

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4163/2015-ICC

ATA/561/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 juin 2018

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Marc-Ariel Zacharia, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
7 avril 2017 (JTAPI/376/2017)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né le _____ 1967, réside à Genève.
 - 2) M. A_____ est un des fondateurs de la société B_____, inscrite au registre du commerce de Genève le 14 novembre 2006, dont le but est : « développement, conseil, gestion et exploitation d'infrastructures informatiques destinées principalement aux entreprises, prestations de services en matière de télécommunications, développement d'applications et d'hébergement et location de personnel, commerce de matériels et logiciels informatiques ». Son capital-actions est composé de 100'000 actions nominatives de CHF 1.-, qui sont devenues « au porteur » dès le 29 mai 2012. Le 1^{er} septembre 2011, M. A_____ est devenu administrateur unique de la société B_____, dont il était l'administrateur président dès sa création.
 - 3) M. A_____ est également le fondateur et administrateur de la société C_____, inscrite au registre du commerce de l'État de Genève le 16 mars 2011, dont le but est : « achat, vente, administration et gestion de participations dans toutes entreprises commerciales, financières ou industrielles, dans le sens d'une société holding et plus particulièrement dans le domaine informatique ». Il détenait alors la totalité du capital-actions, soit 100'000 actions de CHF 1.-.
 - 4) Par contrat du 22 mars 2011, M. A_____ a vendu à Madame D_____, née le _____ 1964 et domiciliée en France, 50'000 des actions qu'il détenait de la société C_____, au prix unitaire de CHF 1.- soit pour un total de CHF 50'000.-.
- Le paiement du prix de vente des actions devait intervenir à terme, à la demande du vendeur, et au plus tard le 31 décembre 2015.
- 5) M. A_____ et Mme D_____ ont également conclu une convention de fiducie, par laquelle Mme D_____ confiait à M. A_____ à titre fiduciaire, la gestion des 50'000 actions acquises le même jour.
 - 6) Par trois contrats de vente datés du 11 juillet 2011, M. A_____ a vendu 8'100 actions C_____, soit 1'500 à Monsieur E_____, 1'500 à Monsieur F_____ et 5'100 à la société G_____.
 - 7) Le 15 juillet 2011, M. A_____ et la société C_____, soit pour elle M. A_____, ont signé un contrat de vente d'actions de la société B_____.

Le capital-actions de la société B_____ était de CHF 100'000.-, divisé en 100'000 actions nominatives de CHF 1.- chacune, entièrement libérées. M. A_____ était alors titulaire de 45'000 actions.

Dans le cadre d'une modification de l'actionnariat de la société B_____ et après une période de négociation, les parties avaient convenu de vendre la totalité des actions de la société B_____ détenues par M. A_____ à C_____, au prix unitaire de CHF 45.15 par action pour un total de CHF 2'031'750.-.

Le prix de vente serait réglé par inscription de la créance au compte courant de l'associé vendeur ouvert dans les livres de la société C_____.

8) M. A_____ a été imposé à la source en 2011, en tant que français résidant en Suisse en possession d'un permis de séjour (livret B) délivré en octobre 2010. Il a été imposé de manière ordinaire les années suivantes.

9) Le 9 juillet 2013, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a communiqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) un cas éventuel de transposition qui résulterait de la vente par M. A_____ de ses 45'000 actions B_____ à la société C_____.

10) Le 4 novembre 2013, M. A_____ a déposé sa déclaration fiscale 2012.

Il détenait 41'900 actions de la société C_____, correspondant à une valeur imposable de CHF 180'263.-, ainsi qu'une créance envers Mme D_____ de CHF 50'000.-. Il a déclaré une fortune imposable de CHF 2'291'406.-.

11) Le 17 février 2014, sur demande de l'AFC-GE, la fiduciaire des sociétés B_____ et C_____ a remis le contrat de vente d'actions du 22 mars 2011.

12) Par courrier recommandé du 27 novembre 2014 renvoyé par pli simple le 22 décembre 2014, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture à son égard de procédures en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2010 et 2011.

À la suite de l'analyse de sa déclaration fiscale 2012 et étant donné sa fortune imposable, il aurait dû être imposé au rôle ordinaire dès la période fiscale 2010.

Un délai au 15 janvier 2015 lui était imparti pour formuler des observations et pour faire parvenir les déclarations fiscales pour les périodes 2010 et 2011, avec les déductions qu'il entendait faire valoir, accompagnées des justificatifs.

13) Le 4 février 2015, M. A_____ a déposé sa déclaration fiscale 2011.

14) Par courrier recommandé du 20 avril 2015, l'AFC-GE a informé M. A_____ que les procédures en rappel d'impôt et en soustraction portant sur les années 2010 et 2011 étaient terminées et lui a remis les bordereaux d'impôts pour les années 2010 et 2011 ainsi que les bordereaux d'amende pour l'année 2011.

L'ICC 2011 avait été fixé à CHF 96'890.05 sur la base d'un revenu imposable de CHF 340'539.-, au taux de CHF 342'375.-, et d'une fortune

imposable de CHF 2'187'052.-, au taux de CHF 2'257'889.-. L'IFD 2011, calculé sur un revenu de CHF 347'100.-, au taux de CHF 350'200.-, s'élevait quant à lui à CHF 31'404.55.

Les bordereaux d'amende ICC et IFD 2011, dont les montants s'élevaient à respectivement CHF 4'715.- et CHF 769.-, étaient motivés comme suit :

« Vous n'avez pas déclaré la totalité de votre fortune et vous avez de ce fait, bénéficié à tort d'une imposition favorable. [...] Dans votre cas, nous avons retenu le caractère de négligence et tenu compte de votre bonne collaboration. En conséquence, nous fixons la quotité de l'amende à une demi-fois les impôts soustraits ».

- 15) Par lettre recommandée du 20 mai 2015, l'AFC-GE a annulé la décision de clôture du 20 avril 2015 non entrée en force, ainsi que tous les bordereaux joints et a informé M. A_____ qu'une nouvelle décision serait rendue ultérieurement.

Elle devait instruire un nouveau grief en rapport avec la vente de la participation B_____ à la société C_____, qui pourrait constituer un cas particulier pouvant être considéré comme un rendement de fortune mobilière au sens de la loi. Les taxations pourraient être modifiées sur ce point.

M. A_____ devait lui faire parvenir le justificatif de l'encaissement du prix de vente des actions C_____ en 2011 et était invité à se déterminer sur ce nouveau grief avant le 22 juin 2015.

- 16) Par courrier du 22 juin 2015, la Fiduciaire H_____, a donné suite aux demandes de l'AFC-GE.

Le paiement du prix de vente de 50 % des actions de la société C_____, cédées les 22 mars 2011 pour CHF 50'000.-, devait intervenir à terme, mais au plus tard le 31 décembre 2015, raison pour laquelle une créance de CHF 50'000.- figurait dans la déclaration fiscale de M. A_____ sous le poste autres éléments de fortune. Les conditions d'application d'un cas particulier pouvant être considéré comme un rendement de fortune mobilière au sens de la loi ne semblaient ainsi par réunies.

- 17) Par courrier du 4 septembre 2015, l'AFC-GE a informé M. A_____ que les procédures en rappel d'impôt et en soustraction portant sur les années 2010 et 2011 étaient terminées et lui a remis les bordereaux de rappel d'impôts pour les années 2010 et 2011 ainsi que les bordereaux amende ICC 2010 et 2011, l'amende concernant l'IFD ne portant que sur l'année 2011.

L'ICC 2011 avait été fixé à CHF 482'985.90 sur la base d'un revenu imposable de CHF 1'532'480.-, au taux de CHF 1'534'425.-, et d'une fortune imposable de CHF 2'452'770.-, au taux de CHF 2'524'889.-. L'IFD 2011, calculé

sur un revenu de CHF 1'539'000.-, au taux de CHF 1'542'300 s'élevait quant à lui à CHF 176'486.05.

L'AFC-GE a retenu une transposition dans le cadre de la vente des actions B_____ à la société C_____.

Les amendes pour soustraction d'impôt ont été arrêtées à CHF 197'763.- pour l'ICC 2011 et à CHF 73'310.- pour l'IFD 2011. Elles étaient motivées comme suit :

« Vous n'avez pas déclaré la totalité de votre fortune ainsi que le rendement de participation provenant de la vente de vos actions de la société B_____ et vous avez, de ce fait, bénéficié à tort d'une imposition favorable. [...] Dans votre cas, nous avons retenu le caractère de négligence et tenu compte de votre bonne collaboration. En conséquence, nous fixons la quotité de l'amende à une demi-fois les impôts soustraits ».

- 18) Le 28 septembre 2015, M. A_____ a élevé réclamation à l'encontre de ses bordereaux de rappel et d'amende ICC et IFD 2011.

L'AFC-GE avait retenu un revenu mobilier imposable de CHF 2'004'604.- dont CHF 1'986'750.- au titre de transposition dans le cadre de la vente des actions B_____ à la société C_____. Or, l'existence d'un cas de transposition était contestée, dès lors que M. A_____ détenait au moment du transfert le 11 juillet 2011, 41,9% de la société acquéreuse, soit moins de 50 %.

De même, il était inexacte d'indiquer dans la fortune imposable une participation de 91.9 % dans la société C_____.

- 19) Par deux décisions du 26 octobre 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Selon les documents en sa possession, à savoir :

- un organigramme du groupe mentionnant les parts détenues par chacun des actionnaires au 11 juillet 2011 ;
- le procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire de la société C_____ du 11 juillet 2011 ;
- les certificats d'actions au porteur d'C_____ au 11 juillet 2011 ;
- la décision du conseil d'administration du 15 juillet 2011 concernant l'approbation de la cession des actions B_____.

L'AFC-GE avait constaté que le 15 juillet 2011, lors de la vente de 45 % du capital-actions d'B_____ à C_____, M. A_____ détenait 91.9 % des actions de cette dernière.

Les conditions de la transposition étant réunies, les reprises étaient maintenues.

Les conditions de la soustraction d'impôt étaient également remplies. M. A_____ avait fait en sorte que la taxation entrée en force soit incomplète et insuffisante. En effet, étant donné l'importance des montants soustraits, il ne pouvait ignorer que la déclaration fiscale soumise à l'AFC- GE était erronée.

La quotité de l'amende n'étant pas contestée, elle était maintenue.

- 20) Par deux actes du 26 novembre 2015, M. A_____ a recouru contre ces décisions sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), qui les a enregistrées sous les numéros de procédure A/4163/2015 (ICC) et A/4164/2015 (IFD).

Il a conclu préalablement à l'ouverture d'enquêtes et à son audition ; principalement à l'annulation des décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 26 octobre 2015, de même que les amendes, et à ce qu'il soit constaté qu'il n'existait pas de cas de transposition et qu'il soit dit qu'il n'était pas imposable au titre de rendement sur participations.

Mme D_____, son ex-compagne et la mère de leurs deux enfants, avait acquis 50'000 actions C_____, qu'elle lui avait remises à titre fiduciaire. Par conséquent, cette dernière était bel et bien la détentrice économique de 50'000 actions de la société C_____ et il estimait ne pas être imposable sur les 50'000 actions de la fiduciaire.

Il ne devait être imposé que sur les 41,9 % des actions dont il était lui-même propriétaire.

Il n'existait pas de cas de transposition, dès lors que la condition de détention d'au moins 50 % de la société à qui les participations avaient été vendues n'était pas remplie.

- 21) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, à ce qu'il soit procédé à une *reformatio in pejus* s'agissant de la nature de la faute qui devait être qualifiée d'intentionnelle, et s'en est rapporté à justice s'agissant de la quotité de l'amende.

L'AFC-CH lui avait remis un échange de courriers électroniques entre elle-même et la fiduciaire des sociétés B_____ et C_____, aux termes desquels M. A_____ détenait 91,9 % des actions de C_____. Elle lui avait également transmis le contrat de vente d'actions conclu entre M. A_____ et C_____ par lequel ce dernier cédait à la société 45'000 actions de B_____ au prix de CHF 45.15 par action, soit un total de CHF 2'031'750.-.

La déclaration fiscale remise par M. A_____ ne mentionnait ni la vente des actions de la société C_____ à Mme D_____, ni la vente des actions de B_____ à C_____. Seule une créance envers Mme D_____ de CHF 50'000.- était déclarée au titre d'autres éléments de fortune, ainsi qu'une créance envers C_____ d'un montant de CHF 2'013'604.- déclarée sous la rubrique « titres ». De plus, M. A_____ affirmait détenir 41,9 % des actions de C_____, tandis que Mme D_____ en détenait 50 %. L'AFC-GE pouvait en principe considérer que la déclaration d'impôt était conforme à la vérité et complète.

La transposition avait pu être établie compte tenu de nouveaux éléments, obtenus dans un premier temps dans des procédures menées en parallèle, concernant des contribuables tiers, soit notamment le procès-verbal de l'assemblée générale de C_____, des contrats de vente d'actions de ladite société et ses certificats d'actions, ainsi que la décision du conseil administratif de B_____. L'organigramme de C_____ ne faisait état que de quatre actionnaires, dont M. A_____, avec le taux de participation de 91,9 %. Cette participation était corroborée non seulement par le procès-verbal de l'assemblée générale de la société, mais également par les contrats de vente d'actions et surtout par les certificats d'actions au porteur. De plus, la vente d'actions au porteur impliquait la production d'un certificat d'actions correspondant à la part au capital-actions de la société, de sorte que le 11 juillet 2011, au moment de la vente par M. A_____ des actions de C_____, d'un total de 8'100 actions, cinq certificats d'actions au porteur auraient dû exister, soit un de 50'000, un de 41'900, deux de 1'500 et un de 5'100.

Le fait de ne pas avoir déclaré sa réelle participation à C_____, en ayant notamment produit des contrats dont la force probante avait été désavouée, ne pouvait raisonnablement pas être considéré comme relevant de la négligence. D'autant plus que M. A_____ avait fait preuve d'un comportement actif dans la dissimulation des parts détenues au sein de la société C_____.

- 22) Par courrier du 19 mai 2016, M. A_____ a remis deux autorisations de levée du secret fiscal établies respectivement par C_____ et B_____, si bien que le TAPI lui a donné accès aux pièces couvertes par le secret fiscal.
- 23) Invité à se déterminer sur l'écriture de l'AFC-GE, notamment la possibilité d'une *reformatio in pejus*, M. A_____ a persisté dans ses conclusions.

L'AFC-GE lui reprochait de ne pas avoir annoncé plus précisément la répartition des actions et l'existence d'un contrat de fiducie dans sa déclaration fiscale 2011. Or, il avait expressément été fait mention des deux créances existantes, à savoir CHF 50'000.- due par Mme D_____ et CHF 2'013'604.- par C_____. De même, il était précisé que M. A_____ ne détenait en pleine propriété que 41,9 % des actions de la société C_____.

Le 24 décembre 2015, Mme D_____ avait effectué un versement de CHF 50'000.- sur le compte personnel de M. A_____, en exécution du contrat de vente du 22 mars 2011 et conformément à l'art. 3 de ce dernier, selon lequel le paiement devait être exécuté au plus tard le 31 décembre 2015. L'objectif de la vente et de la fiducie était de garantir que Mme D_____ soit nantie du patrimoine nécessaire et propre à couvrir ses besoins ainsi que ceux de leurs filles, pour le cas où il lui arriverait malheur. Dans cette optique, il était parfaitement cohérent qu'il continue à gérer à titre fiduciaire le patrimoine, constitué de l'entreprise qu'il avait fondée.

S'agissant des certificats d'actions, l'administration de la société pouvait annuler ceux devenus obsolètes et réémettre les documents représentatifs en fonction de toute nouvelle situation.

De même, il n'était pas contradictoire, au vu du caractère confidentiel de la convention de fiducie, que l'organigramme de la société, destiné aux tiers qui n'avaient pas à être informés de l'existence d'une convention de fiducie, ne fasse pas mention de l'existence de Mme D_____.

Le procès-verbal du 11 juillet 2011 n'était ni daté, ni signé. Il n'avait aucune valeur. C_____ disposait d'actions au porteur depuis sa fondation, alors que ce document décrivait une procédure d'autorisation de cession d'actions pouvant exister uniquement en lien avec l'existence d'actions nominatives liées.

Enfin, le courrier électronique envoyé par la fiduciaire le 2 novembre 2012 devait être placé dans son contexte, soit celui de la représentation fiduciaire et de la confidentialité qui y est liée.

- 24) Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans les arguments et conclusions de sa réponse.
- 25) Le 27 février 2017, le TAPI a tenu une audience de comparution personnelle et d'enquêtes.
- a. Un représentant de l'AFC-GE a précisé que lors de l'instruction des dossiers, la fiduciaire avait été interpellée et avait produit le contrat de vente des actions. Le contrat de fiducie n'avait par contre été produit qu'au stade du recours.
- b. M. A_____ a confirmé les termes de ses recours. Il était séparé de Mme D_____. Le but du contrat qu'ils avaient conclu était de la protéger, ainsi que leurs enfants dans l'hypothèse en cas de son décès. En vendant 50 % des actions de la holding, il s'était positionné comme actionnaire minoritaire. Le contrat permettait à Mme D_____ de prendre le contrôle de la société au cas où il n'était plus capable de la diriger. En 2011, C_____ ne pouvait que prendre de la valeur. Ainsi, Mme D_____ ne prenait aucun risque en signant le contrat de vente et en s'engageant à payer les 50'000 actions à CHF 1.- l'action. À sa

connaissance, Mme D_____ avait économisé pendant quatre ans, emprunté de l'argent à une banque et utilisé un plan retraite afin de pouvoir verser les CHF 50'000.- fin 2015.

La Fiduciaire H_____ était la société réviseur de C_____ et sa fiduciaire personnelle pour l'année 2011, si bien qu'elle avait pu parfois mélanger les informations concernant sa société et sa situation personnelle. Il ignorait les raisons justifiant le fait qu'elle n'avait pas produit le contrat de vente et le contrat de fiducie en même temps. C'était sa fiduciaire qui lui avait proposé la création de la holding. Il était possible qu'elle ait attiré son attention sur le fait qu'il était nécessaire de ne pas détenir plus de 50 % des actions de la holding pour des questions fiscales, mais son seul objectif était de préserver les intérêts de ses enfants et de leur mère.

c. Mme D_____ a été entendue en qualité de témoin. Elle était séparée de M. A_____ depuis 2010. Il était le père de ses enfants. Elle avait signé les contrats de vente et de fiducie, afin qu'elle-même et ses enfant soient mis à l'abri en cas de décès de M. A_____. Elle avait payé les CHF 50'000.- grâce à un plan d'épargne, des économies faites sur cinq ans et un prêt bancaire. Elle avait indiqué sur le virement de CHF 50'000.- « virement familial », car il s'agissait d'une question privée.

d. Monsieur I_____, expert-comptable et ancien employé de la Fiduciaire H_____, a également été entendu. Il avait quitté la fiduciaire en octobre 2015.

Il était l'auteur du courriel du 2 novembre 2012 à l'AFC-CH. Il ignorait alors l'existence du contrat de vente et du contrat de fiducie. Ce n'était qu'au moment de remplir la déclaration d'impôt de M. A_____ pour la période fiscale 2012 qu'il avait appris que ce dernier avait cédé 50'000 actions à Mme D_____. Il avait ainsi eu connaissance des contrats de vente et de fiducie une année après le courriel du 2 novembre 2012. Il n'avait toutefois pas averti l'AFC-CH qu'il fallait corriger le pourcentage d'actions détenues par M. A_____.

Il n'avait transmis ni l'organigramme, ni le certificat d'actions, ni le procès-verbal du 11 juillet 2011. Ce dernier document n'avait aucune valeur juridique. Il n'avait pas été rédigé par la fiduciaire et contenait des erreurs, notamment sur l'actionariat. Il faisait par ailleurs référence à des notions juridiques liées à la société à responsabilité limitée. Il n'y avait jamais eu de procès-verbal d'une assemblée générale extraordinaire du 11 juillet 2011.

La Fiduciaire H_____ s'occupait tant des sociétés C_____ et B_____, que de la situation privée de M. A_____.

26) Dans ses écritures après enquêtes, M. A_____ a persisté dans ses conclusions.

Il était le fondateur et l'animateur central du groupe B_____. La conduite de ce groupe était éminemment liée à sa personnalité et à ses compétences. Les acteurs économiques qui entraient en relation avec le groupe, tout comme les actionnaires et les employés, acceptaient de collaborer et octroyaient leur confiance pour autant qu'il reste au premier plan. Il devait garder un pouvoir de décision et de conduite décisif, raison pour laquelle il apparaissait sur tous les organigrammes comme le détenteur principal des actions du groupe.

27) L'AFC-GE a également persisté dans ses conclusions.

28) Par jugement du 7 avril 2017, le TAPI a ordonné la jonction des recours interjetés le 26 novembre 2015 par M. A_____, les a rejetés et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux d'amende ICC et IFD 2011.

Ses enfants héritant directement de par la loi, M. A_____ aurait pu prendre des dispositions pour cause de mort par testament ou par pacte successoral à l'égard de son ex-compagne.

Si, comme il l'avait affirmé lors de son audition par le TAPI, M. A_____ était un acteur indispensable au sein de ses sociétés, alors celles-ci ne pourraient plus continuer à réaliser des bénéfices s'il venait subitement à disparaître ; les actions C_____ devraient logiquement perdre de leur valeur, ce qui irait à l'encontre du but de prévoyance familiale recherché.

La solution choisie par M. A_____ apparaissait d'autant plus étonnante que la somme demandée à son ex-compagne était considérable au regard de ses revenus annuels (EUR 24'768.- en 2014), ce qui l'avait obligée à contracter un emprunt bancaire de EUR 20'000.- et à obtenir le remboursement d'une partie de son épargne salariale pour un montant de EUR 10'048.-.

Cette cession d'actions à Mme D_____ apparaissait insolite et peu adéquate pour atteindre le but déclaré. Le choix de cette forme était abusif et avait pour seul but celui de faire l'économie des impôts normalement prévus en cas de transposition. Cette économie d'impôt n'était pas négligeable, puisqu'en l'absence d'une transposition, l'ICC 2011 se serait élevé à CHF 96'890.05, au lieu de CHF 482'985.- et l'IFD 2001 à CHF 31'404.55, au lieu de CHF 176'486.05, soit au total une économie d'impôt de CHF 531'177.-.

Les conditions d'une évasion fiscale étant ainsi remplies, il y avait lieu d'ignorer la vente des 50'000 actions à Mme D_____ et de considérer que M. A_____ détenait 91.9 % du capital de C_____ au moment du transfert de ses actions B_____ à cette dernière.

Les conditions d'une transposition étaient également réalisées, dès lors que M. A_____ avait transféré sa participation de 45 % au capital-actions de

B_____, qu'il détenait dans sa fortune privée, à C_____, dont il détenait le 91.9 % du capital-actions, pour un prix supérieur à la valeur nominale des actions transférées.

Enfin, l'AFC-GE ayant eu connaissance de cette transposition par l'AFC-CH en juillet 2013 et du contrôle qui s'en était suivi, les conditions légales permettant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt étaient remplies. Les montants des reprises n'étaient en soi pas contestés et rien n'indiquait qu'ils seraient erronés.

Conseillé par une fiduciaire qui avait rédigé les deux contrats du 22 mars 2011, M. A_____ ne pouvait ignorer les avantages fiscaux qu'il pouvait retirer en cédant ses 50'000 actions à son ex-compagne. A l'audience du 27 février 2017, il avait reconnu avoir discuté de toute cette problématique avec la fiduciaire et qu'il se pouvait que cette dernière eût attiré son attention sur le fait qu'il était nécessaire de ne pas détenir plus de 50 % des actions de la holding pour des questions fiscales. À l'évidence, la mise en place d'un tel stratagème ne relevait pas de la négligence, mais d'un comportement conscient, qui avait pour seul but de lui permettre d'économiser plus d'un demi-million de francs d'impôts. Le sachant, M. A_____ s'était à tout le moins accommodé du dommage financier qu'il pouvait causer à la collectivité. M. A_____ avait ainsi agi intentionnellement ou du moins par dol éventuel.

La soustraction d'impôt commise portait sur une somme qui n'était pas négligeable et il n'existait pas de circonstance atténuante ou motif de réduction de la sanction. Il se justifiait de fixer la quotité de l'amende à une fois le montant de l'impôt soustrait. Le dossier devait être renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux d'amendes ICC et IFD 2011 dans ce sens.

- 29) Par acte du 18 mai 2017, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre le jugement précité, concluant préalablement à l'ouverture des enquêtes, soit à son audition, ainsi que celles de Monsieur J_____ et de Madame K_____, respectivement dirigeant et auditrice de la Fiduciaire H_____ ; principalement, il a conclu à l'annulation du jugement entrepris et de la décision sur réclamation du 26 octobre 2015.

Le TAPI avait abusé de son pouvoir d'appréciation dans la mesure où il n'avait pas instruit un certain nombre de faits, tout en en tirant des arguments décisifs, pour admettre une évasion fiscale et ainsi rejeter le recours de première instance de façon arbitraire.

Il ne pouvait prendre des dispositions pour cause de mort, en raison de l'aspect transfrontalier de la situation familiale. Mme D_____ aurait dû s'acquitter de 60 % d'impôt en cas de succession. La solution adoptée était

adéquate, les actions étant appelées à prendre de la valeur. Mme D_____ s'était ainsi garanti une réelle prévoyance en évitant de se voir ponctionner des droits de succession confiscatoires, qu'elle n'aurait pas pu assumer.

Le TAPI s'était interrogé sur le prix des actions au regard des revenus de Mme D_____, mais avait ignoré le délai de plusieurs années, jusqu'au 31 décembre 2015, dont elle avait bénéficié pour mobiliser cette somme. De plus, faire des emprunts relatifs à ce type de montant n'avait rien d'inhabituel en France. Lors de l'audience du 27 février 2017, Mme D_____ avait d'ailleurs affirmée que cette dépense était « une bonne idée ».

En organisant une détention à titre fiduciaire, M. A_____ avait maximisé les chances de conduire le groupe de manière optimale tout en garantissant à Mme D_____ à moyen et long terme, un capital substantiel, les actions devant indubitablement prendre de la valeur.

La valeur de la société n'était pas amenée à diminuer en cas de décès de M. A_____. La continuité opérationnelle était organisée et permettait à la direction stratégique du groupe de prendre les mesures adéquates pour la suite sauvegardant de la sorte la valeur intrinsèque du groupe B_____. Admettre sans motif le contraire relevait de l'arbitraire.

Par conséquent, l'organisation économique choisie par M. A_____ était parfaitement adéquate au vu du but recherché, à savoir créer de la prévoyance pour son ex-compagne en France, lequel ne tendait en aucun cas à organiser une quelconque évasion fiscale.

Il devait ainsi être retenu que Mme D_____ était bel et bien titulaire de 50 % des actions C_____ et M. A_____ 41,9 % selon leurs volontés respectives et que M. A_____ n'était pas imposable au titre de la détention fiduciaire pour le compte de Mme D_____.

Pour ces motifs également, il n'existait pas de transposition, la condition de détention d'au moins 50 % de la société à qui les participations avaient été vendues n'était pas remplie.

En l'absence totale de volonté de procéder à une évasion fiscale et l'absence de stratagème allant dans ce sens, c'était à tort que le TAPI avait retenu que M. A_____ avait adopté un comportement illicite tendant à causer une perte financière à la collectivité.

Les montants des reprises étaient contestés dans la mesure où ces dernières étaient infondées. La chambre administrative devait annuler les rappels d'impôts et les amendes prononcées par le TAPI.

30) Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observation.

31) Dans sa réponse, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI.

32) Le 11 décembre 2017, la juge déléguée a tenu une audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes en présence de M. A_____, assisté de son conseil, et des représentants de l'AFC-GE.

a. M. A_____ a déclaré qu'en 2011, la solution proposée par la fiduciaire lui avait paru bonne et il s'était reposé sur ses conseils. L'objectif était très clairement celui de protéger ses enfants et son ex-compagne, et il vivait très mal l'interprétation contraire que l'AFC-GE avait faite de ses volontés.

Après 25 ans de vie commune avec Mme D_____, il n'avait pas souhaité la laisser sans le sou, raison pour laquelle la structure litigieuse avait été mise en place. Ils avaient acquis ensemble une maison. Depuis leur séparation, il lui versait CHF 1'500.- par mois pour l'entretien de leur fille cadette. L'aînée vivait avec lui et était à sa charge. Il contribuait aux charges de la maison, si bien que son ex-compagne n'avait aucun frais en relation avec son logement. Mme D_____ réalisait un salaire de EUR 2'500.- nets par mois, en tant que secrétaire de direction. Elle disposait d'économies. Contrairement à ce qui avait été retenu par le TAPI, elle avait les moyens lui ayant permis l'acquisition des 50'000 actions d'C_____. Le moment de la création de la société était le seul qui permettait à Mme D_____ de participer à son succès professionnel, puisque les actions valaient alors CHF 1.- et leur valeur serait ensuite appelée à augmenter.

Il se consacrait exclusivement au business et déléguait les tâches administratives à sa fiduciaire et à son comptable. Son revenu annuel était d'environ CHF 210'000.-.

b. M. J_____, expert-comptable et directeur de la Fiduciaire H_____ qu'il avait rachetée en 1993, a indiqué que M. A_____ était son client depuis 2011 et ils entretenaient depuis une relation professionnelle sereine. Il était au courant des enjeux de la procédure, soit qu'une transposition était reprochée à M. A_____. Ils en avaient discuté. Ils étaient revenus ensemble sur la manière dont les choses avaient été faites.

M. A_____ avait souhaité vendre 50 % du capital-actions C_____ à Mme D_____ dans l'idée de la protéger, afin qu'elle dispose d'un certain patrimoine, s'il devait lui arriver quelque chose. À l'époque, Mme D_____ ne disposait pas des CHF 50'000.-, raison pour laquelle un délai lui avait été octroyé pour s'en acquitter. Avec l'aide d'un juriste de la fiduciaire, il avait rédigé la convention. Mme D_____ était tout à fait partante pour cette transaction.

Il n'y avait jamais eu une intention de transposition. Il n'avait jamais eu le moindre doute à ce sujet et n'en avait d'ailleurs pas parlé à M. A_____.

c. Mme K_____, comptable auprès de la Fiduciaire H_____, entendue en qualité de témoin, a déclaré qu'elle était au courant de la procédure judiciaire, elle en avait discuté avec M. A_____. Elle avait lu les écritures et les dépositions des témoins.

Elle était l'auteur de la réclamation qu'elle avait rédigée dans l'urgence. Il lui semblait alors important de préciser que M. A_____ ne détenait pas 50 % des actions. Elle n'avait pas produit le contrat.

Elle avait travaillé sur les dossiers de B_____ et C_____. Elle était partie en congé maternité en mai 2011 et M. I_____ avait repris le suivi de ce dossier. Son départ avait été un peu précipité et l'acte de cession ne figurait vraisemblablement pas dans le dossier remis à M. I_____.

Elle connaissait l'existence d'un contrat de fiducie avec Mme D_____, M. A_____ souhaitait protéger son ex-compagne. La question de savoir s'il convenait de prévoir une donation ou une cession des actions avait été discutée. D'autres options auraient impliqué de verser d'éventuels droits de succession à l'étranger qui auraient pu être relativement élevés.

d. À l'issue de l'audience, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

- 33) Le détail des pièces figurant au dossier, sera repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit ci-après.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Selon l'art. 61 al. 1 let. b LPA, applicable par le biais de l'art. 2 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), le recours peut être formé pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents.
- 3) Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. De plus, il ne

suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 I 49 consid. 3.4 ; 140 I 201 consid. 6.1 ; 138 I 305 consid. 4.4).

- 4) Le litige porte sur l'existence d'un cas de transposition, en particulier sur la réalisation d'une des conditions prévues par la loi, soit celle de détenir plus de 50 % du capital-actions de la société à laquelle les actions sont transférées.

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; ATA/1419/2017 du 17 octobre 2017 consid 2b).

- 5) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 et art. 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

b. Si la notion de revenu n'est pas définie précisément par la loi, la jurisprudence et la doctrine retiennent en principe comme déterminante la théorie de l'accroissement net du patrimoine (ATF 142 II 197 consid. 6 ; 125 II 113 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_766/2010 du 29 juillet 2011 consid. 2.1 ; ATA/332/2013 du 28 mai 2013), c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 consid. 7). Selon celle-ci, le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs (ATA/1419/2017 précité consid. 3b ; ATA/342/2015 du 14 avril 2015 consid. 6c).

c. Est ainsi notamment imposable le rendement de la fortune mobilière, à savoir en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre ; ces avantages peuvent résulter d'actions, de parts de sociétés à responsabilité limitée, de parts de sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc. ; art. 20 al. 1 let. c LIFD et art. 22 al. 1 let. c LIPP). Lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, ils sont imposables à hauteur de 60 % (art. 20 al. 1bis LIFD et art. 22 al. 2 LIPP).

d. Sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière le produit du transfert d'une participation d'au moins 5 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de

personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50 % au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la valeur nominale de la participation transférée ; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun (art. 23 al. 1 let. b LIPP ; art. 20a al. 1 let b LIFD).

e. La transposition est soumise à quatre conditions cumulatives : 1) le vendeur détient des titres de participation dans sa fortune privée (principe de la valeur nominale) qu'il cède à la société acquéreuse soumise au régime de la valeur comptable ; 2) le vendeur doit contrôler la société acquéreuse de manière à pouvoir influencer sur la politique de distribution de dividendes ; 3) les actions doivent être cédées à une valeur supérieure à leur valeur nominale ; 4) le vendeur reçoit, en contrepartie de son apport, du capital social nominal ou un prêt à l'encontre de la société acquéreuse. Ainsi, les biens sur lesquels existe une imposition latente (réserves ouvertes ou latentes de la société dont les titres ont été apportés) sont transposés en valeurs exonérées (remboursement du capital ou de la dette de la nouvelle société en franchise d'impôt ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 147 s., n° 174 ss ; Yves NOËL, in Y. NOËL/Florence AUBRY-GIRARDIN (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 20 n° 100).

- 6) En matière fiscale, quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 et 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3 ; ATA/330/2018 du 10 avril 2018 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017).
- 7) En l'espèce, C_____ a été créée le 16 mars 2011. Le recourant a cédé la moitié de ses actions à Mme D_____ le 22 mars 2011. Il a vendu à trois co-contractants 8'100 actions le 11 juillet 2011. Dans la même semaine, soit le 15 juillet 2011, il a cédé 45'000 actions de la société B_____ dont il était titulaire à la société C_____, au prix unitaire de CHF 45.15 par action pour un total de CHF 2'031'750.-.

Cette chronologie des événements, et en particulier le fait de se dessaisir de 50% des actions de la société C_____ au bénéfice de son ex-compagne, moins de quatre mois avant de vendre à cette même société 45'000 actions de B_____, lui a permis de soustraire de sa fortune mobilière le produit de ce transfert et d'opérer ainsi une substantielle économie d'impôt, puisqu'il n'était alors plus en possession de plus de 50 % du capital-actions de la société à laquelle les actions étaient transférées.

Par conséquent, et indépendamment d'un comportement fautif, dont l'existence sera examinée plus en détail ci-après, c'est à juste titre que l'AFC-GE a retenu l'existence d'un cas de transposition.

- 8) a. Les décisions de taxation entrées en force mais inexactes peuvent faire l'objet, à certaines conditions, d'un rappel d'impôt. Lesdites conditions sont réglementées de manière similaire au plan fédéral ou cantonal. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 1ère phr. LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

En revanche, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD ; art. 53 al. 1 in fine LHID ; art. 59 al. 2 LPFisc). De même, vu la maxime d'office, si elle renonce à procéder aux investigations nécessaires en raison d'un état de fait déclaré de manière incomplète, le lien de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante peut être interrompu (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 151, p. 1813, n. 11).

- b. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale.

Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1).

En d'autres termes, au moment de procéder à la taxation, l'autorité fiscale peut se fonder sur les éléments déclarés sans se livrer à des investigations complémentaires. Elle n'a cette obligation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les

conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2009 consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 précité consid. 8.1 ; 2C_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 précité consid. 5.1 ; 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.7 ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 ; Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12). À cet égard, le grand nombre de décisions à prendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 11).

Dans la mesure où le contribuable déclare de manière complète, sur un plan quantitatif, les éléments imposables et que leur évaluation a été acceptée sans changement lors de la taxation, une procédure en rappel d'impôt n'est plus possible, même si l'évaluation était insuffisante (administration fédérale des contributions, Circulaire no 21, Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la LIFD, 7 avril 1995, ch. 2.2). De plus, de manière générale, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD et 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12).

- 9) En l'espèce, les décisions de taxation étaient entrées en force au moment de l'instruction par l'AFC-GE d'un éventuel cas de transposition. Les taxations pour l'année 2012 étaient incomplètes dans la mesure où elles ne tenaient pas compte de tous les éléments de fortune du recourant, entraînant ainsi une perte fiscale pour la collectivité. Le lien de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et

la taxation insuffisante n'a pas été interrompu, dès lors que les inexactitudes de la déclaration fiscale remise par le recourant n'étaient pas flagrantes. L'autorité fiscale ne pouvait pas se rendre compte de l'état de fait incomplet sans se livrer à des investigations complémentaires. De son côté, le recourant, soit pour lui sa fiduciaire, aurait dû remettre à l'AFC-GE, en même temps que sa déclaration d'impôt, les éléments qui auraient permis à cette dernière de constater l'existence d'un cas de transposition.

Pour ces motifs, l'AFC-GE était en droit de procéder à un rappel d'impôt.

- 10) a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (al. 1). En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2).
 - b. Les art. 56 al. 1 LHID, applicables dès le 1^{er} janvier 2001 (ATA/330/2018 du 10 avril 2018) et 69 al. 1 LPFisc relatifs à la soustraction d'impôt, ont la même teneur que l'art. 175 LIFD. La chambre de céans peut ainsi ne rendre qu'un seul arrêt valant pour les deux amendes prononcées, ce qui est admissible, dès lors que l'amende pour soustraction fiscale est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 1 et 2C_918/2012 du 11 février 2013 consid. 1).
 - c. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/330/2018 du 10 avril 2018).
- 11) a. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (ATA/330/2018 du 10 avril 2018 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).
 - b. Il y a comportement intentionnel lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est avérée, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, n 26 p. 587). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée).

c. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. Tel est le cas lorsque le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; RDAF 2003 II 622, 631 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 587 n. 18). Agit par négligence, au sens de l'art. 12 CP, quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/330/2018 du 10 avril 2018 ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016 et les références citées). La négligence implique de porter un jugement sur le comportement de l'auteur, en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce qu'il avait à l'esprit (ATA/330/2018 du 10 avril 2018 ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 36b).

- 12) En l'espèce, l'AFC-GE a fondé et motivé les décisions attaquées en retenant le caractère de négligence et en tenant compte de la bonne collaboration du recourant. Dans le cadre de la procédure de recours devant le TAPI, l'autorité fiscale a conclu à ce que cette instance procède à une *reformatio in pejus* dès lors qu'il devait être retenu que le recourant avait agi intentionnellement. Elle a été suivie par le TAPI.

La chambre de céans ne partage toutefois pas cette analyse, dès lors qu'il n'existe aucun élément probant permettant d'établir que les contrats conclus avec son ex-compagne avaient pour seul but une économie fiscale. Au contraire, le recourant n'a jamais varié dans ses déclarations, que ce soit lorsqu'il a été interrogé par l'autorité fiscale, ou en cours de procédure. Il a toujours soutenu que sa première intention était celle de trouver une solution pour régler sa succession et mettre sa famille à l'abri de futures difficultés financières. De nombreuses pièces versées au dossier permettent de constater que les contrats ont été exécutés. L'ex-compagne du recourant s'est acquittée du prix d'achat des actions, par le biais de ses économies, mais également d'un prêt bancaire et du bénéfice de sa prévoyance professionnelle. Au vu de son revenu, elle a ainsi dû concéder des sacrifices financiers considérables, de sorte qu'il n'est pas vraisemblable qu'elle les ait acceptés uniquement pour que le recourant puisse bénéficier seul d'une économie d'impôt.

De plus, s'il est vrai que la solution choisie par le recourant exigeait de son ex-compagne un important sacrifice financier, elle lui assurait un investissement

rentable et peu risqué, si bien qu'il n'apparaît pas étonnant qu'elle ait accepté, notamment, de contracter un emprunt bancaire de EUR 20'000.- et d'investir son épargne salariale pour un montant de EUR 10'048.-, ces sommes étant peu élevées en comparaison du revenu qu'elle pouvait espérer. Cet investissement lui permettait également de participer au fruit du travail de son ex-compagnon.

Le TAPI ne saurait être suivi lorsqu'il affirme que les sociétés ne pourraient plus continuer à réaliser des bénéfices, si le recourant venait subitement à disparaître, ce dernier se présentant comme un acteur indispensable au sein de celles-ci et que les actions C_____ devraient logiquement perdre de leur valeur. Il apparaît en effet improbable que le recourant, de même que ses actionnaires, n'aient pas pris les mesures pour assurer la continuité des affaires et ainsi éviter de prendre un tel risque financier. Le recourant a d'ailleurs expliqué en cours de procédure que la continuité opérationnelle était organisée et permettait à la direction stratégique du groupe de prendre les mesures adéquates pour la suite, sauvegardant de la sorte la valeur intrinsèque du groupe B_____. Par conséquent, et faute de preuve contraire, aucun élément ne permet d'invalider les explications données par le recourant sur ce point.

Le courrier envoyé par la fiduciaire à l'AFC-CH le 2 novembre 2012 par voie électronique ne démontre nullement l'existence d'une volonté de dissimuler au fisc des éléments pertinents. Les explications données dans ce courriel ne sont en effet pas en faveur du recourant. L'autorité fiscale ne donne pourtant aucune explication permettant de comprendre les motifs qui pourraient motiver une fiduciaire à agir à l'encontre de son client, en déclarant qu'il était propriétaire de plus de 50 % des actions au moment du transfert. Entendu devant le TAPI, M. I_____, employé de la fiduciaire, a déclaré qu'il avait eu connaissance des contrats de vente et de fiducie une année après le courriel du 2 novembre 2012, soit au moment de remplir la déclaration fiscale du recourant. Ces explications corroborent celles données par Mme K_____, soit qu'elle avait dû quitter son emploi de manière précipitée au début de son congé maternité et qu'il était ainsi vraisemblable que l'acte de cession des actions ne figurait pas au dossier remis à M. I_____. Par conséquent, le courriel du 2 novembre 2012 ne saurait démontrer que le recourant était propriétaire de plus de la moitié des actions.

Le recourant a apporté la preuve, en cours de procédure, que la réelle intention des parties était celle d'exécuter les contrats, et a démontré que tel avait été le cas. Pour ces motifs, il ne peut être retenu que le recourant a adopté intentionnellement un comportement lui permettant de contourner ses obligations fiscales.

Bien que le recourant ne se retranche nullement derrière la responsabilité de sa fiduciaire, il sera rappelé qu'en matière fiscale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres, principe qui vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013). La

responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. Le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/1641/2017 du 19 décembre 2017 et les références citées) ; en particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de sa responsabilité et de ses obligations fiscales (ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 22b).

La fiduciaire du recourant ne pouvait ignorer que la vente des actions telle qu'elle a été opérée permettrait au recourant de profiter d'une économie d'impôt considérable. Elle aurait dû communiquer à l'autorité fiscale les contrats de vente et de fiducie, en même temps que la déclaration d'impôt et donner les explications idoines afférentes à ce transfert d'actions. Or, la fiduciaire n'a pas tenu compte des conséquences que pouvaient entraîner ce manque de transparence à l'égard de l'AFC-GE.

Pour ces motifs, il sera retenu que le recourant a agi par négligence, si bien que l'amende prononcée dans les décisions attaquées sera confirmée, et le jugement du TAPI sera annulé en tant qu'il a renvoyé le dossier à l'intimée pour notifier de nouveaux bordereaux d'amendes ICC et IFD au sens des considérants de son jugement.

Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis.

- 13) Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant qui n'obtient que partiellement gain de cause. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, sera allouée au recourant, qui y a conclu et a eu recours aux services d'un avocat (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 mai 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 avril 2017 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 avril 2017 en tant qu'il a renvoyé le dossier à l'administration fiscale cantonale pour notifier de nouveaux bordereaux d'amendes ICC et IFD 2011 dans le sens des considérants ;

confirme le jugement pour le surplus ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.- ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève ;

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 Me Marc-Ariel Zacharia, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance .

Siégeant : Mme Junod, présidente, M. Thélin, Mme Krauskopf, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :