. aa).

Le calcul des éléments imposables doit ainsi être effectué conformément au droit en vigueur au moment où les faits générateurs de l'impôt se sont produits (ATF n.p. du 31 janvier 2000 op. cit., consid. 10a).

13. a. L'article 333 alinéa 1 LCP prévoit que les déclarations peuvent faire l'objet d'une révision par les contrôleurs de l'impôt; ceux-ci après enquête ou citation du contribuable, fixent les éléments imposables.

b. Selon l'article 338 alinéa 2 LCP, le contrôle peut porter sur les impôts de cinq ans en arrière non compris l'année courante.

c. Dans ce cadre-là, l'administration est en mesure de procéder à un rappel d'impôts prévu par l'article 340 LCP, si et seulement si la déclaration est inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation a été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été

exacte. Ledit rappel d'impôts n'est soumis à aucune faute, intentionnelle ou par négligence (ATA S. du 6 février 1991, cause no 90.FC.57).

d. In casu, l'AFC a envoyé au contribuable le 31 mai 2000, quatre bordereaux d'impôts supplémentaires pour les années fiscales 1995 à 1998, en application de l'article 333 LCP. La taxation est intervenue dans les cinq ans suivant la fin de la période fiscale la plus ancienne concernée par le rappel d'impôts, soit 1995. Ces rappels d'impôts résultent du fait que le contribuable a omis de déclarer ses droits dans la succession de sa grand-mère imposables en vertu de l'article 12 alinéa 3 LCP en 1995. De plus, il n'a pas déclaré des rendements de titres belges, imposables au sens de l'article 16 alinéa 2 lit. f LCP pour les périodes fiscales 1995 à 1998. Il a de ce fait remis à l'AFC des déclarations d'impôt incomplètes, et ce en contrariété avec l'article 324 LCP. Les rappels d'impôts sont dès lors justifiés. Le recourant les a d'ailleurs acceptés, puisqu'il a annoncé dans ses écritures de première instance qu'il entendait procéder à leur règlement.

14. Le contribuable conteste en revanche avoir commis une faute donnant lieu à une amende fiscale au sens de l'article 340 alinéa 3 LCP. Tout au plus, pourrait-on lui reprocher une négligence légère, celle de n'avoir pas contrôlé le travail de son mandataire, justifiant alors une amende réduite à 33% du montant éludé.
15. L'amende en question porte sur les années 1995 à 1998. Elle a été notifiée le 31 mai 2000 sur la base de l'article 340 alinéa 3 LCP. Cette disposition prévoyait qu'en cas de négligence, le contribuable pouvait être frappé d'une amende fiscale ne dépassant pas le double du montant éludé. L'amende infligée au contribuable a ensuite été rectifiée par décision sur réclamation du 8 mars 2001 en application de l'article 56 alinéa 1 LHID. Cet article prévoit que le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait. En règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la LPFisc qui règle à ses articles 69 et suivants la soustraction d'impôts. Le nouvel article 69 alinéa 2 LPFisc a la même teneur que l'article 56 alinéa 1 LHID.
16. La question du droit applicable à l'amende précitée se pose. L'article 84 LPFisc prévoit en effet 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. De même le

Tribunal fédéral a relevé que lorsque la poursuite d'une infraction fiscale était en cours lors d'un changement de législation, l'amende qui en résultait devait être fixée selon le principe de la *lex mitior* (ATF n.p. du 31 janvier 2000, op. cit., consid. 10b; RDAF 1999 p. 555 et suivantes).

17. En fonction du seuil fixé dans le nouveau droit, en matière de soustraction par négligence, l'ancien droit est plus favorable dans le cas présent. C'est donc bel et bien l'article 340 alinéa 3 LCP qui est applicable au cas d'espèce, comme l'a retenu la commission.
18. Pour infliger une amende, il faut, en droit fiscal, que l'on puisse prouver que les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction sont réalisés (RDAF 1989 p. 431 et références citées).
19. D'un point de vue objectif, la soustraction est réalisée, au vu des éléments précités sous le considérant en droit 13d.
20. Reste à examiner si les éléments subjectifs de la soustraction sont donnés. Cette question sera examinée sous l'angle de la qualification voulue par l'AFC, soit celle de la négligence. Il ressort en effet des pièces au dossier, et contrairement à ce que prétend le contribuable, que l'AFC a basé son amende en tout premier lieu sur l'article 340 al 3 LCP qui prévoyait qu'une amende pouvait être infligée en cas de négligence. L'AFC n'est pas revenue par la suite sur cette qualification, bien qu'elle l'ait envisagé dans ses écritures, faute de pouvoir conclure à l'époque à une éventuelle *reformatio in pejus* de l'amende en l'absence de dispositions applicables en ce sens. La commission a également rendu sa décision sous l'angle de la négligence. Le Tribunal de céans renonce en ce sens à une *reformatio in pejus*.
21. Les amendes administratives sont de nature pénale, car aucun critère ne permet de les distinguer clairement des amendes ordinaires pour lesquelles la compétence administrative de première instance peut au demeurant exister. C'est dire que la quotité de la peine administrative doit être fixée en tenant compte des principes généraux régissant le droit pénal (ATA M. du 9 octobre 2001 et références citées). En vertu de l'article 1 alinéa 2 de la loi pénale genevoise du 20 septembre 1941 (LPG - E 4 05), il y a lieu de faire application des dispositions générales contenues dans le Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), sous réserve des exceptions prévues par le législateur cantonal à l'article 24 LPG.

Il est ainsi nécessaire que le contrevenant ait commis une faute, fût-ce sous la forme d'une simple négligence.

22. A teneur de l'article 18 alinéa 3 CPS, commet une infraction par négligence, celui qui, par une imprévoyance coupable, agit sans s'en rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quant l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle.
23. Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA M. du 9 octobre 2001; A. GRISEL, Traité de droit administratif, vol. 2, 1984, p. 646-648; ATA G. du 20 septembre 1994) et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende (ATA M. du 9 octobre 2001 précité; ATA C. et H. du 27 avril 1999; ATA G. du 20 septembre 1994; ATA C. du 8 septembre 1992). La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA G. du 9 octobre 2001; ATA U. du 18 février 1997). Enfin l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA G. du 9 octobre 2001; ATA P. du 5 août 1997).
24. L'autorité qui prononce une mesure administrative ayant le caractère d'une sanction doit faire application des règles contenues à l'article 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).
25. Dans la fixation du montant de l'amende, l'AFC jouit d'un large pouvoir d'appréciation (ATA M. du 9 octobre 2001 et références citées).
26. Les autorités fiscales doivent prendre en considération d'une façon convenable les motifs et les circonstances personnelles du contribuable fautif. Elles devront 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 M. du 9 octobre 2001 et références citées).
27. Enfin, il sied de rappeler que 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 (ASA 57 218 cité par H. TORRIONE, Les infractions fiscales (impôts directs), p. 255, 1997 no 82).

28. In casu, il n'est pas contesté ni contestable que le contribuable ne possédait pas de connaissances particulières en matière de fiscalité. Cela étant, il n'est pas concevable, qu'avant de signer ses déclarations et pendant quatre années consécutives, il n'ait pas pu se rendre compte que la fortune dont il avait hérité ne soit pas déclarée dans sa déclaration d'impôt 1998 et que les revenus générés par une partie de sa fortune ne soient pas non plus déclarés pour les périodes 1995 à 1998. Les montants éludés étaient suffisamment conséquents pour que le contribuable ne se soit pas posé de questions ne tenant pas compte de la succession indivise. Le contribuable reconnaît d'ailleurs sa négligence dans ses écritures en arguant qu'il n'a pas vérifié le travail accompli par son mandataire, la banque. En conséquence, il aurait pu et dû se rendre compte des omissions effectuées par son mandataire et n'a de ce fait pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle.
29. Dans la présente affaire, la négligence retenue ne peut être considérée comme étant légère, compte tenu du montant de l'impôt éludé, à savoir CHF 447'304,35 et des éléments de faits précités.
30. Compte tenu de ce qui précède, le tribunal estime qu'une amende fixée par l'AFC à la moitié de l'impôt soustrait, tient compte de toutes les circonstances et respecte le principe de la proportionnalité.
31. Mal fondé, le recours sera rejeté.
- Un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge du recourant.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 décembre 2002 par Monsieur E. W. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 novembre 2002;

au fond :

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 3'000.-;

dit que conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; le

