

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1914/2010-ICCIFD

ATA/594/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 9 juin 2015

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur A _____

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
22 avril 2013 (JTAPI/471/2013)**

EN FAIT

1) Monsieur A_____ est domicilié dans le canton de Genève depuis août 1997. Marié en février 1998 et père de deux enfants mineurs, il est séparé de Mme B_____ depuis le 8 octobre 2013.

2) En 2005, M. A_____ était l'actionnaire unique de la société C_____ (ci-après : C_____) ainsi que de la société D_____ (ci-après : D_____). Cette dernière a changé de nom en décembre 2005 et est devenue la société E_____ (ci-après : E_____).

En 2005, M. A_____ était en outre l'administrateur unique, avec signature individuelle, de E_____ jusqu'en mai 2006. Il était également administrateur de C_____, avec signature collective à deux avec M. F_____ et Mme B_____, également administrateurs de cette société-ci respectivement jusqu'en janvier et mars 2008. Depuis cette date, il était seul administrateur avec signature individuelle jusqu'à la radiation d'office de cette société, intervenue le 2 mai 2014, suite à sa faillite prononcée le 15 août 2013.

3) Le 27 septembre 2005, C_____, D_____ et G_____ (ci-après : G_____) ont signé une convention de transfert portant sur le contrat de distribution du 5 juillet 2000 entre C_____ et G_____ (ci-après : le contrat de distribution), transféré le 18 mars 2002 avec effets dès le 1^{er} avril 2002 à C_____. Les parties acceptaient que le contrat de distribution fût transféré à D_____ à partir du 1^{er} octobre 2005. D_____ assumait expressément toutes les obligations que C_____ avait envers G_____ en vertu de ce contrat. Le prix dudit transfert s'élevait à CHF 2'400'000.-.

Selon une annexe concernant la situation de E_____ au 31 décembre 2005, cette dernière détenait le contrat de distribution jusqu'au 31 [recte : 30] septembre 2008, lequel lui avait été cédé par C_____ courant septembre 2005.

4) Par contrat écrit du 3 février 2006, dont les clauses déterminantes sont exposées plus bas, M. A_____ a vendu à G_____ la totalité du capital-actions de E_____ pour un montant de CHF 2'600'000.-. Selon un relevé bancaire de M. A_____, G_____ a versé à ce dernier, le 9 février 2006, la somme de CHF 2'080'000.- au sujet de ladite transaction, ce qui correspondait au 80 % du prix de vente.

5) D'après l'extrait d'une annexe aux comptes de E_____ au 31 décembre 2006, le contrat de distribution avait été revendu, le 3 mars 2006, à G_____ de sorte qu'il n'existait plus aucun engagement à ce sujet pour E_____.

- 6) Dans la déclaration fiscale 2005, signée le 8 décembre 2006, M. et Mme A_____ ont respectivement déclaré les sommes de CHF 306'283.- et de CHF 80'806.- à titre de revenu brut de leur activité dépendante. Ils ont également annoncé détenir 1'000 actions de C_____ pour une valeur imposable de CHF 100'000.- et 100 actions de E_____ pour une valeur imposable de CHF 100'000.-.
- 7) Le 19 mars 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux époux A_____ les bordereaux et les avis de taxation relatifs à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et aux impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) de 2005. L'IFD 2005 se montait à CHF 28'476.85 sur la base d'un revenu imposable de CHF 309'700.-. L'ICC 2005 s'élevait à CHF 89'713.90 sur la base d'un revenu imposable de CHF 320'035.- et sur la base d'une fortune imposable de CHF 1'079'334.-.
- 8) S'agissant de la taxation ICC et IFD 2005 de C_____, la fiduciaire H_____, a, par courrier du 5 novembre 2007, expliqué à l'AFC que le calcul du prix de vente de CHF 2'400'000.- avait été établi sur la base du chiffre d'affaire annuel moyen, estimé suivant les exercices précédents à CHF 8'000'000.-. La marge convenue contractuellement sur ce chiffre d'affaire était de 20 %, soit CHF 1'600'000.- par an, ce qui revenait à la somme de CHF 4'800'000.- sur la période résiduelle de trois ans du contrat arrivant à échéance le 30 septembre 2008. Lors de la vente de droit de distribution, il était d'usage de prendre seulement 50 % de la marge contractuelle pour laisser à la société reprenante une marge nécessaire à la couverture de ses frais. Sans cela, l'acquéreur réaliserait des pertes durant la période résiduelle de trois ans.
- 9) Dans un document daté du 22 juillet 2008, M. A_____, en tant que président de E_____ jusqu'en février 2006, a déclaré que cette société n'avait pas exercé d'activité commerciale entre le 31 décembre 2005 et la vente des actions à G_____ le 8 février 2006, de sorte que la clôture des comptes au 31 décembre 2005 reflétait la situation exacte de la société au moment du transfert des actions à G_____.
- 10) Un représentant du Groupe H_____ a établi, en date du 3 juin 2009, une note au sujet du déroulement de la « négociation/reprise par I_____ du contrat G_____ », versée à la procédure par l'AFC sans aucune des pièces qui y étaient mentionnées. Cette note contenait les indications suivantes.

G_____ avait été reprise, le 28 mars 2003, par le groupe I_____. Des discussions avaient eu lieu, début 2005, entre J_____, représentant du groupe, et M. A_____ au sujet des intentions dudit groupe de renouveler ou de mettre fin au contrat de distribution à son échéance survenant le 30 septembre 2008 ainsi que d'une reprise de la société C_____ par le groupe I_____. Ce dernier hésitait à reprendre C_____ car il ne connaissait pas les engagements de celle-ci,

notamment au niveau de son réseau de vente en Russie. J_____ avait incité C_____ à céder le contrat de distribution à une nouvelle entité. La note renvoyait à un courriel du 26 septembre 2005. Pour permettre la transaction, il était décidé, en accord avec le groupe I_____, de transférer le contrat de distribution à E_____ appartenant à M. A_____. Cet accord avait été demandé et obtenu le 14 mars 2005, sans que les parties conviennent d'un prix. Celui-ci variait dans une fourchette très élastique parce que C_____ ne réalisait pas les minimums de vente contractuels. Vu l'évolution des discussions et les difficultés à trouver un accord, le prix de CHF 2'400'000.- avait été décidé pour le transfert du contrat de distribution. Il s'agissait d'un chiffre proche du montant offert par le groupe, alors qu'il ne restait que trois ans pour l'échéance du contrat de distribution. Le groupe avait fait une estimation d'une valeur de US 3'000'000.-. Le 26 août 2005, les négociations avaient été rompues sans qu'une entente sur le prix de cession ni sur les modalités n'ait été trouvée. Le groupe I_____ avait informé C_____ que le contrat de distribution ne serait pas renouvelé à son échéance prévue en 2008. J_____ avait quitté le groupe le 1^{er} novembre 2006 (recte : 2005). En prévision d'une reprise des pourparlers avec le groupe, « les actionnaires » de C_____ « réunis en Assemblée générale extraordinaire le 6 octobre 2005 » avaient décidé de la cession du contrat de distribution à E_____, pour faciliter la transaction et répondre à la demande du groupe I_____. Fin 2005, les discussions avaient reprises avec K_____, nouvel interlocuteur du groupe. Il souhaitait « trouver un accord et avoir les mains libres sur le marché russe pour imposer sa politique ou « améliorer » les chiffres de vente ». Un accord était trouvé et signé pour la vente « en l'état » de E_____ pour un montant de CHF 2'600'000.-, ainsi que pour le règlement de la dette de E_____ vis-à-vis de C_____, le 3 février 2006.

- 11) Le 18 novembre 2009, l'AFC a informé les époux A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt concernant l'IFD et l'ICC de 2005, au motif qu'une prestation appréciable en argent pour un montant de CHF 2'600'000.- environ n'avait pas été déclarée.
- 12) Le 23 novembre 2009, les époux A_____ ont, par l'intermédiaire de leur avocat, contesté, auprès de l'AFC, l'existence d'une prestation appréciable en argent ainsi que d'une soustraction d'impôts, pour les motifs exposés dans les courriers du 31 juillet et du 23 novembre 2009 relatifs à C_____.
- 13) Dans le courrier du 23 novembre 2009 destiné à l'AFC, l'avocat de C_____, identique à celui des époux A_____, a indiqué que la note de M. F_____ du 3 juin 2009 détaillait clairement le déroulement des faits concernant la négociation et la reprise par le groupe I_____ du contrat de distribution. Sur la base de cette note, il soutenait qu'au moment de la cession des droits de distribution par C_____ à E_____, les négociations avec le groupe I_____ étaient rompues depuis plus d'un mois et qu'elles n'avaient repris deux mois plus

tard que suite au changement d'interlocuteur au sein du groupe. Elles avaient abouti quatre mois après la cession litigieuse. Vu la résiliation du contrat de distribution annoncée par le groupe, il y avait un risque non négligeable qu'aucun accord ne puisse être trouvé avec lui de sorte que le prix convenu entre C_____ et E_____ aurait pu être trop élevé. Il n'y avait en conséquence pas de prestation appréciable en argent, faute de contre-prestation disproportionnée et de caractère reconnaissable de cette disproportion pour les organes de la société. Vu le climat d'incertitude juridique et économique, ni l'intention ni la volonté ne pouvaient en outre être retenues.

- 14) Le 9 mars 2010, l'AFC a informé les époux A_____ que la procédure en rappel d'impôt et la procédure pénale pour soustraction d'impôt étaient terminées. Elle leur a notifié deux bordereaux « rappel d'impôt » accompagnés des avis de taxations rectificatifs et deux bordereaux « amende » portant sur l'IFD et l'ICC de 2005.

Le supplément d'impôt et les intérêts de retard pour l'IFD 2005 étaient respectivement de CHF 298'330.15 et de CHF 44'140.45. Le supplément d'impôt et les intérêts de retard pour l'ICC 2005 s'élevaient respectivement à CHF 861'972.60 et CHF 87'200.50. L'amende IFD 2005 se montait à CHF 149'165.- et celle de l'ICC 2005 à CHF 430'986.-.

Un montant de CHF 2'523'370.- était ajouté au revenu de M. A_____ en raison d'une prestation de C_____ dans le cadre de la vente du droit de distribution « G_____ » à un prix de faveur à E_____. Dans le cadre de cette vente, l'actionnaire avait bénéficié en 2005 d'une prestation imposable qu'il n'avait pas déclarée. La quotité de l'amende était fixée à la moitié du montant de l'impôt soustrait en raison du caractère intentionnel de l'infraction et de la bonne collaboration des contribuables.

- 15) Le 6 avril 2010, les époux A_____ ont formé réclamation à l'encontre des décisions du 9 mars 2010. Ils contestaient l'existence d'une prestation appréciable en argent pour les motifs exposés dans le recours du même jour de C_____ auprès de l'ancienne commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), dont les compétences ont été reprises dès le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

- 16) Par deux décisions sur réclamation distinctes du 4 mai 2010, l'AFC a maintenu les bordereaux « rappel d'impôt » et « amende » pour l'IFD et l'ICC de 2005, pour les mêmes raisons que celles exposées dans les décisions sur réclamation du 9 mars 2010 concernant C_____ et reproduites dans ces décisions-là.

La détention, par M. A_____, de C_____ et de E_____ ainsi que le déroulement et le prix de la vente du droit de distribution « G_____ »,

démontraient l'existence d'une prestation appréciable en argent versée par C_____ à son actionnaire unique, M. A_____.

Le 27 septembre 2005, C_____ avait vendu ledit droit de distribution à E_____ pour un prix de CHF 2'400'000.-. Le 3 février 2006, M. A_____ avait vendu sa participation dans E_____ à une société tierce, G_____, pour un montant de CHF 2'600'000.- en faisant référence au bilan et au compte de résultat de E_____ au 31 décembre 2005. Or, d'une part, la valeur comptable des fonds propres de E_____ était de CHF 76'630.-. D'autre part, à la lecture des postes du bilan de E_____, cette société n'avait pas d'autre activité que celle pouvant être générée par le droit de distribution. La différence entre le prix de vente fixé à CHF 2'600'000.- et le montant des fonds propres (CHF 76'630.-) indiquait la présence d'une réserve latente de CHF 2'523'370.- ; celle-ci ne pouvait que concerner le droit de distribution au regard des postes du bilan de E_____ au 31 décembre 2005. Le droit de distribution, acheté à la société sœur C_____, valait, compte tenu de la réserve latente, en réalité CHF 4'923'370.- et non CHF 2'400'000.-. Ce dernier prix de vente entre les deux sociétés sœurs ne reflétait donc pas la valeur réelle du droit de distribution et ne respectait pas le prix du marché. C_____ avait ainsi effectué une prestation appréciable en argent de CHF 2'523'370.- en faveur de M. A_____, actionnaire commun aux deux sociétés précitées, en application de la théorie du triangle.

Par ailleurs, la valeur réelle du droit de distribution de CHF 4'923'370.- et l'existence de ladite prestation appréciable en argent pouvaient également être démontrées par le fait que la société tierce, G_____, avait payé la somme totale de CHF 5'000'000.- pour acquérir ledit droit, dans la mesure où E_____ était vide de toute autre substance et qu'elle n'avait pas, ou presque pas, de valeur. En effet, cette société tierce avait payé, selon le contrat du 3 février 2006, CHF 2'600'000.- directement à M. A_____. Elle avait également versé la somme de CHF 2'400'000.- à E_____, le 3 mars 2006, selon l'annexe aux comptes 2006 de cette dernière société, pour sortir le droit de distribution à la valeur comptable des comptes de E_____, ce qui avait rendu cette société-ci vide de toute autre substance.

Au lieu d'être directement vendu à la société tierce pour CHF 4'900'000.- ou CHF 5'000'000.-, ce qui aurait généré un bénéfice en capital imposable du même montant pour C_____, le droit de distribution a d'abord été vendu, à un prix de faveur de CHF 2'400'000.-, à E_____, société sœur quasiment vide de toute autre substance. Cette opération avait pour conséquence de réduire indûment le bénéfice imposable de CHF 2'523'370.- de C_____. Puis, M. A_____ a vendu le capital-actions de E_____ à la société tierce pour la somme de CHF 2'600'000.-, ce qui avait pour conséquence de considérer ce montant comme un gain en capital non imposable auprès de l'intéressé.

Comme la prestation appréciable en argent n'avait pas été mentionnée dans la déclaration fiscale 2005, une amende correspondant à la moitié du montant de l'impôt soustrait avait été prononcée à l'égard des contribuables, en raison de leur bonne collaboration. Le caractère intentionnel de l'infraction résultait du fait que la prestation appréciable en argent reposait sur une opération complexe qui avait été soigneusement planifiée avant le dépôt de ladite déclaration intervenu le 8 décembre 2006.

- 17) Le 26 mai 2010, les époux A_____ ont interjeté recours auprès de la commission, à l'encontre de l'ensemble des décisions de l'AFC.
- 18) Le 23 décembre 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours.
- 19) Les 31 mars et 5 mai 2011, les intéressés et l'AFC ont respectivement répliqué et dupliqué.
- 20) Par jugement du 22 avril 2013, le TAPI a rejeté le recours des époux A_____ et confirmé les décisions sur réclamation de l'AFC du 4 mai 2010 relatives tant aux rappels d'impôt qu'aux amendes.

S'agissant de l'existence de la prestation appréciable en argent, le fait de savoir qui avait proposé le transfert du contrat d'exclusivité à E_____ ainsi que celui de la rupture provisoire des négociations fin août 2005 et celle de la reprise de ces dernières n'était pas établi. À ce contexte s'ajoutait le doute résultant de l'opération commercialement inexplicable consistant à transférer le contrat de distribution à E_____ pour un montant de CHF 2'400'000.-, alors que cette société était inactive et qu'elle ne disposait d'aucune infrastructure lui permettant d'exploiter ce droit. En outre, les explications avancées par le recourant pour démontrer l'absence de lien entre la convention de transfert du contrat de distribution de septembre 2005 et la vente du capital-actions de E_____ en février 2006 n'étaient pas plausibles.

Premièrement, l'affirmation selon laquelle le groupe I_____ reprenait cette société en se sentant délié de toute obligation vis-à-vis des partenaires contractuels de C_____ et de M. A_____ pour la distribution des produits en Russie et en Ukraine, était contredite par plusieurs dispositions du contrat de vente du 3 février 2006. Ce dernier prévoyait le droit pour G_____ de poursuivre des relations commerciales avec la clientèle constituée jusqu'alors dans le cadre du contrat d'exclusivité (art. 4.1.1 dudit contrat) ainsi que le transfert des contrats locaux de distribution des produits « G_____ » (art. 4.1.6 dudit contrat). Selon ledit contrat, M. A_____ avait le devoir de faire tous les efforts nécessaires pour introduire activement G_____ auprès de ses principales relations d'affaires en Russie et en Ukraine ainsi qu'auprès des clients pour les produits « G_____ » dans les mêmes pays pendant une période de six mois dès le moment où la vente des actions serait effective. Il devait également poursuivre pour le compte de

G_____ la distribution des produits de cette société, en étroite collaboration avec celle-ci, selon un accord à conclure ultérieurement, afin d'assurer une transition facilitée du commerce des produits « G_____ » en Russie et en Ukraine (art. 6.5 dudit contrat). De plus, le contrat de vente du capital-actions de E_____ à G_____ garantissait à cette dernière de n'être liée par aucune obligation autre que celles découlant du contrat d'exclusivité et qui avaient été intégralement portées à la connaissance de G_____ par M. A_____. Ce dernier tenait cette dernière pour non responsable de toute prétention, dommage, action ou autre qu'un tiers ferait valoir en application du contrat d'exclusivité. Il reconnaissait que G_____ avait résilié à l'avance le contrat d'exclusivité et supportait seul les conséquences de cette résiliation vis-à-vis de tierces parties (art. 9.7 dudit contrat).

Il découlait de ces dispositions contractuelles que le groupe I_____, à travers G_____, souhaitait poursuivre les affaires menées jusqu'alors par M. A_____ à travers le réseau que ce dernier avait constitué ; il s'était mis d'accord avec lui pour qu'il continue le développement de ce réseau pendant un certain temps. Cet accord s'appuyait largement sur ce qui avait été mis en place dans le cadre du contrat d'exclusivité avec C_____. La démarche dudit groupe apparaissait logique vu les risques élevés qu'il encourait sur les marchés russes et ukrainiens en raison des gages de sécurités moins élevés que sur les marchés de l'Europe de l'Ouest ou de l'Amérique du Nord. À cela s'ajoutait pour ledit groupe les frais importants et le manque à gagner liés au développement d'un nouveau réseau d'affaires. Au vu de ces circonstances, ni M. A_____ ni C_____ ne pouvaient ignorer l'atout majeur dont ils disposaient dans le cadre des négociations menées avec le groupe I_____. La liberté reprise par ce dernier en raison de la résiliation du contrat de distribution pour fin novembre 2008 était contrebalancée par son manque d'expérience et de contacts.

Deuxièmement, M. A_____ soutenait que la liberté retrouvée par le groupe I_____ à travers l'acquisition de E_____ avait pour corollaire la rupture unilatérale de ses liens contractuels avec ses partenaires russes, ce qui signifiait pour lui la prise de risques très importants et avait grandement fâché ses partenaires. Cette affirmation n'était pas documentée et était remise en cause par les obligations, exposées plus haut, qu'il avait acceptées dans le cadre du contrat du 3 février 2006. À cela s'ajoutait le fait que l'opération consistant en un transfert du contrat de distribution à E_____ puis dans la reprise de cette société par G_____ était inutilement compliquée, insolite et contraire aux usages commerciaux. Aucune explication n'était donnée sur les raisons qui auraient empêché C_____ et le groupe I_____ d'adopter le même accord. Rien n'indiquait que le transfert du contrat de distribution de C_____ à E_____ aurait entraîné au préalable la rupture contractuelle invoquée par M. A_____. Le contrat du 3 février 2006 rattachait à E_____ l'ensemble des obligations découlant du contrat de distribution. L'accord offrant des garanties suffisantes à

G_____ aurait pu être conclu directement entre cette dernière, ou le groupe I_____, et C_____.

Troisièmement, l'affirmation selon laquelle le transfert du contrat de distribution à E_____ était motivé par le seul fait que ce contrat allait perdre toute valeur et qu'il était indépendant du rachat d'actions intervenu trois mois plus tard, n'était pas plausible. En effet, le contrat de distribution conservait sa valeur jusqu'à son échéance, ce que traduisait le calcul expliqué par C_____ à l'AFC dans son courrier du 5 novembre 2007. Le fait de ne pas pouvoir tirer un profit à l'échéance d'un contrat n'était pas une raison justifiant en soi le transfert du contrat ni un calcul au rabais de sa valeur. De plus, M. A_____ ne donnait aucune explication sur la raison qui aurait empêché E_____ de revendre le contrat de distribution à G_____ et de rembourser la dette contractée auprès de C_____, de la même manière que cette dernière le lui avait vendu trois mois auparavant. La reprise du capital-actions de E_____ n'offrait pas à G_____ davantage de sécurité juridique que le rachat du contrat de distribution. En outre, E_____ ne représentait pas une base opérationnelle pour G_____, faute d'infrastructure et d'activité dans la distribution des produits « G_____ ». Par contre, la vente du capital-actions de E_____ laissait subsister la dette de E_____ vis-à-vis de C_____, ce qui avait pour conséquence de faire payer G_____ une deuxième fois le montant qui lui avait déjà permis, par l'achat de E_____, de s'assurer de la maîtrise du contrat de distribution.

L'ensemble de ces éléments permettaient de conclure que C_____ pouvait répondre aux attentes du groupe I_____ pour la reprise de la distribution des produits « G_____ » en Russie et en Ukraine et qu'elle avait d'importants atouts pour valoriser le transfert du contrat d'exclusivité. Il était impossible d'ignorer que la liberté retrouvée par le groupe I_____ pour développer le commerce de ses produits n'avait de véritable intérêt que s'il pouvait en tirer profit aussi rapidement et sûrement que possible. Par conséquent, les ventes successives, d'abord sur le contrat de distribution dont bénéficiait C_____ puis sur le capital-actions de E_____ trois mois après, ne s'expliquait que par la position occupée au sommet du triangle, entre ces deux sociétés, par M. A_____. En l'absence de ce lien, et dans les conditions usuelles du marché, C_____ aurait cherché à vendre à la fois le contrat de distribution et la valeur représentée par son réseau d'affaires, et ce à une valeur équivalente à la valeur globale des deux opérations.

Comme la valeur comptable des fonds propres de E_____ au 31 décembre 2005 de CHF 76'630.- n'était pas contestée, l'achat de cette société par G_____ pour un montant de CHF 2'600'000.- faisait apparaître une réserve latente de CHF 2'523'370.- (à savoir CHF 2'600'000.- – CHF 76'630.-). On pouvait considérer que celle-ci correspondait pour partie aux engagements pris par M. A_____ vis-à-vis de G_____ et que C_____ aurait pu prendre. Ainsi, la valeur réelle du droit de distribution, compte tenu de la réserve latente, était en réalité de CHF 4'923'370.-

(à savoir CHF 2'400'000.- + CHF 2'523'370.-). Vu la valeur réelle du droit de distribution, le prix de vente de CHF 2'400'000.- du 27 septembre 2005 ne respectait pas le prix du marché. Par conséquent, C_____ avait consenti à M. A_____ un avantage de CHF 2'523'370.-, lequel avait été rendu possible en raison de la présence de ce dernier à la tête des deux sociétés. L'AFC avait donc, à juste titre, réintégré dans le revenu imposable de M. A_____ le montant de CHF 2'523'370.- à titre de prestation appréciable en argent.

Quant aux amendes, le TAPI les a confirmées tant dans leur principe que dans leur quotité. En fixant celle-ci à la moitié de l'impôt élué en raison de la bonne collaboration du contribuable alors que le montant repris était important, l'AFC avait fait preuve de clémence et n'avait pas outrepassé son pouvoir d'appréciation. En tant qu'actionnaire et organe de C_____ et de E_____, M. A_____ avait procédé à un montage juridique artificiel qui lui avait permis de réaliser des gains en capital non imposables. En mettant en place un tel ensemble d'opérations complexes, le contribuable ne pouvait ignorer qu'il dissimulerait à l'AFC un avantage appréciable en argent grâce à sa position d'actionnaire administrateur de ces sociétés. Cette conscience permettait de présumer qu'il avait agi intentionnellement.

- 21) Par arrêt du 28 mai 2013 (ATA/337/2013, cause n° A/1251/2010), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a rejeté le recours de C_____ et confirmé l'octroi d'une prestation appréciable en argent de CHF 2'600'000.- par C_____ en faveur de son actionnaire unique, M. A_____.
- 22) Le 28 mai 2013, les époux A_____ ont formé recours contre le jugement du TAPI du 22 avril 2013, auprès de la chambre administrative, en concluant principalement à son annulation ainsi qu'à celle des rappels d'impôts et des amendes. Ils demandaient également la suspension de l'instruction de la cause jusqu'à l'entrée en force de la décision relative à la taxation de 2005 de C_____ ainsi qu'à pouvoir compléter leur recours. Ce recours a été enregistré sous la cause n° A/1914/2010.

Ils contestaient la reprise d'une prestation appréciable en argent de CHF 2'523'370.-. En septembre 2005, au moment de la cession litigieuse, les recourants ainsi que C_____ ignoraient que les négociations entreprises avec le groupe I_____ pourraient aboutir, quelques mois après, à une cession des actions de E_____. Ils ne connaissaient en outre pas le prix de cette transaction. K_____ avait confirmé avoir obtenu l'accord du groupe pour l'opération d'acquisition seulement début février 2006. L'AFC ne démontrait pas que la valeur des droits cédés fin septembre 2005 fût supérieure à celle convenue entre les parties. Elle n'indiquait pas de méthode d'évaluation fiable et reconnue pour l'évaluation du contrat cédé. Ils renvoyaient pour le surplus aux écritures et pièces produites dans le cadre de la cause n° A/1251/2010 concernant C_____, qui avait

fait l'objet d'une instruction approfondie. Les amendes devaient être annulées, faute d'intention et de négligence de la part des recourants. Lors de l'audience du 18 juin 2012 dans la cause concernant C_____, M. A_____ avait démontré sa bonne foi et le fait qu'il ignorait totalement quelle pourrait être l'issue des négociations alors rompues avec le groupe I_____. Il pouvait en outre se fier au prix de cession convenu entre C_____ et E_____, dans la mesure où il était documenté par une fiduciaire reconnue, dont l'animateur principal était à l'époque membre du conseil d'administration de C_____.

- 23) Par décision du 31 mai 2013, le juge délégué a prononcé la suspension de la procédure dans la cause n° A/1914/2010.
- 24) Le 5 juillet 2013, C_____ a, par l'intermédiaire de son avocat, interjeté recours contre l'arrêt du 28 mai 2013 de la chambre administrative devant le Tribunal fédéral. Ce dernier a rayé les causes du rôle par ordonnance du 16 janvier 2014.
- 25) Par décision du 12 août 2014, le juge délégué a prononcé la reprise de la procédure dans la cause n° A/1914/2010 et impartit aux recourants un délai au 8 septembre 2014 pour compléter leur recours.
- 26) Le 12 août 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 27) Le 8 septembre 2014, les recourants ont maintenu leur conclusion principale. De plus, ils concluaient, préalablement, à ce que Mme B_____ ne soit plus partie à la procédure, ainsi qu'à la comparution personnelle de M. A_____ et à l'audition de M. K_____ et J_____ à titre de témoins. Ils produisaient le jugement du Tribunal de première instance du 8 octobre 2013 ainsi que le recours du 5 juillet 2013 interjeté par C_____ devant le Tribunal fédéral contre l'arrêt de la chambre administrative du 28 mai 2013, sans le bordereau de pièces joint audit recours.

Les époux A_____ étaient séparés depuis le jugement du Tribunal de première instance du 8 octobre 2013, statuant d'entente entre les parties et sur mesures protectrices de l'union conjugale. Cette juridiction avait autorisé les époux A_____ à vivre séparés, attribué à Mme B_____ la jouissance exclusive du domicile conjugal ainsi que la garde des deux enfants mineurs et dispensé M. A_____ du versement d'une contribution à l'entretien de la famille compte tenu de sa situation financière. La qualité des parties devait être rectifiée en ce sens que seul M. A_____ était recourant et que Mme B_____ n'était plus partie à la procédure.

L'audition des témoins était maintenue pour le cas où la chambre administrative mettrait, à la charge de M. A_____, le fardeau de prouver comment le prix de cession des actions de D_____ avait été fixé.

Vu le montant des amendes mises à sa charge, qui s'élevait à plus de CHF 580'000.-, M. A_____ demandait à être personnellement entendu sur l'existence éventuelle d'une faute à son encontre ainsi que sur sa situation personnelle. Il ne versait pas de contribution à l'entretien de sa famille. Il n'avait plus réalisé de revenus depuis plusieurs années. Sa situation financière était fortement obérée.

Pour le surplus, M. A_____ persistait à contester l'existence d'une prestation appréciable en argent et d'une soustraction fiscale. Il renvoyait sur ces questions aux écritures de C_____ relatives à la cause n° A/1251/2010 ainsi qu'au recours interjeté le 5 juillet 2013 devant le Tribunal fédéral. Cette dernière écriture reprenait ses arguments exposés ci-dessus.

28) Le 7 octobre 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Vu l'entrée en force de la décision de taxation de 2005 de C_____, les rappels d'impôt litigieux devaient être confirmés en raison de la corrélation entre les deux procédures. M. A_____ était l'actionnaire unique et l'administrateur de ladite société. Il avait bénéficié, de la part de celle-ci, d'une prestation appréciable en argent de CHF 2'600'000.- qu'il n'avait pas déclarée, alors qu'elle était imposable à titre de revenu.

Seule était déterminante la situation financière du contribuable au moment du prononcé des amendes litigieuses, soit en mars 2010. Or, il n'invoquait de difficultés financières ni dans son recours du 26 mai 2010, ni dans sa duplique du 31 mars 2011 devant le TAPI, ni dans son recours du 28 mai 2013 devant la chambre administrative. Cette dernière avait en outre admis, dans la procédure parallèle relative à la société, le fait que la soustraction d'impôt résultait d'une volonté délibérée de la société, agissant par l'intermédiaire du recourant, son administrateur et actionnaire unique, de soustraire à la taxation sur le bénéfice un montant de CHF 2'523'370.-. La faute du recourant devait être qualifiée d'intentionnelle et la quotité de l'amende, équivalente à celle de la société et admise par la chambre de céans, confirmée. En fixant l'amende à la moitié du montant soustrait, l'autorité fiscale avait tenu suffisamment compte de l'ensemble des circonstances personnelles, en particulier de la bonne collaboration du contribuable, et n'avait pas abusé de son pouvoir d'appréciation. L'éventuelle péjoration de la situation financière, s'étant produite après le prononcé des amendes, ne pouvait être prise en compte pour réduire leur quotité à leur minimum légal.

- 29) Le 10 novembre 2014, le conseil des recourants a indiqué ne plus représenter les intérêts de Mme B_____ et persisté dans ses conclusions.
- 30) Sur demande du juge délégué du 26 novembre 2014, le nouveau conseil de Mme B_____ a confirmé, par courrier du 8 décembre 2014, la séparation des époux et la demande tendant à mettre sa mandante hors de cause dans la présente procédure concernant exclusivement M. A_____.
- 31) Le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle des parties le 9 mars 2015, en présence de M. A_____ assisté de son conseil et de deux représentants de l'AFC. Ceux-ci souscrivaient au fait que Mme B_____ n'ait plus qualité pour agir dans la présente procédure et maintenaient leur position pour le surplus. M. A_____ soulevait en premier lieu le fait que son audition devrait être faite, conformément aux exigences de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), en présence de l'ensemble des magistrats appelés à statuer.

M. A_____ a exposé son parcours professionnel. Après avoir travaillé pour deux sociétés différentes, il s'était mis à son compte en 2001 et avait créé des sociétés, notamment C_____ et D_____, tombées en faillite en 2013 et 2014. L'une de ces deux sociétés avait bien fonctionné, contrairement à l'autre. Père de deux enfants âgés de 13 et 15 ans, il n'avait actuellement plus aucuns moyens financiers lui permettant de lancer une société. Il cherchait sans succès un emploi salarié. À titre de fortune, il avait une maison familiale lui appartenant pour moitié, qui était hypothéquée. Il vivait grâce à de petits mandats de conseils et à l'aide d'amis. Il ne versait pas de pension pour ses enfants. Juriste en droit néerlandais, il n'avait pas suivi de formation en droit suisse et se reposait entièrement sur les conseils de sa fiduciaire.

Il ne comprenait pas les reproches portés à son encontre. Il avait fourni tous les éléments, en particulier la chronologie établie par M. F_____ puis confirmée par K_____, qui démontrait que ces reproches étaient incorrects. Il se plaignait du fait que la méthode utilisée pour évaluer la valeur de revente du contrat, bien qu'expliquée, n'avait pas été prise en compte dans les décisions concernant C_____. Il sollicitait dans le cadre de la présente procédure le versement du procès-verbal de l'audience du 18 juin 2012 relatif à la cause n° A/1251/2010. Il maintenait sa demande d'entendre K_____ à titre de témoin si les déclarations écrites de ce dernier n'étaient pas suffisantes.

- 32) Le 16 avril 2015, le juge délégué a invité le recourant à produire, d'ici le 30 avril 2015, toutes les pièces utiles à la présente procédure, en attirant son attention sur l'absence de certaines pièces, sur l'art. 65 al. 2 LPA ainsi que sur le secret fiscal dont bénéficiait C_____ en tant que personne morale distincte du recourant.

- 33) Par décision du 23 avril 2015, le juge délégué a mis hors de cause Mme B_____ dans le cadre de la présente procédure en raison de la séparation des époux A_____ prononcée par le juge civil en octobre 2013.
- 34) Le 29 avril 2015, le recourant a persisté dans ses conclusions et produit divers documents tels que le courriel du 26 septembre 2005 de J_____, celui du 28 mars 2011 de K_____, celui du 15 février 2011 de M. A_____, le procès-verbal de comparution personnelle du 18 juin 2012 relatif à la cause n° A/1251/2010 devant la chambre administrative concernant C_____ ainsi que l'écriture du 16 juillet 2012 de C_____ relative à la cause précitée, dans laquelle cette société était assistée par l'actuel conseil du recourant. Ce dernier a en outre contesté le fait que la procédure concernant C_____ bénéficie du secret fiscal, dans la mesure où le recourant en était l'administrateur unique avec signature individuelle.
- 35) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

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) Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la lex mitior.

En l'espèce, l'IFD est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Quant à l'ICC, le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques. L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Est en particulier applicable la loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (ci-après : aLIPP-IV). De plus, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1993, est devenue obligatoire pour les cantons au 1^{er} janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID) et trouve

également application. Quant aux règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002.

3) Bien que personnellement entendu par le juge délégué le 9 mars 2015, le recourant se plaint du fait que cette audition orale ne s'est pas déroulée devant l'ensemble des magistrats appelés à statuer sur le présent litige, ce qui constitue, selon l'intéressé, une violation des exigences posées par la CEDH.

a. À teneur de l'art. 6 § 1 CEDH, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. L'art. 6 CEDH trouve application, sous son volet pénal, dans les procédures réprimant la soustraction fiscale vu leur caractère pénal, contrairement aux procédures de taxation et de rappel d'impôt (ATF 140 I 68 consid. 9 et les références citées).

b. Selon le Tribunal fédéral, le droit d'être entendu oralement découlant de l'art. 6 § 1 CEDH s'applique, sous réserve de circonstances particulières et à condition d'avoir été demandé par le contribuable, aux décisions concernant les infractions fiscales, à l'exclusion des procédures de taxation menées parallèlement. En effet, bien que procédant d'un même complexe de faits et souvent menées en parallèle, la procédure en rappel d'impôt et celle relative à la soustraction fiscale donnent lieu à des décisions distinctes qui peuvent être dissociées sans difficulté sous l'angle du droit d'être entendu. Notre Haute Cour a précisé que c'est essentiellement en lien avec les circonstances personnelles propres à influencer le montant de l'amende que l'audition orale peut s'avérer utile (ATF 140 I 68 consid. 9 et les références citées).

c. Selon la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après : CourEDH), la tenue d'une audience publique est un principe fondamental d'une importance particulière en matière pénale, où il doit y avoir généralement un tribunal de première instance répondant pleinement aux exigences de l'art. 6 CEDH et où un justiciable peut légitimement exiger d'être entendu et de bénéficier notamment de la possibilité d'exposer oralement ses moyens de défense, d'entendre les dépositions à charge, d'interroger et de contre-interroger les témoins (ACEDH Jussila c. Finlande, du 23 novembre 2006, req. n° 73053/01, § 40). Ce droit à être personnellement entendu n'est cependant pas absolu. L'art. 6 CEDH n'exige pas nécessairement la tenue d'une audience dans toutes les procédures relevant du volet pénal de l'art. 6 CEDH (ACEDH Jussila c. Finlande, du 23 novembre 2006, req. no 73053/01, § 41). Vu l'élargissement de la notion de « accusation en matière pénale » aux affaires n'appartenant pas aux catégories traditionnelles du droit pénal, telles que les infractions douanières et les majorations d'impôts, les « accusations en matière pénale » n'ont pas toutes le

même poids. Si les exigences d'un procès équitable sont les plus rigoureuses dans le noyau dur du droit pénal, les garanties offertes par le volet pénal de l'art. 6 CEDH ne doivent pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur aux autres catégories d'affaires relevant de ce volet et ne comportant aucun caractère particulièrement infamant (ACEDH Jussila précité, § 41-43 ; Conseil de l'Europe, Guide de l'art. 6 CEDH – droit à un procès équitable (volet pénal), 2014, § 166).

Les circonstances exceptionnelles qui peuvent justifier de se dispenser d'une audience dépendent essentiellement de la nature des questions dont les tribunaux internes se trouvent saisis, en particulier si celles-ci soulèvent des points de fait ou de droit qui ne peuvent être convenablement tranchés à partir du dossier. La tenue d'une audience ne s'impose pas pour les affaires ne soulevant aucune question de crédibilité ou ne suscitant pas de controverse sur les faits appelant un débat sur les éléments de preuve ou une audition contradictoire de témoins et lorsque l'accusé a eu une possibilité adéquate de défendre sa cause par écrit et de contester les éléments retenus contre lui (ACEDH Jussila précité, § 41-42 et § 47-48 ; Conseil de l'Europe, Guide de l'art. 6 CEDH relatif à un procès équitable dans le volet pénal de la Cour EDH, 2014, § 167). À cet égard, la CourEDH reconnaît que les autorités nationales peuvent tenir compte d'impératifs d'efficacité et d'économie, jugeant par exemple que l'organisation systématique de débats peut constituer un obstacle à la particulière diligence requise en matière de sécurité sociale et, à la limite, empêcher le respect du délai raisonnable visé à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Jussila précité, § 42 ; Conseil de l'Europe, Guide de l'art. 6 CEDH – droit à un procès équitable (volet pénal), 2014, § 167).

L'élément fondamental est avant tout le respect du principe d'équité (ACEDH Jussila précité, §§ 41-43). La CourEDH ne doute pas qu'une procédure écrite puisse souvent se révéler plus efficace qu'une procédure orale pour le contrôle de l'exactitude des déclarations de situation patrimoniale faites par les contribuables ainsi que de l'existence et de la régularité des justificatifs produits. Dans l'affaire Jussila, la CourEDH a estimé qu'elle ne posait pas des questions de crédibilité appelant un débat sur les éléments de preuve ou une audition contradictoire des témoins. Elle a considéré que dans cette affaire tous les points de fait et de droit susceptibles de surgir pouvaient être examinés et tranchés de manière adéquate sur la base des écritures des parties. De plus, dans cette même affaire, la CourEDH a relevé que l'intéressé ne s'était pas vu refuser la possibilité de solliciter la tenue d'une audience, même s'il appartenait aux tribunaux de se prononcer sur la question de savoir si pareille mesure était nécessaire, et que la juridiction administrative interne avait motivé son refus de la considérer comme telle. En sus de l'ensemble de ces éléments, la CourEDH a observé en outre que la somme en jeu était minime. En conclusion, la CourEDH a considéré, dans l'affaire Jussila, que les exigences d'équité avaient été respectées, étant donné que le justiciable a eu amplement l'occasion de présenter par écrit ses moyens de

défense et de répondre aux conclusions des autorités fiscales. Vu les circonstances particulières de ladite affaire, la CourEDH a estimé que les exigences d'équité n'exigeaient pas la tenue d'une audience (ACEDH Jussila précité, §§ 47-48).

Par ailleurs, selon la jurisprudence de la CourEDH, les modalités d'application de l'art. 6 CEDH dépendent des particularités de la procédure dont il s'agit (ACEDH Hermi c. Italie, du 18 octobre 2006, req. no 18114/02, § 60). Même dans l'hypothèse d'une cour d'appel dotée de la plénitude de juridiction, l'art. 6 CEDH n'implique pas toujours le droit à une audience publique, ni le droit de comparaître en personne. En la matière, il faut prendre en compte, entre autres, les particularités de la procédure en cause et la manière dont les intérêts de la défense ont été exposés et protégés devant la juridiction d'appel, eu égard notamment aux questions qu'elle avait à trancher (ACEDH Hermi précité, § 62).

d. En droit genevois, la procédure administrative est en principe écrite (art. 18 LPA). Si le règlement et la nature de l'affaire le requièrent, l'autorité peut procéder oralement (art. 18 LPA). L'acte de recours est également formé par écrit (art. 64 al. 1 LPA). Il doit contenir la désignation de la décision attaquée, les conclusions du recourant, l'exposé des motifs et l'indication des moyens de preuve, et être accompagné des pièces dont le recourant dispose (art. 65 al. 1 et al. 2 LPA). Les règles générales de la procédure prévues par la LPA, notamment celle de l'art. 18 LPA, sont applicables à l'instruction du recours (art. 76 LPA). La chambre administrative s'organise elle-même, sous réserve d'une disposition contraire de la loi ou du règlement de la Cour de justice du 20 juin 2014 (ci-après : RCJ - E 2 05.47). Selon l'art. 131 al. 1 LOJ, la chambre administrative siège dans la composition de trois juges. Elle siège dans la composition de cinq juges, dans quatre cas particuliers non pertinents en l'espèce (art. 131 al. 2 LOJ). Tant la LOJ que le RCJ autorisent la chambre administrative à distinguer et à régler différemment la phase de l'instruction d'une cause, conduite par le juge délégué, et la phase de la prise d'une décision de justice, qui revient à trois ou cinq juges suivant l'affaire en cause.

e. En l'espèce, le juge délégué a donné l'occasion au recourant de s'exprimer oralement lors de l'audience de comparution personnelle des parties du 9 mars 2015. L'ensemble des déclarations du contribuable ont été transcrites par écrit, au fur et à mesure de l'audience, dans un procès-verbal. Celui-ci a été soumis aux parties à la fin de l'audience pour relecture et accord, puis signé par celles-ci. Cette signature manifeste l'accord des parties avec le contenu dudit procès-verbal. Cet acte est ensuite inséré dans le dossier du recourant dans une fourre spécifique et se trouve à disposition des autres juges appelés à statuer dans ladite cause. Cette manière de procéder permet de concilier à la fois le droit d'être entendu du recourant et les impératifs liés au bon fonctionnement de la chambre de céans afin de permettre à celle-ci de statuer dans des délais raisonnables. En effet, au moment de statuer, tous les juges sont informés des propos tenus par le recourant

oralement devant le juge délégué. Ils peuvent ainsi statuer en toute connaissance de cause. Ils ont également la possibilité, s'ils l'estiment utile, de demander au juge délégué de compléter la procédure d'instruction. Par ailleurs, la présente procédure porte certes sur une affaire tombant dans le volet pénal de l'art. 6 § 1 CEDH, sans toutefois faire partie du noyau dur du droit pénal. Il s'agit en outre d'une procédure essentiellement écrite qui conduit à la constitution d'un dossier complet contenant toutes les pièces utiles telles que l'exposé des griefs du recourant, les arguments des parties, les éléments de preuve et les actes d'instruction. Au vu de l'ensemble de ces éléments, il se justifie de procéder à une application nuancée du droit à une audition orale fondée sur l'art. 6 § 1 CEDH.

Par conséquent, le grief du recourant doit être écarté.

- 4) Le recourant sollicite l'audition de M. J_____ et K_____ à titre de témoins afin de contester l'existence d'un prix de faveur en ce qui concerne le transfert du contrat de distribution du 27 septembre 2005. Il maintient cette demande dans son écriture du 8 septembre 2014 pour le cas où la chambre de céans mettrait à sa charge le fardeau de prouver la manière de fixer le prix de vente de la cession des actions de E_____. Lors de l'audience de comparution personnelle des parties du 9 mars 2015, il maintient sa demande d'entendre K_____ si les déclarations écrites de ce dernier ne sont pas suffisantes, alors que ces déclarations ne sont produites ni avec le recours du 28 mai 2013, ni avec l'écriture du 8 septembre 2014. Le recourant sollicite, lors de l'audience précitée, également le versement, à la présente procédure, du procès-verbal de l'audience du 18 juin 2012 relatif à la procédure concernant C_____. Dans son écriture du 29 avril 2015, il persiste à demander l'audition de K_____ afin qu'il confirme ses déclarations écrites, produites avec ladite écriture.

a. 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), dont les garanties offertes au justiciable sont sur ce point équivalentes à celles de l'art. 6 § 1 CEDH (arrêt du Tribunal fédéral 8C_244/2014 du 17 mars 2015 consid. 3.2), 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). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 138 I 232 consid. 5.1 p. 237 ; 138 IV 81 consid. 2.2 p. 84 ; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88 et les arrêts cités ; 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1).

b. Selon l'art. 65 al. 2 phr. 2 LPA, le recourant doit joindre à son acte de recours les pièces dont il dispose. A défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 phr. 3 LPA). Le recourant est en outre tenu de collaborer à la constatation des faits dans la présente procédure qu'il a introduite (art. 22 LPA). Il peut être invité à produire les pièces en sa possession (art. 24 al. 1 LPA).

c. La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 LIFD, 39 LHID et 11 LPFisc. Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une base légale de droit fédéral, respectivement une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc). Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (art. 114 al. 2 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 2 LPFisc).

En particulier, le secret fiscal est opposable à l'actionnaire d'une société, dans la mesure où celle-ci dispose de la personnalité morale et qu'elle constitue une personne tierce et distincte de l'actionnaire, en dépit de la position de celui-ci au sein de ladite société en tant que directeur ou administrateur (ATF 126 I 122 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 5.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4.2 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil – Art. 102 -222 DBG, 2015, ad art. 110 n. 20 et 24, et ad art. 114 n. 22 et 28 s). Dans ce dernier cas, lorsqu'en raison de sa position au sein de la société, les données de celle-ci ne sont pas secrètes envers l'actionnaire, celui-ci doit cependant s'adresser à la société (art. 715a CO) et non aux autorités fiscales (Walter FREI, Das Akteneinsichtsrecht im Zürcher Steuerrecht und das Sonderproblem der Bewertung nichtkotierter Aktien beim Minderheitsaktionär, in Zürcher

Steuerpraxis Vol. 1, 1992, p. 73 ss, p. 89 s). Lorsque des documents de la société se trouvent dans le dossier fiscal de l'actionnaire, celui-ci peut en prendre connaissance seulement après une pesée des intérêts conforme à l'art. 114 al. 2 LIFD, à l'art. 41 al. 1 LHID et à la disposition cantonale pertinente (arrêt du Tribunal fédéral 2C_160/2008 du 1^{er} septembre 2008 consid. 2.4.2 ; Peter LOCHER, op. cit., ad 114 n. 29).

d. En l'espèce, le recourant a pu produire tous les documents qu'il a estimés utiles à la présente procédure, en particulier les déclarations écrites des deux témoins susmentionnés ainsi que le procès-verbal du 18 juin 2012 relatif à la cause concernant C_____. La chambre administrative dispose ainsi de toutes les pièces utiles pour trancher le présent litige, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de procéder aux mesures d'instruction sollicitées par le recourant. Il convient également de préciser que le recourant a pu consulter, dans le cadre de la présente procédure, tous les documents relatifs à C_____, en particulier ceux produits par l'AFC qui a le fardeau de la preuve quant à l'existence d'une prestation appréciable en argent, dans la mesure où la pesée des intérêts commandée par les dispositions fédérales et cantonale susmentionnées ne s'opposait pas à leur consultation par le recourant.

- 5) Le principe de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt ICC et IFD 2005 n'est, à juste titre, pas contesté par les parties.

Au moment de la taxation des époux A_____ survenue le 19 mars 2007, l'AFC ne disposait d'aucun élément lui permettant de soupçonner l'existence d'une prestation appréciable en argent de C_____ en faveur de son actionnaire unique, dans la mesure où la cession du 27 septembre 2005 concernait deux autres sociétés juridiquement distinctes du contribuable (art. 151 al. 1 LIFD, art. 53 al. 1 1^{ère} phr. LHID, art. 59 al. 1 LPFisc ; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3). Ce n'est que lors de l'instruction de la taxation 2005 de C_____, et plus particulièrement, comme cela ressort des faits – non contestés – de l'arrêt de la chambre administrative n° ATA/337/2013 entré en force, après avoir appris l'existence de la revente du contrat de distribution par E_____ à G_____, que l'AFC était en possession d'un élément important devant éveiller son attention et l'amener à procéder à des investigations approfondies. Personne ne conteste que la découverte de cet événement est survenue après la notification de la taxation des époux A_____. Il n'existe par ailleurs pas de règle générale prévoyant que la taxation de l'actionnaire principal doit se faire sur la base des deux dossiers - de la société et du détenteur des participations - même s'il peut dans certains cas apparaître opportun d'avoir recours au dossier de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2A.108/2004 consid. 4.2 ; Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 151 n. 11).

6) Le recourant conteste l'existence d'une prestation appréciable en argent, admise à l'égard de C_____ dans l'arrêt de la chambre de céans n° ATA/337/2013 précité qui est entré en force suite à l'ordonnance du Tribunal fédéral du 16 janvier 2014.

a. En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et art. 6 let. c aLIPP-IV, est imposable le rendement de la fortune mobilière, 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. L'art. 7 LHID, dans sa teneur applicable en 2005, dispose que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères.

b. Selon le Tribunal fédéral, font partie des avantages appréciables en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; 2C_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1 ; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1). Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les prestations appréciables en argent, à savoir les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contre-prestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participations, dès lors que la société ne les aurait pas faites dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 5 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 138 n. 139). En raison du contenu similaire de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD et de l'art. 6 let. c aLIPP-IV, cette jurisprudence peut également s'appliquer à l'ICC, dans la mesure où le droit cantonal genevois comporte, à l'art. 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) en particulier en sa lettre h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD.

De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ;

131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du « Dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1).

c. Lorsqu'une personne physique détient des participations de plusieurs sociétés, des transactions entre ces sociétés, et non seulement entre l'actionnaire et chacune d'entre elles, peuvent intervenir. Si les conditions contractuelles ne correspondent pas à celles du marché, une des sociétés bénéficie d'un avantage lié à l'existence d'un actionnaire unique. Dans ces cas, on parle de la théorie du triangle, l'actionnaire occupant le sommet et les deux sociétés la base de la figure géométrique. Puisque l'avantage n'est possible qu'en raison de l'actionnaire commun, qui « contraint » ses deux sociétés à s'écarter des conditions du marché, on doit fiscalement considérer qu'il transite par lui, plutôt que de retenir qu'il n'a circulé qu'entre les deux parties au contrat. Sur le plan de l'impôt sur le revenu et le bénéfice, ce n'est donc pas la société enrichie qui voit son bénéfice imposable augmenter, mais l'actionnaire gratifié d'un avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. En d'autres termes, l'avantage appréciable en argent doit être imputé à l'actionnaire également lorsqu'il s'agit de dépenses faites par la société en faveur d'un tiers qui lui est proche (ATF 119 Ib 116 ; 113 Ib 23 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.73/2005 ; Yves NOËL, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 20 n. 96). Dans les cas de prestations appréciables en argent entre sociétés sœurs, l'avantage passe immédiatement d'une société à l'autre. Entre de telles sociétés, des attributions fondées sur un rapport de participation commun constituent en particulier des prestations appréciables en argent pour l'actionnaire. Le détenteur de parts doit ainsi être aussi imposé sur les attributions de la société versées en faveur d'une autre société dominée par lui lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2).

d. En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 6a).

e. En l'espèce, l'AFC a démontré l'existence de trois événements déterminants. Il s'agit, premièrement, du transfert du contrat de distribution portant sur les produits « G_____ », de C_____ à E_____, avec l'accord de G_____, par convention du 27 septembre 2005 pour un montant de CHF 2'400'000.-. Deuxièmement, le 3 février 2006, M. A_____ a vendu à G_____ le capital-actions de E_____, dont il était l'actionnaire et l'administrateur uniques, pour un montant de CHF 2'600'000.-. Au sujet de cette vente, il n'est pas contesté que l'avoir principal de E_____ était, en tous les cas en 2005 et début 2006, le contrat de distribution. Troisièmement, le 3 mars 2006, E_____ a « revendu » le contrat de distribution à G_____ pour un montant de CHF 2'400'000.-, ce qui ressort de l'annexe aux comptes de E_____ au 31 décembre 2006 produite par l'AFC et de la duplique des recourants du 31 mars 2011 devant le TAPI.

À la succession et à la proximité temporelle de ces trois événements s'ajoutent deux autres éléments. D'une part, ces trois transactions portent en substance sur un même objet, à savoir le contrat de distribution des produits « G_____ », dans la mesure où il n'est pas contesté que le principal bien de E_____ est ledit contrat. D'autre part, M. A_____ est l'actionnaire unique des sociétés C_____ et de E_____. Il est par ailleurs le seul administrateur de E_____ et l'un des trois administrateurs de C_____, étant précisé que Mme B_____ comptait parmi ces trois administrateurs-ci. Cette constellation juridique particulière s'inscrit en outre dans un contexte dont on peine à voir, comme l'a clairement démontré le TAPI dans son jugement du 22 avril 2013, un intérêt commercial ou juridique pour G_____. En effet, alors que cette société venait d'acheter, un mois auparavant, le capital-actions de E_____, détentrice du contrat de distribution et dépourvue d'infrastructure utile à son activité, pour un montant de CHF 2'600'000.-, G_____ achète à E_____, un mois après, le contrat de distribution pour un montant de CHF 2'400'000.-. Le contribuable, jouissant d'une position dominante tant auprès de E_____ que de C_____, ne donne aucune explication sur les raisons ayant empêché E_____ de vendre le contrat de distribution à G_____, ou au groupe I_____, au lieu de se faire acheter par celui-là pour un mois plus tard procéder à la vente de son bien principal, à savoir le contrat de distribution. Le recourant n'explique pas non plus les raisons ayant empêché C_____ de vendre directement le contrat de distribution à G_____, ou au groupe I_____.

Le principal argument du contribuable repose sur le fait qu'au moment de la conclusion de la convention du 27 septembre 2005, les négociations sur la reprise du contrat de distribution des produits « G_____ » avaient été rompues avec le groupe I_____, qui avait repris la société G_____, et qu'il ignorait alors qu'elles pourraient aboutir à un accord avec le groupe. Cet argument ne saurait emporter la conviction de la chambre de céans. En effet, on ne comprend pas pourquoi, face à une prétendue rupture des négociations, C_____ était pressée de

vendre le contrat de distribution à une société sœur, qui était dépourvue de toute infrastructure apte à assurer la poursuite de la distribution des produits « G_____ », alors que l'autre souci invoqué par le contribuable était le risque de perte de valeur dudit contrat. Par ailleurs, le recourant était l'actionnaire unique de C_____ de sorte que la décision des actionnaires de cette société-ci revenait à lui seul. On ne voit, au vu de ces éléments, aucune raison objective au transfert du contrat de distribution à E_____ en septembre 2005, si ce n'est la volonté d'économiser des impôts en tentant de convaincre la société tierce intéressée par la reprise de la distribution de ses produits, de procéder suivant le montage juridique en trois temps décrit ci-dessus. En effet, dans sa réponse du 28 mars 2011 au courriel envoyé par M. A_____ le 15 février 2011, K_____ précisait que, contrairement à ce qu'indiquait la note du 3 juin 2009, la proposition de procéder à la cession du contrat de distribution par le biais d'une nouvelle entité n'avait pas émané du groupe I_____ mais de M. F_____. Ce fait n'est pas contesté dans le recours au Tribunal fédéral produit par le recourant dans la présente procédure. De plus, contrairement à l'écriture du 16 juillet 2012 de C_____, produite le 29 avril 2015 par le recourant, le courriel du 26 septembre 2005 de J_____, également produit à cette date-ci par le contribuable, ne permet pas de retenir que le recours à une nouvelle entité résulte d'une initiative du groupe I_____. Dans ce courriel, J_____ confirmait à M. F_____ le scénario envisagé qui impliquait l'utilisation d'une « société qui serait cédée » à la filiale suisse du groupe I_____, et posait, dans le cadre dudit scénario, des conditions à C_____.

En outre, selon le procès-verbal de l'audience de comparution personnelle du 18 juin 2012, M. A_____ déclarait que C_____ avait reçu, en avril-mai 2006, la somme de CHF 2'400'000.- en contrepartie de la cession du contrat de distribution du 27 septembre 2005. Le contribuable ajoutait que lui-même, en tant qu'actionnaire de D_____ avait perçu le 80 % du montant de CHF 2'600'000.-, pour la cession du capital-actions de E_____ à G_____, début février 2006, au moment de la signature de cet accord, et le solde un an après. Ces faits ne sont pas contestés dans le recours au Tribunal fédéral susmentionné.

À l'ensemble de ces circonstances s'ajoute le contenu du contrat du 3 février 2006 portant sur la vente du capital-actions de E_____ à G_____, en particulier les dispositions contractuelles relevées par le TAPI dans son jugement du 22 avril 2013 au sujet des obligations acceptées par M. A_____ à l'égard de G_____ relatives au contrat de distribution. Comme l'a clairement démontré le TAPI, ces dispositions contractuelles contredisaient les explications avancées par le contribuable pour tenter de démontrer l'absence de liens entre la convention du 27 septembre 2005 et la vente du 3 février 2006. D'après ces clauses contractuelles, G_____ souhaitait poursuivre les affaires menées jusqu'alors par M. A_____ à travers le réseau d'affaires qu'il avait constitué par le biais de C_____, ce qui correspondait à une logique commerciale habituelle vu la particularité des

marchés et des acteurs concernés. M. A_____ aurait pu également prendre les mêmes engagements contractuels vis-à-vis de G_____ par une convention de transfert du contrat de distribution convenue directement entre cette société-ci et C_____. Il ne pouvait ignorer les importants atouts de cette dernière dans les négociations avec le groupe I_____ relatives à la reprise du contrat de distribution. Comme l'a relevé le TAPI, M. A_____ devait savoir que la liberté du groupe I_____ pour développer le commerce de ses produits n'avait d'intérêt pour le groupe que s'il pouvait tirer profit aussi rapidement et sûrement que possible du réseau d'affaire créé par M. A_____ dans le cadre de C_____.

L'ensemble de ces éléments démontrent que la valeur réelle du contrat de distribution était de CHF 5'000'000.- sous déduction des fonds propres de E_____, et non de CHF 2'400'000.-. En effet, ce n'est qu'ainsi que peut s'expliquer le paiement successif, par G_____, une société tierce, en l'espace de quelques mois, des deux montants suivants. G_____ a d'abord payé en février 2006 la quasi-totalité de la somme de CHF 2'600'000.- à M. A_____ pour reprendre ses participations dans E_____, dont la valeur comptable, non contestée, des fonds propres de E_____ au 31 décembre 2005 était de CHF 76'630.-. Un mois après avoir acquis le capital-actions de E_____, dont il n'est pas contesté que l'actif principal était le contrat de distribution, G_____ a acheté à sa propre société les droits résultant du contrat de distribution pour la somme de CHF 2'400'000.-. Ce montant-ci a été, dans le courant du second trimestre de 2006, versé à C_____, dont M. A_____ était l'actionnaire unique et l'administrateur. Contrairement à E_____, la société tierce G_____ a payé, en deux fois, à M. A_____, notamment par le biais de C_____, la somme totale de CHF 5'000'000.-, sous déduction des fonds propres de E_____ de CHF 76'630.-, pour reprendre directement les droits résultant du contrat de distribution. La valeur réelle de ce dernier s'élevait ainsi à CHF 4'923'370.- (CHF 5'000'000.- — CHF 76'630.-). De plus, la vente du capital-actions de E_____ à G_____ par M. A_____ faisait apparaître une réserve latente de CHF 2'523'370.- (CHF 2'600'000.- — CHF 76'630.-) qui ne pouvait qu'être attribuée au contrat de distribution. En effet, le prix d'achat desdites actions était de CHF 2'600'000.- alors que le montant des fonds propres de E_____ était de CHF 76'630.- et qu'à la lecture des postes du bilan de E_____, celle-ci n'avait pas d'autre activité que celle pouvant être générée par le contrat de distribution.

Par conséquent, au vu des circonstances susmentionnées du présent cas, on doit admettre, à l'instar de l'AFC et du TAPI, que le contrat de distribution des produits « G_____ » a, par convention du 27 septembre 2005, été transféré par C_____ à sa société sœur, E_____, ces deux sociétés étant dominées par le même actionnaire unique et administrateur M. A_____, à un prix de faveur s'élevant à CHF 2'400'000.-. En effet, si le contribuable n'avait pas également dominé E_____, il n'aurait pas, au vu des circonstances concrètes, accepté, dans le cadre de son autre société C_____, de céder le contrat de distribution pour un

montant inférieur à sa valeur réelle. En transférant le contrat de distribution pour un montant de CHF 2'400'000.- à E_____, dont l'actionnaire et l'administrateur uniques étaient M. A_____, C_____ a accordé à ce dernier, qui était également son actionnaire unique et administrateur, une prestation appréciable en argent équivalente à la différence entre la valeur réelle du contrat de distribution (à savoir CHF 4'923'370.-) et le prix de vente de ce dernier convenu lors la cession du 27 septembre 2005 (à savoir CHF 2'400'000.-), soit la somme de CHF 2'523'370.-. La disproportion entre la prestation fournie par C_____, à savoir le transfert d'un contrat de distribution valant CHF 4'923'370.-, et la contre-prestation de E_____ correspondant au prix de faveur de CHF 2'400'000.-, était parfaitement reconnaissable pour M. A_____, vu sa présence prédominante au sein de ces deux sociétés sœurs et le montage juridique en trois temps qu'il avait mis en place pour transférer le contrat de distribution de C_____ à G_____ en échange d'un prix global de CHF 4'923'370.-.

L'AFC a ainsi, à juste titre, réintégré le montant de CHF 2'523'370.-, à titre de prestation appréciable en argent, dans le revenu imposable de M. A_____ et procédé aux rappels d'impôts relatifs à l'ICC et à l'IFD de 2005. Sur ce point, le jugement du TAPI du 22 avril 2013 ainsi que les décisions de l'AFC doivent donc être confirmés, et le recours rejeté.

7) Le recourant conteste l'existence d'une soustraction fiscale, faute d'intention et de négligence, et remet ainsi en cause le principe des amendes.

a. Selon les art. 175 al. 1 LIFD, art. 56 al. 1 LHID et art. 69 al. 1 LPFisc, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait (ou aurait dû) l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.4.1 et les références citées), 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.

Selon les art. 126 al. 1 LIFD, art. 42 al. 1 LHID et art. 26 al. 2 LPFisc, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD, art. 26 al. 2 LPFisc ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1). Le contribuable assume à cet effet la responsabilité de l'exactitude et de l'intégralité de sa déclaration d'impôt. S'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa

déclaration. En tout état de cause, il lui incombe de présenter les faits de manière complète et correcte (RDAF 2003 II 622, 627).

La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence. Le contribuable agit intentionnellement, lorsqu'il agit avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et art. 104 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêt 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). Le dol éventuel suffit ; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/828/2013 du 17 décembre 2013 et les références citées).

b. En l'espèce, en transférant en septembre 2005 le contrat de distribution à E_____ pour un prix de CHF 2'400'000.-, alors que la valeur réelle de ce dernier, tel que démontré ci-dessus, est de CHF 4'923'370.-, C_____ accorde à son actionnaire unique, qui l'est également de E_____, à savoir M. A_____, une prestation appréciable en argent de CHF 2'523'370.-. Celle-ci n'a pas été déclarée par le contribuable, alors qu'il domine ces deux sociétés et que c'est en raison de sa position dominante qu'il a pu imposer un prix de faveur dans la cession entre C_____ et E_____ en septembre 2005 et mettre en place le montage juridique en trois temps décrit plus haut.

En ce qui concerne la faute, le recourant invoque s'être fié au calcul expliqué par la fiduciaire à l'AFC dans le courrier du 5 novembre 2007. Or, cet argument apparaît peu crédible face aux circonstances concrètes du présent cas décrites ci-dessus, en particulier face au montage juridique qui conduit à faire payer une société tierce la somme de CHF 5'000'000.-, sous déduction des fonds propres de E_____, à M. A_____ pour reprendre le contrat de distribution de ses produits, alors que ce dernier est transféré quelques mois plus tôt à une société sœur pour un prix nettement inférieur. En tant qu'actionnaire et administrateur uniques de E_____ ainsi qu'actionnaire unique et administrateur de C_____, M. A_____ occupait une position dominante au sein de ces deux sociétés sœurs. Il ne pouvait de ce fait ignorer la valeur réelle du contrat de distribution. Ce n'est que parce qu'il connaissait celle-ci et qu'il dominait seul E_____, qu'il a utilisé

cette dernière, lors du transfert du contrat de distribution de C _____ à G _____, comme intermédiaire dans le cadre d'un montage juridique sophistiqué. Ce dernier ne poursuivait, au vu de l'ensemble des circonstances concrètes décrites ci-dessus, d'autre but que celui de toucher le montant correspondant à la valeur réelle du contrat de distribution tout en économisant des impôts sous forme de gains en capital non imposables, comme le relèvent le TAPI et l'AFC. La mise en place d'un tel ensemble complexe d'opérations ne peut que résulter, au vu des circonstances concrètes, que d'une volonté délibérée du contribuable lors de la première transaction en septembre 2005.

Par conséquent, en ne déclarant pas la prestation appréciable en argent fondée sur ses rapports de participation dans les deux sociétés sœurs précitées, le recourant a commis, de manière intentionnelle c'est-à-dire avec pleine conscience et volonté, une soustraction d'impôt. Le principe de l'amende est donc justifié. Le jugement du TAPI ainsi que les décisions de l'AFC doivent être confirmés sur ce point, et le recours rejeté.

8) Quant à la quotité des amendes fixée à la moitié du montant soustrait, le recourant invoque sa situation personnelle difficile et demande en substance à ne pas payer d'amendes.

a. Conformément aux art. 175 al. 2 LIFD et art. 69 al. 2 LPFisc, 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 ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée ». La teneur de l'art. 56 al. 1 LHID est similaire.

Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). En d'autres termes, la situation personnelle du contribuable au moment du prononcé de l'amende ne peut à elle seule dicter le montant mis à sa charge, le critère principal demeurant le montant de l'impôt, objet de la soustraction (arrêt du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 10.1).

La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 CP, dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/580/2014 du 29 juillet 2014 consid. 4 et les références citées).

Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C_480/2009 précité consid. 6.2 ; ATA/828/2013 du 17 décembre 2013). Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 et les références citées).

b. En l'espèce, le montant de l'impôt soustrait est important et la faute est intentionnelle. Toutefois, la bonne collaboration du contribuable a conduit l'AFC à réduire l'amende de la moitié du montant de l'impôt soustrait, ce qui a été considéré comme clément par le TAPI en raison des circonstances du cas d'espèce.

La situation économique difficile, invoquée pour la première fois par le contribuable dans son écriture du 8 septembre 2014, a été attestée sur la base d'un jugement du juge civil du 8 octobre 2013, statuant d'entente entre les époux A_____ dans le cadre de mesures protectrices de l'union conjugale. Elle ne pouvait dès lors pas être prise en compte ni par la juridiction inférieure ni par l'autorité fiscale. Celle-ci a refusé, dans sa réponse du 7 octobre 2014, de réduire au minimum légal le montant de l'amende car seule devait être prise en compte la situation financière du contribuable au moment du prononcé de l'amende et que la soustraction d'impôt résultait d'une volonté délibérée du recourant, agissant par le biais de la société. Une quotité fixée à la moitié de l'impôt soustrait tenait, selon l'autorité fiscale, suffisamment compte de l'ensemble des circonstances personnelles, en particulier de la bonne collaboration du contribuable.

La situation financière actuelle du recourant, qui l'empêche de subvenir aux besoins de sa famille, notamment de ses deux enfants mineurs, doit être prise en compte pour fixer la quotité de l'amende. Toutefois, elle doit être intégrée dans une appréciation globale de l'ensemble des circonstances concrètes de manière à ce que l'amende constitue à la fois une sanction proportionnée à la culpabilité et dissuasive afin d'assurer le respect de la loi. Dans la présente affaire, une quotité fixée à la moitié de l'impôt soustrait, dont le montant s'élève à CHF 298'330.15 pour l'IFD et à CHF 861'972.60 pour l'ICC, apparaît proportionnée à l'intensité de la faute commise par le contribuable, qui a intentionnellement soustrait des montants conséquents de l'impôt par la mise en place d'un montage juridique élaboré. Cette quotité tient suffisamment compte de la bonne collaboration du contribuable et de sa situation personnelle actuelle, sans qu'on puisse reprocher un abus du pouvoir d'appréciation à l'autorité fiscale. Réduire, suite à la dégradation de la situation financière du contribuable intervenue huit ans après la période fiscale concernée, la quotité de l'amende au minimum légal incompressible, alors que le contribuable a procédé à un montage juridique complexe pour soustraire un montant important à l'impôt serait, en l'espèce, choquant et peu dissuasif, au vu

des montants soustraits et de l'intensité de la faute commise. Par conséquent, le jugement du TAPI et les décisions de l'AFC doivent, sur ce point, également être confirmés et le recours rejeté.

9) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émolument réduit, en raison de sa situation financière difficile, de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 mai 2013 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 avril 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 Antoine Berthoud, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :