

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4501/2010-ICCIFD

ATA/1307/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 décembre 2015

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
14 juin 2013 (JTAPI/687/2013)**

EN FAIT

1) Monsieur A_____, domicilié dans le canton de Genève, est notamment administrateur de B_____ (ci-après : B_____), société anonyme de droit suisse, ayant son siège à Genève et dont le but est l'administration et la gestion directe ou fiduciaire de valeurs mobilières et immobilières de toute nature.

2) Dans ses déclarations fiscales pour les années 2001 à 2003, le contribuable a déclaré concernant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), respectivement des revenus bruts et nets de CHF 200'473.- et CHF 45'850.- ; CHF 200'347.- et CHF 50'903.- ; CHF 200'030.- et CHF 16'744.-, ainsi qu'une fortune nette après déductions nulle.

Ses revenus provenaient essentiellement de son activité salariée auprès de B_____, pour laquelle il recevait un salaire annuel brut de CHF 198'000.-. Le solde était constitué de revenus de la fortune immobilière et mobilière. Il possédait un bien immobilier à C_____, vendu fin 2003 pour CHF 400'000.- et payait une pension alimentaire de CHF 111'636.- en 2003, CHF 105'672.- en 2002 et CHF 112'100.- en 2001. Il avait contracté une dette de plus de CHF 300'000.- vis-à-vis de B_____.

3) a. Le 26 février 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à M. A_____ un bordereau définitif pour l'ICC 2001-B de CHF 7'173.50 et un bordereau pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2001-B de CHF 23'679.75.

b. Le 22 mars 2004, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau ICC 2002 de CHF 8'402.85 et un bordereau IFD 2002 de CHF 624.15.

c. Pour l'exercice fiscal 2003, elle lui a notifié le 9 mai 2005 un bordereau ICC de CHF 363.75 et un bordereau IFD de CHF 395.60.

Non contestés, ces bordereaux sont entrés en force.

4) Le 15 janvier 2008, l'AFC-GE a avisé M. A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction fiscale portant sur les taxations en matière d'ICC et IFD, relatives aux années fiscales 2001 à 2003. En outre, elle entendait effectuer le contrôle de ses déclarations fiscales 2004 à 2006 non encore taxées. Il était susceptible de ne pas avoir déclaré certains éléments de revenus et de fortune et était convoqué au service du contrôle le 24 janvier 2008.

5) Le 8 avril 2008, l'AFC-GE a écrit au contribuable. Un délai lui avait été accordé à l'issue de l'entretien du 24 janvier 2008 pour produire une copie de son

jugement de divorce, « le contrat de mars 2000 » de rachat de la société « D_____ », ainsi qu'une explication exhaustive de son « train de vie », selon un tableau récapitulatif qui lui avait été transmis. Il devait également fournir le mandat qui le liait avec des sociétés dont il était administrateur. Il n'avait pas respecté ce délai et devait s'exécuter d'ici au 18 avril 2008.

6) Le 5 mai 2008, M. A_____ a répondu par l'intermédiaire de son avocat.

Il a transmis :

- une copie de son jugement de divorce ;
- un contrat de vente d'actions conclu le 1^{er} mars 2000 entre la société E_____ (ci-après : E_____) et lui-même, à teneur duquel : E_____ détenait 13'668 actions de la société F_____ (ci-après : F_____), de droit maltais, laquelle détenait 13'668 actions de la société D_____ (ci-après : D_____) ; E_____ vendait à M. A_____ ses 13'668 actions F_____ pour un prix de USD 25'000'000.- ; à la signature du contrat, M. A_____ devait verser à Me G_____, avocat, agissant en tant que séquestre (avec référence à une convention qui n'a pas été produite), un montant de USD 1'666'600.- et le solde, soit USD 23'334'400.- d'ici au 31 mars 2000, payable par un chèque bancaire tiré sur une banque de premier ordre ; les actions seraient remises à M. A_____ lors du versement du solde du prix de vente ; en cas de non-paiement, la convention deviendrait caduque et le montant du versement initial resterait acquis au vendeur ;
- un contrat de vente d'actions du 1^{er} mars 2000 conclu entre M. A_____ et H_____, à teneur duquel : M. H_____ détenait 5'679 actions F_____ qu'il vendait à M. A_____ pour le prix de USD 5'000'000.- selon des modalités de vente similaires à celles du contrat précédent, le montant du versement initial étant de USD 333'400.- et le solde à payer au séquestre USD 4'666'600.-.

Il produisait également différents courriers permettant d'expliquer et prouver qu'en 2000, il n'avait acquis que la moitié des titres d'D_____ pour un montant de USD 15'000'000.- ; il avait acquis cette participation pour le compte de I_____ et de J_____ et c'était à leur demande qu'il avait à nouveau, en 2004, transféré celle-ci à K_____ LTD (ci-après : K_____) de droit maltais. Dans un courrier du 14 juillet 2004 adressé aux trustees des trusts I_____ et J_____, ainsi qu'à K_____, il exposait avoir transféré les actions avec effet immédiat à K_____.

Le tableau de « train de vie » transmis par l'AFC-GE devait être corrigé et complété sur différents points dont il donnait le détail. Il contestait les projections effectuées par l'AFC-GE, laquelle exagérait son train de vie. Il avait dû se défaire

de certains actifs, notamment d'objets d'art de collection, pour faire face à ses frais.

- 7) Le 15 juillet 2008, sur demande de l'AFC-GE il a transmis le détail des ventes desdits objets d'art, lesquelles avaient généré un produit de CHF 50'000.- en 2000, CHF 56'644.- en 2002 et CHF 72'220.- en 2006.
- 8) Le 22 octobre 2008, l'AFC-GE a demandé à M. A_____ la transmission des contrats de fiducie qui le liait à I_____ et à J_____, la preuve du paiement de ses honoraires pour son activité de mandataire en faveur de celles-ci, ainsi que la convention de vente des actions F_____ par K_____ en 2004.
- 9) M. A_____ a répondu le 21 novembre 2008. Un "important client" de B_____ avait souhaité acquérir F_____. Les fonds nécessaires avaient été versés par L_____ et M_____, deux trusts gérés par B_____ pour le compte de ce client. M. A_____ était apparu vis-à-vis des tiers comme acquéreur des titres F_____, mais il avait agi à titre fiduciaire pour le compte du client de son employeur. Aucun contrat de fiducie n'avait été conclu par écrit, car il s'agissait d'un très bon client de B_____. En outre, il n'avait pas été rémunéré pour l'activité de fiducie au-delà du salaire que B_____ lui avait versé.

En 2004, les relations avec le client s'étaient dégradées. À la suite de cela, il avait transféré les titres qu'il détenait à deux autres trusts créés par l'avocat du client. Le seul document relatif à ce transfert était le courrier du 14 juillet 2004.

Il produisait des avis de débit établis sur papier à en-tête de B_____, à teneur desquels cette société avait débité à L_____ et à M_____ en 2001, 2002 et 2003, USD 150'000.- par année, à titre de commission de fiducie "D_____".

- 10) Un nouvel entretien s'est tenu le 9 octobre 2009 entre M. A_____ et des membres de la direction du contrôle de l'AFC-GE dont celle-ci a résumé le contenu dans le courrier qu'elle a adressé au mandataire du contribuable le 6 novembre 2009.

L'AFC-GE considérait que M. A_____ était le seul et unique acquéreur des 19'338 actions F_____. En outre, M. A_____ était également détenteur, via F_____, de 66 % du capital-actions de cette société luxembourgeoise. Le contribuable était prié de transmettre à l'AFC-GE les comptes F_____ avec leurs annexes d'ici au 27 novembre 2009.

- 11) M. A_____ a répondu le 27 novembre 2009. Il n'avait acquis que la moitié de la quantité d'actions F_____. Partant, la participation via celle-ci dans le capital-social de D_____ n'était que de 33 %.

Il ne détenait pas les comptes F_____.

12) Par courrier du 3 décembre 2009, M. A_____ a encore transmis une attestation signée de Maître P_____ qui, en tant que « protector » de I_____ et de J_____, confirmait que les montants investis par M. A_____ dans le groupe D_____ provenaient des fonds des trusts précités dont il était le mandataire. Les constituants des trusts n'étaient ni domiciliés en Suisse, ni contribuables en Suisse. La revente des titres F_____ par K_____ s'était soldée par une perte importante et le produit de la vente avait été remis intégralement dans le fonds des trusts précités.

13) Le 27 janvier 2010, l'AFC-GE a écrit à M. A_____.

Les moyens de preuve relatifs à l'existence de rapports de fiducie qu'il avait produits étaient insuffisants. Le détail des reprises qui allaient être effectuées était annexé.

Le contribuable avait dix jours pour se déterminer, sinon des bordereaux rectificatifs seraient établis, reprenant ces éléments de taxation.

14) Par courrier du 9 février 2010, M. A_____ a contesté toute reprise, tant sur le revenu que sur la fortune. Dans l'hypothèse où l'AFC-GE maintenait ne pas pouvoir admettre l'existence d'un rapport de fiducie, elle devait d'évidence qualifier les USD 15'000'000.- versés par J_____ et I_____ comme des prêts, diminuant d'autant la fortune imposable.

15) L'AFC-GE a répondu le 30 mars 2010 au courrier précité. Elle maintenait sa position concernant le rapport de fiducie non établi. Concernant les dividendes, elle avait produit, lors de l'entretien du 9 octobre 2009, les états financiers (bilan et compte de pertes et profits) audités d'D_____, desquels ressortait le versement de dividendes pour le montant qu'elle avait retenu selon les détails qu'elle avait communiqués dans son courrier du 27 janvier 2010.

Elle accordait à M. A_____ un ultime délai au 20 avril 2010 pour lui transmettre :

- les comptes (bilan et compte de pertes et profits) avec leurs annexes F_____ ;
- l'activité exacte, le but économique et les acteurs de cette société maltaise ;
- le nombre d'employés et leurs domiciles, la dimension des éventuels locaux, le détail de ses éventuelles autres participations ;
- l'activité et le domicile des administrateurs ;
- la preuve de la comptabilisation et de l'encaissement des dividendes reçus de la filiale D_____ et toute justification relative à l'utilisation de ces fonds.

A défaut de la production de ces documents, elle considérerait M. A _____ comme étant le bénéficiaire effectif des dividendes versés par la société luxembourgeoise précitée en application de la théorie de la transparence.

- 16) Le contribuable a répondu le 20 avril 2010. Il ne détenait plus aucun document relatif à F _____, les ayant restitués aux fiduciaires à la fin des rapports de fiducie. Les états financiers de cette société ne lui avaient pas été réellement montrés lors de l'entretien du 9 octobre 2009. Ils étaient simplement posés sur la table. Il sollicitait la délivrance d'une copie de ces pièces.

Il croyait se souvenir qu'F _____ ne disposait pas de personnel. Il avait pu obtenir au Registre du commerce des données établissant le transfert des 9'663 actions qui s'était déroulé le 14 juillet 2000, en application de la convention du 1^{er} mars 2000 et le transfert des mêmes actions qui était intervenu le 14 juillet 2004.

À ce courrier était joint un « avis de transfert ou de transmission d'actions » relatif au titre F _____ du 14 juillet 2000, à teneur duquel M. H _____ avait transféré 5'670 actions F _____ à M. A _____ et qu'une société N _____ lui avait transféré 3'939 actions.

Un document similaire était annexé, daté du 14 juillet 2004, selon lequel c'était lui-même qui transférait à K _____ 9'670 actions F _____.

- 17) Le 15 juillet 2010, l'AFC-GE a informé M. A _____ que la procédure en rappel d'impôt et la procédure pénale pour soustraction d'impôt y relative étaient terminées, tant pour l'ICC que pour l'IFD 2001 à 2003. Elle lui notifiait les bordereaux de supplément d'impôt suivants :

IFD	Supplément d'impôt CHF	Intérêts de retard CHF
2001	442'704.55	136'777.-
2002	221'636.35	59'610.95
2003	227'544.15	52'382.55

ICC	Supplément d'impôt CHF	Intérêts de retard CHF
2001	1'499'542.-	350'330.50

2002	817'660.-	158'319.45
2003	817'689.90	129'706.05

Les suppléments d'impôts étaient fondés sur les reprises sur revenus que l'AFC-GE avait annoncées au contribuable dans son courrier du 27 janvier 2010.

Concernant l'imposition de la fortune, les reprises étaient les suivantes :

en 2001 : CHF 25'450'000.- (soit la valeur des titres F_____ en CHF 48'900'000.- sous déduction du montant de la dette chirographaire vis-à-vis de J_____ et de I_____);

en 2002 : CHF 20'788'500.- (soit la valeur des titres F_____ en CHF 41'577'000.-, sous déduction de CHF 20'788'500.-, soit le montant de la dette chirographaire vis-à-vis de J_____ et de I_____);

en 2003: CHF 18'550'500.- (soit la valeur des titres F_____ en CHF 37'101'000.- sous déduction de CHF 18'550'500.-, soit le montant de la dette chirographaire vis-à-vis de J_____ et de I_____).

Aux bordereaux de taxation supplémentaires, elle a joint deux bordereaux-amende. Le premier, relatif à l'IFD, s'élevait à CHF 891'855.-. L'amende avait été calculée à raison d'une fois le montant soustrait en raison d'une soustraction intentionnelle.

Le deuxième, relatif à l'ICC, était d'un montant de CHF 3'134'892.-. L'infraction avait été commise à tout le moins par dol éventuel sur un revenu et une fortune importants. Pour cette raison, la quotité de l'amende était fixée à une fois le montant soustrait.

- 18) Le 20 décembre 2010, M. A_____ a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les deux décisions de l'AFC-GE sur réclamation du 19 novembre 2010 relatives à l'ICC et l'IFD 2001 à 2003, concluant à l'annulation des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende notifiés pour les périodes fiscales précitées.

Il contestait entièrement les taxations issues des reprises sur revenu et sur fortune, ainsi que les amendes.

L'AFC-GE avait retenu de manière arbitraire qu'il avait acquis l'intégralité du capital F_____.

- 19) L'AFC-GE a répondu le 29 juillet 2011, concluant au rejet du recours. Elle avait fondé sa décision d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt sur les faits suivants : les acquisitions par le contribuable d'une participation dans le groupe F_____ de 2/3 du capital social par l'investissement d'un montant de USD 30'000'000.-, sur l'analyse du train de vie du contribuable, sur la vente du groupe B_____ et sur l'acquisition par le contribuable de la société organisatrice de la finale mondiale du concours U_____ au travers de la société V_____.

Le groupe Elite figurait parmi les plus grandes agences de mannequins et de tops models dans le monde. M. A_____, de 2000 à 2004 était apparu publiquement comme vice-président et actionnaire du groupe.

L'existence de rapport fiduciaire par l'acquisition de la participation au capital F_____ n'était aucunement établie. Ses déclarations sur son train de vie réduit n'étaient pas crédibles.

La participation de 66 % de M. A_____ dans le capital F_____ lui donnait droit de participer à concurrence d'un tiers dans le capital d'D_____ et cette dernière société ayant versé à ses actionnaires des dividendes, il avait perçu un montant total de CHF 3'843'514.- de revenus entre 2001 et 2003, soit :

durant les années litigieuses, le contribuable disposait d'une fortune mobilière non déclarée d'au moins CHF 30'000'000.-, celle-ci avait produit des rendements imposables d'au moins 2 % par année.

- 20) M. A_____ a répliqué le 13 septembre 2013. Il persistait à considérer qu'il n'y avait lieu à aucune reprise. L'AFC-GE invoquait la vente de B_____ comme élément à l'origine de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, alors qu'elle datait de 1993. Elle avait fait l'objet d'une taxation et l'AFC-GE sous-entendait, sans preuves, qu'elle n'avait pas eu lieu. Le tableau d'analyse du train de vie du contribuable n'avait aucune substance, et aucune reprise n'avait été faite sur cette base.

De manière contradictoire, l'AFC-GE avait effectué une reprise sur les dividendes versés par D_____ alors qu'F_____ n'avait quant à elle versé aucun dividende à ses actionnaires entre 2001 et 2003.

- 21) Le 28 octobre 2011, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. Le litige ne concernait que les éléments de fortune et de revenus non déclarés. Les règles sur le fardeau de la preuve faisaient qu'il lui revenait de démontrer l'existence des éléments imposables, tandis qu'il revenait au contribuable de justifier les faits qui réduisaient ou éteignaient ses obligations fiscales. En l'espèce, sur la base des pièces fournies par l'AFC-GE, les reprises étaient justifiées.

- 22) Par réplique du 16 novembre 2011, M. A_____ a demandé à être entendu personnellement.

- 23) Par jugement du 26 mars 2012, le TAPI admis le recours de M. A_____ et annulé les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende.
- 24) Par acte déposé le 27 avril 2012, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI précité, concluant à son annulation et à la confirmation de ses décisions sur réclamation, ainsi que des bordereaux y relatifs.
- 25) Le 18 juin 2012, le contribuable a conclu au rejet du recours.
- 26) Par arrêt du 5 mars 2013 (ATA/140/2013), la chambre administrative a admis partiellement le recours et retourné la cause au TAPI pour nouveau jugement au sens des considérants. Le TAPI avait siégé dans une composition irrégulière en raison de l'absence de domiciliation dans le canton de Genève de l'un de ses juges siégeants.
- 27) Par jugement du 14 juin 2013, le TAPI a statué à nouveau. Le recours de M. A_____ était admis et une indemnité de procédure de CHF 2'000.- mise à la charge du département des finances.

L'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt n'était pas contestée.

Selon les règles du fardeau de la preuve, dans une telle procédure, l'AFC-GE devait établir que l'imposition était incomplète. Le fisc et le contribuable devaient collaborer, ce dernier devant prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôts et de ses explications antérieures. Les mêmes règles s'appliquaient dans la procédure ultérieure de recours.

En matière de fiducie, l'existence d'un tel rapport était reconnue par le droit fiscal moyennant l'administration stricte de la preuve de son existence. En l'espèce, le contribuable n'avait pas apporté une telle preuve.

L'existence des conventions du 1^{er} mars 2000 ne démontrait pas ipso facto qu'elles aient été exécutoires. De fait, seuls le paiement d'USD 15'000'000.- et le transfert au contribuable de 9'669 actions étaient établis par pièces. Dans ces circonstances, on ne saurait retenir que, durant la période concernée, la fortune non-déclarée du contribuable s'élevait à USD 30'000'000.-.

Quant au montant d'USD 15'000'000.- versé par le contribuable pour acquérir les 9'669 actions F_____, l'AFC-GE avait admis, sur la base du document du 14 juillet 2004, qu'il constituait une dette de celui-ci qu'elle prenait en considération dans le calcul de son assiette fiscale. Elle ne soutenait pas que les titres aient eu une valeur plus élevée que ce montant. Le fait que le contribuable n'ait pas déclaré ces titres équivalait à une dette et cette opération était neutre sur le plan fiscal. Dès lors, aucune reprise n'était justifiée sur la fortune.

Concernant les reprises sur revenus, l'AFC-GE, qui attribuait au contribuable les 66 % des dividendes versés par D_____ à F_____, ne sauraient être suivies, car les deux sociétés ne pouvaient être considérées comme représentant une seule entité. Le contribuable avait prouvé qu'F_____ ne lui avait versé aucun dividende. Cette société avait enregistré des pertes durant les années considérées. L'AFC-GE avait échoué dans la preuve de l'existence des éléments fondant la reprise et celle-ci devait être annulée.

- 28) Le 21 juin 2013, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI du 14 juin 2013, concluant à son annulation.

Sur la base des deux conventions du 1^{er} mars 2000, M. A_____ avait acquis la totalité des actions F_____ pour USD 30'000'000.-, qui détenait 66 % d'D_____. Le contribuable n'avait pas déclaré fiscalement entre 2001 et 2003 la possession de ces actions, ni le fait qu'il avait reçu 2/3 des dividendes versés par cette dernière société à sa holding.

Le TAPI avait arbitrairement admis la théorie du contribuable, en retenant qu'il n'avait acquis que la moitié du capital d'D_____.

Si les dividendes qu'D_____ avait versés n'avaient pas été repris dans les comptes de son actionnaire pour les années 2001 à 2003, tel avait été le cas en 2002.

Les comptes 2003 F_____ faisaient état d'un prêt à l'actionnaire de USD 6'156'771.-, qui constituait une distribution dissimulée de bénéfices. Ce prêt simulé devait être imposé auprès du contribuable.

L'existence d'un cas d'évasion fiscale devait être retenue.

- 29) Le 10 juillet 2013, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

- 30) Le contribuable a répondu le 19 août 2013, concluant au rejet du recours.

Il avait établi n'avoir acquis, et ceci à titre fiduciaire, que 9'669 actions F_____ en lieu et place de la totalité du capital de cette société, l'acquisition de l'autre partie avait été convertie en options, qui n'avaient pas été exercées.

L'existence d'un rapport de fiducie était établie. Selon les comptes F_____, cette société n'avait versé aucun dividende pour l'exercice comptable arrêté au 30 juin 2001, ni pour celui bouclé le 30 juin 2002. Pour les comptes de l'exercice couvrant la période allant du 1^{er} juillet 2002 au 31 décembre 2003, cette société avait réalisé un petit bénéfice de USD 101'015.-. Mais, dans un même temps, les actionnaires avaient dû combler les pertes cumulées par un apport de USD 6'138'000.- qui avait été enregistré en compte courant débiteurs. Les

comptes de l'exercice 2004 s'étaient soldés par un bénéfice d'USD 164'312.-, et un dividende d'USD 930'375.- avait été versé aux actionnaires fin 2004, qui était venu réduire le montant du compte courant débiteurs précité dont le débit était revenu à USD 5'226'396.-.

L'AFC-GE pouvait émettre toutes les hypothèses au sujet de la provenance du montant d'USD 6'138'000.- versé en 2003 à titre d'apport des actionnaires à la société maltaise et au sujet du montant d'USD 6'156'771.- comptabilisé comme prêt. En effet, en réalité il n'y avait eu ni versement effectif du premier de ces montants, ni prêt du deuxième. L'analyse des comptes produits permettait de comprendre qu'il s'agissait de la même écriture, consistant à enregistrer un versement substantiel des actionnaires par un débit en compte courant.

C'était à juste titre également que le TAPI avait considéré que l'acquisition en question était neutre sur le plan fiscal puisqu'elle avait été effectuée grâce à un financement d'USD 15'000'000.- non remboursé.

Concernant le grief d'évasion fiscale, l'intimé n'était pas l'actionnaire unique de la société maltaise. Pour l'exercice clôturé le 30 juin 2001, il n'en était pas l'administrateur, ne l'ayant été que d'avril à juillet 2004.

Sur le fond, il n'y avait pas place à l'application de la théorie de l'évasion fiscale pour la détention des titres de la société maltaise. Celle-ci existait avant l'opération d'acquisition fiduciaire.

L'argumentation développée devant la chambre administrative par l'AFC-GE, selon laquelle il aurait bénéficié d'un prêt simulé de USD 6'156'771.- qui devait être taxé comme revenu, était nouvelle. Au demeurant, elle était erronée, ainsi qu'il l'avait expliqué.

- 31) Le 17 février 2014, les parties ont été entendues en audience de comparution personnelle.

M. A_____ a déclaré ne pas être actionnaire de B_____ ou de B_____ Holding. Les sociétés étaient détenues par W_____ qui était l'émanation du X_____, américain, depuis 1996. Il était également administrateur de Y_____, appartenant à la même société. Il n'avait aucun lien avec E_____, ainsi qu'avec K_____ de droit maltais. Il n'avait pas créé les sociétés AA_____ Trust, I_____, J_____ ou M_____ et n'avait jamais été l'organe de celles-ci. Ces trusts appartenaient à la famille O_____. C'était pour le compte de Monsieur O_____ qu'il intervenait dans le cadre du rapport de fiducie litigieux. M. O_____ était en rapport avec lui depuis 1977 et avait mené un certain nombre d'opérations fiduciaires pour son compte. Toutes les opérations étaient documentées, à l'exception de l'acquisition des actions F_____.

Au départ, il était prévu la cession de la totalité de la participation de M. H_____ dans F_____. Seule la moitié a été acquise et CHF 15'000'000.- ont été payés à M. H_____ par M_____, via son trustee qui était Me P_____. Il n'avait pas mis par écrit les rapports de fiducie existant entre M. O_____, M_____ et lui-même.

En 2004, il avait signé le courrier du 14 juillet pour mettre fin à un conflit qui s'envenimait. Il était sous la pression de Me Q_____ et Me Olivier METZNER, avocats de M. O_____. Ce dernier lui reprochait de lui avoir fait faire une mauvaise affaire. Il avait acquis les titres F_____ en pensant les vendre très rapidement au groupe S_____. Cela ne s'était jamais fait et son client avait voulu se défaire des titres. Il avait fait céder ceux-ci, soit 9'669 actions à I_____ et J_____ Trust. Il avait également signé par ce courrier une reconnaissance de dette de CHF 15'000'000.-. Ce montant ne s'ajoutait pas aux CHF 15'000'000.- payés pour acheter les actions en 2000. Il n'avait jamais été poursuivi pour le recouvrement de ce montant. Il demandait l'audition de Me G_____ et Me P_____. Il avait un salaire de CHF 190'000.- par année et était sans fortune. Il n'avait jamais été condamné pénalement, y compris sur le plan fiscal.

L'AFC-GE a exposé, s'agissant des dividendes versés par D_____, que celle-ci avait versé en 2003 un dividende de CHF 1'926'392.-. Un prospectus lié à une offre publique d'achat faisait état du versement précité. Elle n'avait pas pu obtenir les comptes audités pour les années 2002 et suivantes. Il en allait de même des comptes F_____. Les comptes produits n'avaient pas été validés par l'auditeur. M. A_____ a précisé que de dans le rapport d'audit, Z_____ faisait une réserve mais approuvait les comptes. Cela indiquait qu'F_____ n'avait pas versé de dividende. L'AFC-GE a déclaré que n'ayant pas été mis en possession d'aucun compte consolidé du groupe, elle avait été empêchée d'établir si des dividendes avaient été versés.

32) Le 12 août 2014, M. A_____ a produit des observations.

Dans le cadre de la procédure, l'AFC-GE soutenait qu'il détenait une fortune de plus de CHF 30'000'000.-. Pourtant, pour les années 2004 à 2012, à l'exception de 2008, les bordereaux notifiés par l'administration portaient sur une fortune nulle. La position de l'AFC-GE était dès lors incohérente et insoutenable.

33) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

34) Les arguments des parties et certains éléments de fait seront repris et détaillés, 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) Le litige porte sur le droit pour l'AFC-GE d'opérer des reprises sur la fortune et sur le revenu du contribuable pour les années fiscales 2001, 2002 et 2003. Le litige porte également sur les amendes prononcées. Le droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôts et en soustraction fiscale n'est pas remis en cause.
- 3) L'intimé a demandé l'audition de deux témoins. L'un, mandataire des constituants de trusts et l'autre, mandataire ayant agi en qualité de séquestre.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), 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 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157 ; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012 ; ATA/275/2012 du 8 mai 2012).

En l'espèce, la chambre de céans est en mesure de trancher le litige sans procéder aux auditions requises.

- 4) Le litige concerne l'IFD et l'ICC 2001 à 2003. La taxation de l'IFD est soumise aux dispositions de la LIFD et de sa législation d'application.

Pour l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, ne s'applique qu'à partir de l'exercice fiscal 2010 (art. 72 LIPP). Le litige est donc soumis aux cinq lois cantonales que la LIPP a remplacées et qui sont désignées à

l'art. 69 LIPP qui les abrogent, ainsi qu'à leur réglementation d'application. Il est également soumis aux dispositions de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002, mais qui s'applique depuis lors, y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). S'agissant des sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la LPFisc, celle-ci prévoit qu'elles sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

- 5) En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenus en faveur ou en défaveur de ce dernier (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421).

Est également applicable le principe de la libre appréciation des preuves. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., 2002, p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/226/2012 du 17 avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuer-veranlagungsverfahren, 1989, p. 109 ch. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 416 et les nombreuses références citées).

Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a).

- 6) En matière d'imposition directe, pour l'IFD, l'imposition des personnes physiques a pour objet le revenu (art. 1 let. a LIFD). En matière d'ICC, l'imposition se fait sur le revenu et la fortune (art. 1 let. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).
- 7) a. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Est imposable à ce titre le rendement de la fortune mobilière dont font partie les dividendes provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD).

En matière d'ICC, les art. 1 et 6 let. c aLIPP-IV sont de même teneur.

- b. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé, cette condition essentielle constituant le fait générateur de l'imposition du revenu. Tel est le cas lorsque le contribuable le reçoit, lorsqu'il peut en disposer librement ou juridiquement ou sur lequel il a un droit ferme (RDAF 2004 II 293 ; RDAF 2001 II 347 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 99 n. 12).
- 8) a. En matière d'ICC, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 - aLIPP-III - D 3 13). Sont notamment soumis à l'impôt : la fortune, les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, les mises de fonds, apports et commandite représentant une part d'intérêts dans une entreprise, une société ou une association (art. 2 let. b aLIPP-III).

b. La fortune est la somme de toutes les choses et valeurs patrimoniales dont une personne peut librement disposer (Xavier OBERSON, op. cit., p. 200 n. 5). Elle est imposable auprès du propriétaire de celle-ci ou de la personne qui peut disposer économiquement de celui-ci (Xavier OBERSON, op. cit., p. 201 n. 9).

- 9) En l'espèce, les parties divergent d'abord quant au nombre d'actions acquises par le contribuable. Ce dernier prétend n'avoir acquis, à titre fiduciaire, que la moitié des actions F_____ et non l'entier des actions comme le retient la recourante. Le TAPI a considéré que l'opération était neutre sur le plan fiscal, M. A_____ ayant établi n'avoir acquis que la moitié des titres qui avaient fait l'objet des deux conventions du 1^{er} mars 2000, à l'aide d'un prêt d'un montant équivalant à leur valeur. L'AFC-GE s'insurgeant contre l'admission d'un tel fait, il y a lieu de déterminer la quantité de titres de la société maltaise que l'AFC-GE pouvait considérer avoir été acquis par le contribuable en 2000, dont il n'avait pas déclaré l'existence dans ses déclarations d'impôts 2001 à 2003.

Il ressort des pièces figurant au dossier que le 1^{er} mars 2000, le contribuable avait signé deux conventions par lesquelles il s'engageait à acquérir la totalité du capital-actions de la société maltaise. Selon la première, il s'engageait à verser un montant de USD 25'000'000.- en contrepartie de la remise de 13'668 actions de cette société. Selon la deuxième, il s'engageait auprès d'un autre vendeur à acquérir le solde de celle-ci, soit 5'670 actions pour un montant de USD 5'000'000.-. Dans les deux conventions, le prix de vente était prévu payable en deux temps, le solde devant être payé jusqu'au 31 mars 2000, les actions n'étant en outre transférées que lors du versement du solde du prix de vente.

Les deux conventions du 1^{er} mars 2000 constituent des contrats de vente au sens de l'art. 184 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) qui, selon l'adage *pacta sunt servanda* doivent être exécutés, à moins d'être modifiés ultérieurement voire résolus par les parties.

À teneur des principes relatifs au fardeau de la preuve en matière fiscale qui ont été rappelés, il appartient non pas à l'AFC-GE de prouver que lesdites conventions ont été exécutées, mais au contribuable d'apporter la preuve que les engagements contractuels qu'il avait pris ont été modifiés.

Si le recourant n'a fourni à l'autorité fiscale aucune pièce documentant clairement les circonstances de la modification de l'objet dudit contrat, il a produit le courrier qu'il a rédigé en juillet 2004, en rapport avec le transfert des titres à K_____, contresigné par l'administrateur de cette dernière et par le représentant de J_____ et de I_____. Dans ce courrier, est évoquée l'acquisition de 9'669 actions, soit la moitié des actions de la société maltaise, en mars et juin 2000. Il a fourni également des extraits du registre des actionnaires de la société maltaise, datant de juillet 2000 et juillet 2004, portant sur le même nombre d'actions.

Selon l'AFC-GE, rien n'indique que le contribuable n'ait pas acquis également l'autre moitié du capital, en exécution des conventions précitées. Or, aucune pièce du dossier, hormis les conventions initiales datant de mars 2000, ne permettent de soutenir ce point de vue. Au contraire, la chronologie des faits ainsi que les pièces produites, confirment bien plus la version du contribuable.

En conséquence, comme l'acquisition des 9'669 actions a été financée par un montant que la recourante a reconnu comme étant emprunté par le contribuable, le TAPI a retenu à juste titre qu'il s'agissait d'une opération neutre du point de vue fiscal et que rien ne permettait de fonder une reprise.

Le recours doit être rejeté sur ce point.

- 10) L'AFC-GE fait grief au TAPI d'avoir omis d'examiner la question de l'évasion fiscale en rapport avec les dividendes versés par l'entreprise luxembourgeoise, ni d'avoir tenu compte d'un prêt à l'actionnaire qui aurait été fait par la société maltaise.

Lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée aux buts économiques poursuivis par celui-ci. Selon le Tribunal fédéral (ATF 131 II 627 635 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 précité et la jurisprudence citée), il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi ;

b) ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée ;

c) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôts s'il était admis par l'autorité fiscale.

En l'espèce, tout le raisonnement fait par l'AFC-GE est fondé sur la prémisse que l'intimé est l'unique actionnaire F_____. Or, comme vu ci-dessus, il n'a pu être établi que l'acquisition de la moitié des actions en 2000 et leur revente en 2004. En outre, le contribuable a été membre du conseil d'administration de la société du 29 avril 2004 au 14 juillet 2004 uniquement.

En conséquence, le raisonnement de la recourante ne saurait être suivi, le contribuable n'ayant notamment pas, sur la base de ce qui peut être établi, la maîtrise du choix de la forme revêtue par les opérations en cause, première des conditions de l'évasion fiscale.

En outre, s'agissant du prêt dissimulé, l'AFC-GE ne prend aucune conclusion quant à une reprise éventuelle qui devrait être faite et sa décision sur réclamation n'en fait même pas mention.

Le recours sera rejeté sur ces points également.

- 11) La recourante relève que le TAPI n'a pas examiné les arguments qu'elle avait développés concernant le train de vie du contribuable.

Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 5.3).

Force est de constater que les éléments qui permettent à la recourante d'estimer que les revenus et la fortune déclarés par le contribuable ne suffisent pas à assurer son train de vie, compte tenu notamment du loyer du logement qu'il occupe depuis le 16 janvier 2001 au _____ et du versement d'une pension alimentaire de plus de la moitié de son revenu, ressortent déjà des déclarations fiscales déposées par l'intimé. C'est donc à juste titre que le TAPI n'est pas entré en matière sur l'examen de ces aspects, la recourante n'ayant pas fondé les reprises contestées sur le train de vie du contribuable mais sur l'acquisition d'actions comme examiné ci-dessus.

En outre, la recourante n'a effectué aucune reprise pour ce motif. Il n'y a donc pas lieu d'instruire plus avant une situation qui aurait éventuellement pu l'être au stade de la taxation initiale mais non dans le cadre d'un rappel d'impôt qui fait suite à la découverte de contrats d'achats d'actions, comme en l'espèce.

Ce grief sera écarté.

- 12) Entièrement infondé, le recours doit être rejeté.

Malgré l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument, le recours ayant été interjeté par une administration défendant ses propres décisions (art. 87 al. 1 2^{ème} phrase LPA). Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée à l'intimé qui y a conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 juin 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 juin 2013 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 2'000.- 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 l'administration fiscale cantonale, à Me Antoine Berthoud, avocat de Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :