

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1069/2015-IFD

ATA/1196/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 novembre 2018

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

représenté par Me Bernard Cron, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 décembre 2017 (JTAPI/1354/2017)**

EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation fédérale 2006 de Monsieur A_____, alors domicilié à B_____.
2. En 2006, le contribuable était actionnaire et administrateur unique de C_____ Ltd (ci-après la société), incorporée aux Îles Marshall.
3. Le 30 juin 2006, la société a acquis aux enchères forcées les parcelles 1_____, 2_____ et 3_____ sises sur la commune de Morges (VD) pour le prix de CHF 18'000'000.-.
4. Le 26 octobre 2006, le contribuable a vendu à D_____ Ltd et E_____ sa participation dans la société pour la somme de CHF 2'350'000.-. Le contrat prévoyait qu'il convenait de retrancher du prix de vente diverses déductions. Le prix devait être payé par virement bancaire sur le compte de l'étude F_____ Avocats, au G_____ (ci-après : G_____) de Zurich.

En outre, le contrat prévoyait notamment les clauses suivantes : le contribuable devait déposer CHF 300'000.- sur un compte de dépôt fiduciaire, à déduire du prix d'achat, pour garantir notamment son engagement à ce que les espaces vacants restant dans la propriété seraient complètement loués (art. 2.3.1 let. j) ; l'acheteur devait payer à H_____, au nom et pour le compte du contribuable, une commission de courtage de CHF 300'000.-, qui serait déduite du prix de vente (art. 2.3.2 let. b) ; l'acheteur devait conclure un contrat de consultant avec le contribuable pour une durée de quatre ans, moyennant quoi ce dernier recevrait au plus tard au 31 décembre 2010 une indemnité de CHF 300'000.-, déduite du prix de vente (art. 2.3.2 let. c). Chaque partie supportait ses propres honoraires d'avocat (art. 6.3).
5. N'ayant pas retourné sa déclaration fiscale genevoise pour l'année 2006, le contribuable a été taxé d'office, par bordereau du 2 août 2007.
6. Par pli du 12 septembre 2007, M. A_____ a déposé auprès de l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : l'AFC-GE) une formule de déclaration fiscale 2006 non remplie, demandant à cette dernière si elle était en mesure d'annuler sa taxation d'office du 2 août 2007.
7. Considérant le dépôt de cette déclaration comme une réclamation, l'AFC-GE l'a déclarée irrecevable, par décision du 15 novembre 2007. Cette décision n'a pas été contestée.
8. Le 25 juin 2008, le contribuable, sous la plume de Me I_____ (ci-après : le notaire), a déposé auprès de l'administration fiscale cantonale vaudoise (ci-après : l'AFC-VD) une déclaration pour l'imposition des gains immobiliers, en précisant

que l'immeuble faisait partie de sa fortune privée. Sous la rubrique « nature de l'immeuble », il a précisé qu'il s'agissait d'un immeuble commercial.

9. Par pli du 9 juillet 2009 adressé au notaire, l'AFC-VD a arrêté à CHF 2'250'076.- le gain qualifié de professionnel réalisé par le contribuable sur la vente des actions de la société, à savoir le prix de vente (CHF 2'350'000.-), sous déduction des frais de vente (CHF 34'924.-) et de la valeur nominale des titres (CHF 65'000.-). Puisque le contribuable était domicilié hors du canton, le résultat serait soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu avec répartition intercantonale.
10. Le même jour, le fisc vaudois a informé l'AFC-GE du fait que le contribuable avait réalisé dans le canton de Vaud un gain immobilier professionnel de CHF 2'250'076.-.
11. Par lettre recommandée du 30 septembre 2009, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre du contribuable une procédure en rappel d'impôt et une procédure pénale pour soustraction d'impôt 2006, au motif qu'il n'avait pas déclaré le gain immobilier de CHF 2'250'076.- réalisé en 2006 dans le canton de Vaud.
12. Par pli du 4 décembre 2009 adressé à l'AFC-GE, le contribuable a expliqué qu'il n'avait reçu que CHF 1'420'000.- sur le prix de vente global, en raison des déductions opérées sur le prix de vente, selon le contrat du 26 octobre 2006. De ce montant devaient encore être défalqués les honoraires d'avocat, ce qui ramenait la somme perçue à CHF 1'320'076.-. Ce revenu de l'activité indépendante était imposable en 2007, puisqu'il avait perçu ce montant en janvier 2007.
13. Les 14 avril 2009 et 31 mai 2010, M. A_____ a fait part au fisc vaudois qu'il rencontrait des difficultés à réunir les pièces sollicitées destinées à justifier certaines des déductions sur le prix de vente. En particulier, certaines sociétés se trouvaient à l'étranger et l'un de ses interlocuteurs éludait ses questions, de sorte qu'il ne parvenait pas à rassembler lesdits documents.
14. Le 2 juin 2010, l'AFC-VD a informé le contribuable que le bénéfice professionnel de CHF 2'250'076.- serait soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu avec répartition intercantonale.
15. Le 18 juin 2010, l'AFC-GE a informé le contribuable de la clôture des procédures ouvertes à son encontre le 30 septembre 2009 et lui a notifié un bordereau d'IFD 2006. Calculé sur un revenu non déclaré de CHF 2'250'076.-, le supplément d'impôt s'élevait à CHF 259'118.85 et les intérêts de retard à CHF 31'763.65.

L'AFC-GE a également notifié à l'intéressé un bordereau d'amende, au motif qu'il n'avait pas annoncé un bénéfice immobilier professionnel en 2006. Retenant que le contribuable avait agi par dol éventuel et soustrait un revenu important, l'AFC-GE a fixé la quotité de l'amende à une fois l'impôt éludé.

16. Le 21 juillet 2010, le contribuable a élevé réclamation contre ces bordereaux, concluant à l'établissement d'une taxation rectificative, fondée sur un revenu additionnel de CHF 1'320'076.-. Devaient être déduits du prix de vente CHF 300'000.- à titre de garantie de loyer, CHF 300'000.- à titre de commission de courtage, CHF 300'000.- à titre d'honoraires de consultant et de garantie pour une éventuelle responsabilité solidaire des acheteurs pour les impôts dus sur la vente ou toute autre prétention que les acheteurs pouvaient avoir, CHF 30'000.- pour le paiement effectué sur le compte de C_____ Ltd, dont il n'était plus propriétaire, CHF 34'924.- à titre d'honoraires d'avocat et CHF 65'000.- « pour la valeur des actions » de la société précitée.

Les administrations fiscales genevoise et vaudoise exigeaient qu'il produise des documents en mains de tiers. Or, les déductions qu'il revendiquait ressortaient du contrat de vente du 26 octobre 2006. À ce titre, il a repris les explications exposées dans sa lettre du 4 décembre 2009. Il a contesté avoir commis une soustraction d'impôt, relevant que son mandataire avait déposé dans le canton de Vaud une déclaration pour l'imposition sur les gains immobiliers le 25 juin 2008. La cession de la société constituait une vente économique d'immeuble, imposable au lieu de situation de celui-ci, à savoir à Morges. L'amende devait par conséquent être annulée.

17. Le 26 janvier 2011, l'AFC-VD a transmis au contribuable un bordereau d'ICC 2006, ainsi qu'un tableau de répartition intercantonale des éléments imposables, qui fixaient à CHF 2'250'076.- le revenu net de l'opération immobilière réalisée à Morges.

L'intéressé a vainement contesté ce bordereau, par la voie de la réclamation puis du recours devant le Tribunal administratif du canton de Vaud (FI 2015.0035 du 5 septembre 2016).

18. Par décision du 25 février 2015, l'AFC-GE a maintenu le bordereau de rappel d'impôt et le bordereau d'amende du 18 juin 2010. L'AFC-GE s'est référée à la décision sur réclamation de l'AFC-VD du 5 février 2015 pour fixer le montant imposable à CHF 2'250'076.-. Étant donné qu'en 2006, il avait acquis un droit ferme au versement de cette somme, ce gain devait être taxé cette année-là.

Le contribuable n'avait pas déclaré à l'AFC-GE le gain réalisé sur la vente de sa participation, raison pour laquelle des procédures en rappel et en soustraction d'impôt avaient été ouvertes à son encontre. Il n'avait mentionné ce bénéfice que lorsqu'il avait rempli sa déclaration fiscale 2006, le 4 décembre 2009. La condition objective d'une soustraction d'impôt était remplie. Subjectivement, le contribuable avait agi à tout le moins par dol éventuel, la soustraction portant sur un revenu important. La quotité de l'amende avait été fixée à une fois l'impôt soustrait, compte tenu des circonstances aggravantes précitées.

19. Par acte daté déposé le 30 mars 2015 au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), M. A_____ a recouru contre la décision du 25 février 2015, concluant à son annulation et à ce que l'AFC-GE établisse un nouveau bordereau de rappel d'impôt, fondé sur un gain immobilier de CHF 1'320'076.-.

Il s'est prévalu des déductions stipulées aux art. 2.3.1 let. j, 2.3.2 let. b et 2.3.2 let. c du contrat de vente, chacune d'un montant de CHF 300'000.-. Il convenait en outre de retrancher du prix de vente CHF 30'000.-, versés en janvier 2007 sur le compte de la société et, enfin, les honoraires d'avocat. Le gain imposable devait ainsi être arrêté à CHF 1'320'076.-. Le prix de vente lui avait été payé le 24 janvier 2007, de sorte que le gain était taxable lors de cette année fiscale.

20. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'intéressé n'avait pas démontré la réalité des frais qu'il faisait valoir en déduction du prix de vente de CHF 2'350'000.-, n'ayant pas produit les justificatifs réclamés par l'AFC-GE. Les honoraires d'avocat et la valeur nominale des actions avaient déjà été admis en déduction. La vente était intervenue le 26 octobre 2006. À cette date, le recourant avait bénéficié d'un droit ferme au versement du prix, si bien que c'était en 2006 et non en 2007, que le revenu devait être taxé.

21. Dans sa réplique, le contribuable a persisté dans les conclusions de son recours, concluant subsidiairement à ce que la quotité de l'amende soit fixée à une demi fois l'impôt soustrait.

L'AFC-GE avait « mis la barre trop haut » en exigeant de sa part des pièces qui ne se trouvaient pas en sa possession. Il s'agissait de documents auxquels il n'avait pas directement accès et dont la remise lui était refusée par les détenteurs, malgré ses demandes réitérées. Ainsi qu'il ressortait de pièces annexées, il n'était pas demeuré inactif, mais avait entrepris toutes les démarches qui pouvaient être exigées de lui et établissaient le montant des déductions auxquelles il prétendait.

L'amende ne se justifiait pas, puisque le bénéfice provenant de la vente des actions de la société avait été annoncé à l'AFC-VD dans le délai légal, à savoir pour l'année 2007 et non 2006, comme le soutenait l'AFC-GE. Il n'avait pas acquis un droit ferme en 2006, dès lors que le contrat de vente était assorti de plusieurs conditions suspensives. L'exécution du contrat était par ailleurs intervenue en janvier 2007. Le recourant avait déclaré en 2008 le gain immobilier, de sorte qu'il n'avait pas violé une obligation légale lui incombant. S'il n'avait annoncé ce bénéfice que dans le canton de Vaud, c'était parce qu'il ne se considérait pas comme un professionnel de l'immobilier, mais comme un privé, si bien que ce gain devait être imposé au lieu de situation de l'immeuble et non à son canton de domicile. Il avait remis sa déclaration fiscale par l'intermédiaire d'un

notaire et n'avait donc pas eu l'intention d'éluider l'impôt. Le fait qu'il ait déposé sa déclaration d'impôt dans le canton de Vaud constituait une « erreur » et non une faute intentionnelle. En conséquence, il n'avait pas commis de tentative de soustraction d'impôt.

22. Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.
23. Par jugement du 7 mars 2016 (JTAPI/245/2016), le TAPI a déclaré le recours irrecevable pour cause de tardiveté. Ce jugement a été annulé, le 14 mars 2017 (ATA/293/2017), par la chambre administrative de la Cour de justice, qui a renvoyé la cause au TAPI pour décision sur le fond du litige.
24. Par arrêt du 15 juin 2017 (2C_960/2016), le Tribunal fédéral a rejeté le recours interjeté par M. A_____ à l'encontre du jugement du Tribunal administratif du canton de Vaud.

À la signature du procès-verbal d'exécution du contrat de vente, le 19 décembre 2006, les actions de la société étaient déposées à titre fiduciaire auprès de la banque. À ce moment-là, il ne restait plus qu'à payer le prix de vente convenu, de sorte que l'exécution du contrat ne pouvait plus être considérée comme incertaine. Partant, en application de la jurisprudence constante selon laquelle la conclusion du contrat de vente donne naissance à un droit ferme générateur d'un revenu imposable dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine, le bénéfice en capital généré par la vente des actions était devenu imposable dès le 19 décembre 2006 au plus tard.

En sa qualité de professionnel de l'immobilier, le gain réalisé par le contribuable avait été soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu. Le précité contestait uniquement le montant du bénéfice imposable.

Le Tribunal fédéral a confirmé le refus du Tribunal administratif vaudois de défalquer les déductions du prix de vente, au motif que le contribuable n'avait pas suffisamment prouvé en avoir supporté le coût.

25. Le 21 juillet 2017, le TAPI a invité M. A_____ à lui indiquer, dans quelle mesure il maintenait son recours, compte tenu de l'arrêt du Tribunal fédéral.
26. Les 3 août et 20 septembre 2017, le contribuable a informé le TAPI qu'il maintenait son recours, mais a réduit ses conclusions, au vu de l'arrêt du Tribunal fédéral, en ce sens que le bénéfice résultant de la vente des actions de la société devait être arrêté à CHF 1'920'076.-.

Il renonçait à réclamer les déductions suivantes : CHF 300'000.- selon l'art. 2.3.1 let. j du contrat du 26 octobre 2006 et CHF 300'000.- selon l'art. 2.3.2 let. c du contrat. En revanche, il persistait à prétendre aux déductions suivantes : CHF 300'000.- selon l'art. 2.3.2 let. b du contrat du 26 octobre 2006 et

CHF 30'000.- versés en faveur de la société à titre de frais juridiques additionnels des acquéreurs.

27. Il ressort par ailleurs des pièces au dossier que, dans l'annexe 2 à I_____, H_____ a confirmé, le 8 janvier 2007, avoir reçu CHF 300'000.- à titre de commission de courtage. Se référant à cette annexe, l'avocat zurichois en charge du déroulement de la vente, Me F_____, a confirmé que le versement de la somme de CHF 300'000.- à H_____ avait eu lieu.

H_____ a indiqué au fisc vaudois, par courriel du 2 juillet 2009, qu'elle n'avait pas reçu de montant en provenance de la Suisse ou en Suisse en 2007. Répondant dans un courriel du 19 mai 2010 au conseil du contribuable, elle a nié avoir été partie à une convention d'achat-vente entre le contribuable et D_____ et E_____ et confirmé qu'elle n'avait reçu aucun montant à ce titre.

28. I_____ fait état du montant de CHF 1'420'000.- déposé pour l'achat des actions, conformément au contrat de vente, et de CHF 30'000.- relatifs aux frais légaux.

29. Dans un courrier du 22 décembre 2006, le contribuable a mentionné l'existence d'honoraires d'avocat supplémentaires de CHF 30'000.-, dus au fait que « la structure » avait engendré plus de frais.

30. Par jugement du 15 décembre 2017, notifié le 21 décembre 2017 à l'AFC-GE, le TAPI a partiellement admis le recours et réduit l'amende de CHF 2'250'076.- à CHF 1'920'076.-, retenant que l'existence des déductions de CHF 300'000.- et CHF 30'000.- du prix de vente des actions était établie.

31. Par acte déposé le 22 janvier 2018 à la chambre administrative de la Cour de justice, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement, concluant à son annulation en tant qu'il admettait les déductions de CHF 300'000.- et de CHF 30'000.- ainsi qu'en tant qu'il modifiait les amendes pour soustraction en fonction desdites déductions.

32. M. A_____ a conclu au rejet du recours, principalement, pour défaut de légitimation active de l'AFC-GE et, subsidiairement, pour défaut de fondement.

Il a repris les arguments déjà développés. L'avis de crédit du 24 janvier 2007 faisait état du montant de 1'420'000.- reçu du compte joint sur le compte fiduciaire de Me F_____. Celui-ci avait confirmé qu'il avait versé ce montant au contribuable. La question de savoir si l'acquéreur avait effectivement versé la commission de courtage n'était pas pertinente, dès lors qu'il convenait d'examiner si cette commission avait été déduite du prix de vente, ce qui était le cas. L'AFC-GE exigeait de sa part la preuve d'un fait négatif, à savoir le non-versement de la commission de courtage à H_____. Or, il ne pouvait pas apporter plus d'éléments que les indices en sa possession. Il avait tenté de

récupérer par une action en justice dirigée contre D_____ et E_____ les deux déductions de CHF 300'000.-, mais sa situation financière ne lui avait pas permis de s'acquitter de l'avance de frais nécessaire.

Par ailleurs, selon l'ordre de virement de Me F_____, le montant de CHF 30'000.- avait été versé à C_____. Il n'était alors plus propriétaire de cette société. Ainsi, ce montant était venu en déduction du prix qu'il avait perçu.

33. Dans sa réplique, l'AFC-GE a indiqué qu'elle pouvait recourir contre le jugement en tant que l'IFD était visé et a persisté dans ses conclusions.

34. Le contribuable a persisté dans ses conclusions dans sa duplique.

Les courriels de J_____ n'étaient pas contradictoires. Cette société n'avait pas été payée par le vendeur ; la commission de courtage ne provenait donc, en effet, pas de la Suisse, comme l'indiquait H_____. Le fait que le « Closing Minutes » n'étaient pas signées par toutes les parties était dû au fait que le contribuable les avait signées d'abord. Vu le refus de coopérer de ses interlocuteurs, il n'avait pas réussi à se procurer un exemplaire signé de toutes les parties. H_____ n'aurait jamais affirmé avoir reçu le montant litigieux si elle ne l'avait pas perçu. Enfin, le contribuable avait payé les CHF 30'000.- d'honoraires complémentaires, car les acquéreurs l'avaient exigé de sa part, du fait de « la structure compliquée », et il n'avait pas voulu risquer de perdre la transaction.

35. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

L'AFC-GE est habilitée à recourir contre le jugement du TAPI, conformément à l'art. 50 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), aux art. 104 al. 1 et 145 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et à l'art. 1 du Règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales (RDDFF – D 3 80.04).

2. a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, à l'exception des gains en capital réalisés lors de

l'aliénation d'éléments de la fortune privée qui ne sont pas imposables (art. 16 al. 1 et 3 LIFD).

Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 LIFD).

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al.1 LIFD).

b. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 consid. 5a).

Les déductions admises par la loi doivent faire l'objet d'une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue vu leur caractère d'exception (ATA/1470/2017 du 14 novembre 2017 consid. 5c ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 consid. 14b ; ATA/668/2014 du 26 août 2014 consid. 3 ;

ATA/132/2009 du 17 mars 2009 consid. 5 ; ATA/380/2005 du 24 avril 2005 consid. 3a),

3. a. Il convient, en premier lieu, d'examiner si le paiement d'une commission de courtage de CHF 300'000.- est établi.

Certes, le contrat de vente d'actions prévoyait que l'acheteur devait payer à H_____, au nom et pour le compte du contribuable, une commission de courtage de CHF 300'000.-, qui serait déduite du prix de vente (art. 2.3.2 let. b). Dans l'annexe 2 à I_____, H_____ a confirmé, le 8 janvier 2007, avoir reçu CHF 300'000.- à titre de commission de courtage, conformément au ch. 2.3.2b du contrat de vente des actions de C_____ daté du 17 novembre 2006 entre, d'une part, le contribuable et, d'autre part, E_____ et D_____. L'avocat zurichois en charge du déroulement de la vente s'est d'ailleurs référé à cette annexe pour confirmer que le versement de la somme de CHF 300'000.- à H_____ avait eu lieu.

Toutefois, cette société a indiqué au fisc vaudois, par courriel du 2 juillet 2009, qu'elle n'avait pas reçu de montant en provenance de la Suisse ou en Suisse en 2007. Répondant au conseil du contribuable, elle a même nié avoir été partie à une convention d'achat-vente entre le contribuable et D_____ et E_____. Elle a ainsi confirmé, dans un courriel du 19 mai 2010, qu'elle n'avait reçu aucun montant à ce titre. Les « Closing Minutes regarding Share Purchase Agreement », datées du 17 novembre 2006, ne portent que la signature du vendeur, le 19 décembre 2006. I_____ liant les acheteurs, le vendeur, C_____ Ltd, H_____ et J_____ Bank AG n'est également pas signé par ces deux dernières sociétés. S'il est possible que le vendeur ait, comme il le soutient, d'abord signé ces documents, il ne paraît pas crédible qu'il se soit ensuite senti lié et ait exécuté un contrat sans en avoir reçu un exemplaire signé par les acquéreurs.

Au vu de ces incohérences, il convient de retenir que le recourant n'a pas démontré que la somme de CHF 300'000.- est effectivement venue en déduction du prix de vente.

b. Il en va de même du montant de CHF 30'000.-, prétendument versé à titre d'honoraires d'avocat supplémentaires. I_____ fait état du montant de CHF 1'420'000.- déposé pour l'achat des actions, conformément au contrat de vente, et de CHF 30'000.- relatifs aux frais légaux. Dans son courrier du 22 décembre 2006, le contribuable a mentionné l'existence d'honoraires d'avocat supplémentaires de CHF 30'000.-, dus au fait que « la structure » avait engendré plus de frais. Or, le Share Purchase Agreement prévoyait que chaque partie supportait ses propres honoraires d'avocat. Ainsi, de tels frais complémentaires ne devaient pas être déduits du prix de vente. Par ailleurs, les pièces produites par le recourant n'établissent pas qui a versé le montant de CHF 30'000.- sur le compte joint. Même à supposer que les acheteurs aient procédé à ce versement, il ne peut être

retenu qu'il est établi que les parties au contrat soient convenues que ce montant devait être déduit du prix de vente. Par ailleurs, le fait que ce montant ait ensuite été versé à C_____ et non à l'avocat qui serait intervenu dans le cadre de la transaction et aurait réclamé ces honoraires, supplémentaires à ceux prévus initialement, ne corrobore pas la version soutenue par le recourant.

Au vu de ce qui précède, le jugement doit être annulé en tant qu'il retient que l'existence des déductions de CHF 300'000.- et CHF 30'000.- du prix de vente a été établie à satisfaction de droit.

4. Le jugement querellé retient que l'intimé s'est rendu coupable d'une soustraction d'impôt intentionnelle. Le contribuable n'ayant pas recouru contre le jugement, l'existence d'une soustraction d'impôt intentionnelle justifiant le prononcé d'une amende n'a pas à être revue.

Il convient toutefois d'examiner la quotité de la peine, corollaire du fait que les montants soustraits sont modifiés dans la cadre du présent recours.

- a. 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 (art. 175 al. 2 LIFD).

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 (ATA/955/2014 du 2 décembre 2014 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70). 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6). Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/955/2014 précité ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013).

- b. En l'espèce, le contribuable n'a pas déclaré le gain réalisé dans le cadre de la vente de ses actions. La soustraction porte sur un montant important, ce qui constitue une circonstance aggravante. L'intéressé s'est, certes, heurté à des difficultés d'obtenir de la part de la partie acheteuse des actions des pièces qu'il aurait souhaité pouvoir produire dans la présente procédure. Cela étant, les relations tendues entre les parties au contrat de vente ne sauraient être retenues à

décharge du contribuable. En effet, celui-ci n'a pas rempli sa déclaration fiscale dans le délai imparti et ne l'a pas davantage fait dans le cadre de la réclamation dirigée contre la taxation d'office.

Au vu de ces circonstances, l'autorité intimée n'a pas abusé ni outrepassé son pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende à une fois l'impôt éludé, celle-ci étant conforme au principe susmentionné.

Le recours devra donc être admis, le jugement querellé annulé et la décision sur réclamation du 25 février 2015 rétablie.

5. Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et 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 22 janvier 2018 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 décembre 2017 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 décembre 2017 ;

rétablit la décision sur réclamation du 25 février 2015 ;

met un émolument de CHF 2'000.- 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 l'administration fiscale cantonale, à Me Bernard Cron, avocat de Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :