

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1316/2004-FIN

ATA/408/2005

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 7 juin 2005**

dans la cause

**Monsieur P\_\_\_\_\_**

représenté par Me Xavier Oberson, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

## EN FAIT

1. Le 11 novembre 1997, agissant en qualité de mandataire des époux P\_\_\_\_\_, la fiduciaire G\_\_\_\_\_ (ci-après : la fiduciaire) a transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) la déclaration de ces derniers pour l'impôt cantonal et communal 1997 (ci-après : l'ICC) et pour l'impôt fédéral direct 1997-1998 (ci-après : l'IFD).
2. Il ressortait de cette déclaration que le contribuable avait réalisé, au titre de son activité lucrative indépendante d'avocat, un chiffre d'affaires brut de CHF 2'000'318.-, générant un bénéfice net de CHF 1'073'901.- Le revenu net du couple ascendait à CHF 889'997.-. Sous la rubrique « Observations et liste des annexes » de la feuille PG2 était mentionné comme annexe un « compte d'exploitation du 1<sup>er</sup> juillet 1995 au 31 juillet 1996 (exercice de 18 mois) ». Aucun document portant cette dénomination n'apparaît avoir été joint mais uniquement une pièce intitulée « revenus professionnels pour la déclaration fiscale 1997 ».
3. Le 23 juin 1998, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau pour l'ICC 1997 retenant un revenu imposable de CHF 889'928.-. L'impôt total dû se montait à CHF 323'879,90. Ce bordereau n'a fait l'objet d'aucune contestation.
4. Le 30 août 2001, l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure de vérification de leurs déclarations d'impôts 1996 à 2000, tant pour l'ICC que pour l'IFD.
5. Le 4 mars 2002, à l'issue de la procédure de vérification, l'AFC a informé le contribuable qu'elle entendait procéder à des reprises. L'une d'elle concernait la déclaration 1997 et était motivée comme suit : « le bénéfice de l'étude en faveur de M. P\_\_\_\_\_ pour la période du 1<sup>er</sup> juillet 1995 au 31 décembre 1996 ne doit pas être annualisé. Une reprise de CHF 536'951.- en bénéfice est calculée et correspond à la différence entre le bénéfice total de CHF 1'610'851,15 et les 12/18<sup>ème</sup> calculés dans le tableau de répartition du bénéfice remis lors du contrôle sur place ».
6. Par courrier du 12 mars 2002, le contribuable a fait part de sa détermination sur les reprises envisagées. Il admettait les montants de reprises proposés. La comptabilisation intervenue avait été faite de parfaite bonne foi et en toute transparence. S'agissant plus particulièrement de la déclaration 1997, des assurances avaient été données à l'époque. S'il devait apparaître qu'elles étaient erronées, la rectification ne saurait s'accompagner d'une quelconque sanction en raison du principe de la bonne foi.

7. Le 15 mai 2002, l'AFC a notifié au contribuable divers bordereaux de rappel d'impôts ICC pour les années fiscales 1997, 1999 et 2000 ainsi qu'un bordereau d'amende. Le rappel d'impôts pour 1997 comportait un supplément d'impôts de CHF 195'212,45 et des intérêts de retard de CHF 29'769,90. L'amende s'élevait à CHF 67'728.- et comportait la motivation suivante : « compte tenu des explications fournies lors de nos divers entretiens et par votre courrier du 12 mars 2002, ainsi que de votre bonne collaboration pendant la procédure, la négligence dont vous avez été fautif est considérée comme suffisamment légère pour fixer la quotité de l'amende au minimum légal de 1/3 du montant de l'impôt soustrait ».
8. Le 11 juin 2002, le contribuable, agissant par l'entremise de la fiduciaire, a déposé une réclamation auprès de l'AFC contre le rappel d'impôts 1997. Il estimait que le refus d'admettre que son revenu 1996 représentait les 12/18<sup>ème</sup> du bénéfice réalisé pendant la période allant du 1<sup>er</sup> juillet 1995 au 31 décembre 1996, n'était pas équitable, le calcul de l'impôt devant être proportionnel à la durée de l'assujettissement.
9. Par décision du 15 novembre 2002, l'AFC a maintenu le bordereau de rappel ICC 1997. Au cas où le contribuable, dérogeant aux règles du droit commercial, arrête ses comptes pendant la période de calcul sur la base d'un exercice d'une durée supérieure à une année, le revenu imposable devait inclure le bénéfice réalisé pendant toute la durée de l'exercice.
10. Par une seconde décision du 15 novembre 2002, l'AFC a réduit l'amende en matière d'ICC au cinquième de l'impôt soustrait, les circonstances dans lesquelles la procédure de vérification avait été ouverte permettant de constater qu'il s'agissait d'une démarche spontanée.
11. Le 10 décembre 2002, le contribuable a recouru contre la décision du maintien du bordereau de rappel ICC 1997 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI), pour les motifs évoqués dans la réclamation du 11 juin 2002, ainsi que contre le bordereau d'amende.  
  
L'AFC lui avait indiqué en son temps oralement que « la masse imposable devait être annualisée aussi bien quand un exercice comprenait moins de 12 mois que lorsqu'il en comptait plus », ce qui était d'ailleurs le cas en matière d'IFD. Il invoquait le principe de la bonne foi. Si son point de vue devait être partagé par la CCRMI, l'amende devait être annulée. Il sollicitait une comparution personnelle.
12. Dans le cadre de l'instruction de la procédure, la CCRMI a, par courrier du 5 novembre 2003, avisé le contribuable qu'elle envisageait d'augmenter l'amende infligée par l'AFC au motif qu'il n'y avait pas eu de démarche spontanée et que la faute imputée relèverait de l'intention.

13. Par courrier du 18 novembre 2003, l'intéressé a pris bonne note du contenu de la communication précitée, qui démontrait la nécessité d'une comparution personnelle, ainsi, cas échéant, que de l'audition de témoin.
14. Après avoir procédé aux mesures d'instruction sollicitées, la CCRMI a, par décision du 18 mai 2004, rejeté le recours du contribuable et fixé l'amende à CHF 152'388.-.

L'annualisation du bénéfice de l'activité indépendante du contribuable réalisé sur 18 mois n'était pas possible, la loi fiscale genevoise ne le prévoyant pas. Il était conforme à cette dernière de baser le calcul de l'imposition sur deux exercices arrêtés l'année précédant celle de la taxation. En ne déclarant qu'un bénéfice annualisé de CHF 1'073'901.- au lieu du bénéfice de CHF 1'610'851.- réalisé sur 18 mois, le recourant avait celé une partie de son revenu essentielle à la détermination de son obligation fiscale. La reprise était donc justifiée. L'AFC n'avait pas commis de négligence, car le recourant n'avait pas précisé qu'il ne déclarait que le bénéfice annualisé de son activité indépendante, aucun des documents produits en annexe de la déclaration fiscale 1997 ne permettant de le remarquer, la seule pièce comptable produite étant un compte intitulé « revenus professionnels pour la déclaration fiscale 1997 » ne faisant état que des produits et charges annualisés sans que cela ne soit indiqué.

Il n'avait pu être établi que le recourant avait reçu des assurances orales de l'AFC selon lesquelles il ne fallait déclarer que le bénéfice annualisé et il n'existait aucune pratique de ce type.

Quant à l'amende, la CCRMI a retenu qu'il y avait eu faute du recourant, sous forme de négligence. C'était à tort que l'AFC avait retenu qu'il y avait eu déclaration spontanée, celle-ci ne pouvant intervenir dans le cadre d'une procédure en vérification. Enfin, la négligence devait être qualifiée de grave au vu de l'ensemble des circonstances. L'amende devait donc être fixée aux trois quarts de l'impôt soustrait.

15. Par acte du 18 juin 2004, le contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif. Il concluait à l'annulation de la décision attaquée, à la confirmation de la taxation 1997 sur la base de l'annualisation faite à l'époque et à l'annulation de l'amende.

Sur l'annualisation, il maintenait son argumentation antérieure. Quant à l'amende, elle n'était pas justifiée car il avait été de bonne foi et s'était montré collaborant. Si erreur il y avait eu, elle avait été commise par la fiduciaire et non par son mandant qui n'avait pas lieu d'être pénalisé pour avoir suivi le conseil de sa mandataire.

16. Le 21 juillet 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, subsidiairement la confirmation de sa propre décision, reprenant en substance son argumentation antérieure sur l'annualisation, relevant que les assurances que prétendait avoir reçues le recourant n'avaient pas été démontrées. L'amende était justifiée dans son principe et dans sa quotité, à tout le moins devait-on confirmer celle qu'elle avait infligé.
17. Le 23 septembre 2004, le contribuable a dupliqué par l'entremise d'un avocat. Il maintenait l'intégralité de sa position. Le rappel d'impôts ne pouvait être opéré par l'AFC, car cette dernière aurait dû l'interpeller au plus tard au moment de la taxation pour l'ICC 1998. Lorsque la déclaration 1998 avait été déposée par le contribuable, elle contenait un compte pertes et profits portant sur un exercice s'étendant du 1<sup>er</sup> janvier 1997 au 31 décembre 1997. De cette manière, le contribuable avait communiqué que la déclaration 1997 contenait des états financiers qui portaient sur une période excédant 12 mois – ce dont le taxateur aurait dû se rendre compte puisque la date de clôture de l'exercice n'était plus, comme auparavant, le 30 juin.
- S'agissant de l'amende, la reformatio in pejus à laquelle avait procédé la CCRMI violait le principe de la non rétroactivité des lois puisqu'elle était interdite par le droit en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001. Une telle reformatio in pejus était par ailleurs prohibée en droit pénal lorsque seul le condamné recourait. Or, les principes généraux du droit pénal s'appliquaient en matière fiscale.
18. Dans sa duplique du 27 octobre 2004, l'AFC a persisté dans ses conclusions, relevant le caractère dilatoire de l'argumentation du recourant relative au rappel d'impôt.
19. La cause a été gardée à juger le 3 novembre 2004.

## 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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. a. Les faits litigieux se sont déroulés avant l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2001, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-I – D 3 11).
- b. En vertu du principe de non-rétroactivité des lois, le nouveau droit ne s'applique aux faits antérieurs à son entrée en vigueur qu'à des conditions restrictives, lorsque la rétroactivité prévue par la loi est limitée dans le temps, ne

---

conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (P. MOOR, Droit administratif, Vol. I, Berne 1988, p. 144 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle 1991, p. 116).

c. En l'espèce, la LIPP-I ne prévoit aucun effet rétroactif, si bien que le présent litige doit être tranché au regard des dispositions applicables au moment des faits, soit l'ancienne loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP – D 3 05).

3. a. La loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002 prévoit expressément en son article 86 que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de cette loi aux causes encore pendantes. Cette disposition n'est que la concrétisation du principe général qui prévaut en procédure, 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 (P. MOOR, Droit administratif, Berne 2002, tome 1 p. 171, 2.5.2). Il s'ensuit qu'en matière de procédure, c'est la LPFisc qui est applicable à la présente cause.

b. Aux termes de l'article 50 alinéa 2 LPFisc, la CCRMI a les mêmes compétences dans la procédure de recours que le département dans la procédure de taxation. Il s'ensuit qu'elle peut reprendre l'intégralité du dossier et se prononcer avec pleine cognition sur tous les éléments de celui-ci, ainsi que l'amende (ATA/493/2003 du 17 juin 2003 ; ATA/128/2003 du 11 mars 2003).

c. Selon l'article 51 alinéa 1 LPFisc, la CCRMI peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Elle dispose ainsi d'un plein pouvoir de décision, n'étant pas liée par les conclusions des parties et le recours devant elle a un effet dévolutif complet (P. MOOR, op. cit., tome 2 p. 686 ss). Contrairement à ce que soutient le recourant, il ne s'agit pas là d'une règle du droit matériel mais bien d'une norme procédurale définissant l'étendue de la compétence décisionnelle de l'autorité de recours.

4. a. Selon l'article 17 alinéa 1 aLCP, l'impôt est perçu sur la base du revenu réalisé par le contribuable pendant l'année qui précède celle au cours de laquelle l'impôt est dû. L'article 17 alinéa 4 aLCP prévoit que pour les contribuables qui tiennent une comptabilité régulière et qui n'arrêtent pas leurs comptes avec l'année civile, le revenu est taxé sur la base du dernier exercice précédant l'année dans laquelle l'impôt est exigible. Est ici visée la situation particulière du contribuable tenant une comptabilité ne coïncidant pas avec l'année civile, mais néanmoins établie sur douze mois. Dans ce cas, la taxation sera fondée sur les résultats apparaissant dans le dernier exercice précédant l'année dans laquelle l'impôt est exigible et ce, sans procéder à une annualisation des revenus (ATA M. du 17 juin 1987).

b. La doctrine et la jurisprudence ont admis de longue date que la période de calcul, pour les assujettis tenant une comptabilité commerciale, correspondait avec l'exercice précédant l'année de taxation, que cet exercice ait plus ou moins de douze mois. L'autorité fiscale prendra alors en considération l'ensemble de l'exercice sans procéder à une annualisation (ATA M. du 17 juin 1987 et les références citées ; ATA M. du 19 août 1988).

c. Le recourant allègue l'existence d'une pratique d'annualisation de l'AFC en matière d'ICC. Il n'a toutefois pu citer un seul cas établi, se bornant à mentionner une assurance orale à son égard, non démontrée, d'un collaborateur de l'AFC demeuré inconnu.

Au vu de ce qui précède, force est de constater que l'AFC a estimé à juste titre que le bénéfice de l'étude du recourant pour l'exercice du 1<sup>er</sup> juillet 1995 au 31 décembre 1996 ne devait pas être annualisé mais être entièrement pris en compte dans la taxation 1997.

5. a. Par le biais de la procédure de vérification ou de contrôle, l'AFC est en mesure de procéder à un rappel d'impôt au sens de l'article 340 LCP, pour autant que la déclaration du contribuable soit inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation ait été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été exacte. Le rappel d'impôt est indépendant de toute faute du contribuable que ce soit intentionnellement ou par négligence (ATA/764/2003 du 21 octobre 2003 consid. 7a et les références citées).

b. Selon la jurisprudence rendue au sujet de l'article 340 aLCP, le rappel d'impôt est réservé aux cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette insuffisance provient d'une autre cause, comme une erreur de l'AFC (ATA S. du 6 février 1991). Dans un arrêt du 9 juin 1992, confirmant l'ATA précité, le Tribunal fédéral a toutefois précisé que : "Le contribuable qui donne des renseignements inexacts ou incomplets sur sa situation ne saurait se libérer de sa responsabilité en arguant que l'autorité aurait dû élucider le cas, car il doit compter avec la possibilité que l'autorité se fonde de bonne foi sur les indications qu'il a données sans les examiner plus profondément. Seul est réservé le cas où l'autorité connaissait ou aurait dû connaître le défaut de renseignements du contribuable et qu'elle n'en a pas tenu compte par négligence" (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.208/1991 du 9 juin 1992 consid. 3b cité in ATA/764/2003 consid. 7c et les références citées).

c. De même, s'agissant du caractère inexact et/ou incomplet d'une déclaration, la doctrine estime que, d'une part, l'autorité est en droit de se fonder sur la déclaration du contribuable qui est garant de son exactitude et de son caractère exhaustif et, d'autre part, que le grand nombre de décisions à rendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (H. CASANOVA, Le rappel d'impôt in RDAF 1999 II p. 11).

Dans le cas d'espèce, il ne ressort pas des éléments du dossier que l'AFC ait été en mesure de se rendre compte avant la procédure de vérification, qu'un tiers du bénéfice de l'activité lucrative du recourant lui avait été celé dans sa déclaration ICC 1997. Ce dernier n'a en particulier pas été à même de démontrer avoir joint à cette dernière un quelconque document portant mention de l'annualisation du résultat de l'exercice ayant couru du 1<sup>er</sup> juillet 1995 au 31 juillet 1996 et permettant de comprendre que la pièce jointe intitulée « revenus professionnels pour la déclaration 1997 » ne couvrait pas l'entier de l'exercice. Quant à l'argument tiré de la comparaison avec la déclaration ICC 1998, elle n'est pas pertinente, la question n'était pas de savoir si l'AFC savait que l'exercice déclaré en 1997 comptait 18 mois – ce qui ressort de la déclaration ICC 1997 elle-même ; mais si elle pouvait se rendre compte que seuls les deux tiers du résultat de l'exercice lui avaient été annoncés.

Aucune négligence ne peut ainsi être reprochée à l'AFC et le rappel d'impôts s'avère justifié.

6. a. 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.
  - b. L'article 333 aLCP, 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 aLCP) ou, en cas de fraude intentionnelle, au plus à dix fois le montant de l'impôt éludé (art. 341 al. 2 aLCP).
  - c. 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.
  - d. 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 aLCP). 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 aLPC).
7. Le mandataire du recourant ne peut prétendre dissocier sa responsabilité de celle de son mandant ; de jurisprudence constante une partie est responsable des actes de son mandataire si bien qu'elle répond de toute faute de ses auxiliaires (ATF 114 Ib 62 ; 114 II 181 ; 107 Ib 169).

8. 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 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/828/2003 du 11 novembre 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).

En l'espèce, il se justifie de retenir que le recourant a agi par négligence : alors que – juriste de formation et représenté par une fiduciaire – il a choisi de rallonger de six mois un exercice comptable afin de modifier la période des futurs exercices, il n'a non seulement pas examiné de manière professionnelle les implications fiscales de cette transition mais, de surcroît, n'a pas transmis à l'AFC les pièces qui lui auraient permis de constater qu'il avait annualisé le résultat de l'exercice en cause. Au vu de l'ensemble des circonstances, sa négligence doit être qualifiée de grave.

Si la bonne collaboration du contribuable pendant la procédure de vérification est établie, force est de retenir, avec la CCRMI, que cette dernière n'a pas découlé d'une démarche spontanée comme l'avait admis à tort l'AFC. L'autorité intimée était dès lors fondée à revoir la quotité de l'amende infligée, au détriment cas échéant, du contribuable ainsi qu'on l'a vu précédemment, la procédure à cet égard ayant été respectée.

9. Tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal, les montants retenus pour l'amende correspondent à deux fois l'impôt soustrait. Reste à déterminer si la quotité de l'amende est justifiée.

a. 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/632/2001 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.O), sous réserve des exceptions prévues par le législateur cantonal à l'article 24 LPG.

b. 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/736/2003 du 7 octobre 2003 ; 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/736/2003) du 7 octobre 2003 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/518/2004 du 8 juin 2004; ATA U. du 18 février 1997). Enfin l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004; ATA P. du 5 août 1997).

c. 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. STOUDMANN, Code pénal annoté 2<sup>e</sup> édition, Lausanne, 2004 ad. art. 63 ch. 1.8 p. 204).

In casu, le Tribunal administratif estime qu'une amende fixée au trois quarts de l'impôt soustrait tient raisonnablement compte de la faute du contribuable, de sa situation personnelle, de son comportement en cours de procédure de vérification et du montant soustrait. Cette quotité doit ainsi être confirmée.

10. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge du recourant.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 18 juin 2004 par Monsieur P\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 10 mai 2004 ;

**au fond :**

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 2'500.- ;

communique le présent arrêt à Me Xavier Oberson, avocat du recourant ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,  
M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :