RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4144/2019-ICCIFD **ATA/828/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 août 2021

4ème section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Sandro Vecchio, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 juillet 2020 (JTAPI/586/2020)

EN FAIT

1) a. Madame et Monsieur A_____ sont domiciliés dans le canton de Genève. Ils sont les parents de B_____, née le _____ 1997, et C_____ , né le _____ 1991. Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), seule B_____ vivait chez ses parents en 2015.

b. D_____ SA, inscrite au Registre du commerce du canton de Genève le 25 mars 2010, a été radiée le 28 novembre 2018 alors que M. A_____ en était administrateur disposant d'une signature individuelle.

Elle avait pour but notamment tous travaux de construction, de rénovation et de transformation dans le domaine du bâtiment. À sa création, son capital social était constitué d'un apport en nature d'un immeuble n° 1_____ sur la commune E_____ (secteur F_____) de 847 m^2, situé dans le district de la Broye et d'une reprise de biens d'une entreprise exploitée sous la raison individuelle « A_____ - Production », à Vernier.

2) Dans leur déclaration fiscale 2015, les époux A_____ ont fait état d'une fortune brute de CHF 2'952'000.- et d'une fortune nette de CHF 0.-, de dettes hypothécaires de CHF 3'430'741.-, d'un revenu brut de CHF 292'628.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de CHF 302'131.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Ils ont également mentionné qu'ils occupaient dès le 1er mars 2006, comme propriétaires, un immeuble sis à Vernier et possédaient sept immeubles locatifs ou loués dont les loyers encaissés représentaient un revenu de CHF 119'817.- pour l'ICC et 109'193.- pour l'IFD.

Ils ont également déclaré des charges de famille pour leurs deux enfants qui, selon les intéressés, faisaient ménage commun avec eux. En 2015, leur fille B_____ avait un revenu total de CHF 10'280.-, leur fils C_____ un revenu de CHF 6'352.-.

3) Le 22 décembre 2015, la société a vendu le bien immobilier sis à E_____ pour un prix de CHF 580'000.-, réparti en un acompte déjà versé de CHF 71'000.- et un solde de CHF 509'000.- à payer au plus tard le 15 janvier 2016.

L'immeuble était cédé avec une cédule hypothécaire de CHF 416'000.-, reprise par l'acheteuse. La venderesse étant une personne morale, aucun impôt sur les gains immobiliers n'était perçu et le produit de la vente était soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice de la société.

L'acte de vente a été inscrit au registre foncier le 4 janvier 2016, le transfert de propriété le 25 janvier 2016.

4) Les 13 juin, 19 août et 14 septembre 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé aux époux A_____ des demandes de renseignements concernant les charges et frais d'entretien de leurs biens immobiliers sis à G_____ et à H_____. Elle a également requis une attestation établie par l'administration fiscale du canton de Vaud déterminant les estimations fiscales de leurs biens immobiliers se trouvant à I_____ , à G_____ (J_____ 15 et 15A, rue du K_____ 14) et à H_____ (Village L_____).

5) Le 5 décembre 2016, l'AFC-GE a demandé aux intéressés de justifier la provenance des fonds utilisés pour le financement de leurs nouveaux biens immobiliers.

6) Le 8 janvier 2017, les époux A_____ ont exposé qu'ils avaient des biens immobiliers qui leur servaient d'investissement et leur permettaient d'acquérir un revenu. Entre 2012 et 2013, ils avaient acquis un terrain à M_____ sur lequel ils avaient fait construire une villa, financée par un emprunt hypothécaire de CHF 432'000.-. En 2014 et 2015, ils avaient acheté un terrain à N_____ sur lequel ils avaient fait bâtir une maison mitoyenne, financée grâce à un crédit hypothécaire de CHF 850'000.-. En 2014, M. A_____ bénéficiait d'un salaire de CHF 120'000.-, son épouse était femme au foyer. Ils avaient signé un compromis de vente afin d'acheter un terrain et avaient versé un acompte de CHF 44'000.- et acquitté en 2015 le solde de CHF 66'000.- du prix d'achat de CHF 110'000.-, au moyen d'un prêt obtenu du frère de M. A_____. En avril 2015, ils avaient acquis une ancienne maison valant CHF 400'000.- et un terrain de CHF 60'000.-, financés grâce à un arriéré de salaire dû par la société à M. A_____ et par un crédit hypothécaire de CHF 360'000.-.

7) Le 23 janvier 2017, l'AFC-GE a requis la production d'un justificatif du versement de l'arriéré de salaire effectué par la société en 2015, d'une copie du contrat de prêt conclu avec le frère de M. A_____ et d'un relevé bancaire faisant état du paiement par celui-ci et de l'avis de taxation 2015 du canton de Fribourg comprenant une répartition intercantonale des éléments imposables.

8) Le 8 février 2017, les époux A_____ ont informé l'AFC-GE qu'ils avaient des dettes hypothécaires à hauteur de CHF 3'890'540.-.

En 2015, ils avaient retiré leurs avoirs de prévoyance professionnelle et les avaient réinvestis dans des biens immobiliers. Ils avaient reçu le prêt de CHF 40'000.- du frère de l'intéressé, mais ne disposaient pas d'une preuve écrite en raison d'une tradition familiale de confiance.

Ils ont produit des ordres de paiement et des extraits de compte bancaire, un bordereau d'impôt sur les prestations en capital du 14 septembre 2015, calculé sur un revenu imposable de CHF 64'614.-, un bordereau, un avis de taxation et un tableau de répartition intercantonale et intercommunale du canton de Fribourg, des

éléments imposables pour l'année 2015 et un contrat de vente du 18 décembre 2014 concernant un immeuble sis à H_____.

9) Par bordereaux du 26 mars 2018, l'AFC-GE a imposé les époux A_____ à hauteur de CHF 176'405.65 pour l'ICC 2015 sur un revenu imposable de CHF 624'389.- à un taux de 694'598.- et sur une fortune de CHF 0.- à un taux de CHF 0.- et à hauteur de CHF 75'162.- pour l'IFD sur un revenu imposable de 685'400.- à un taux de CHF 685'400.-.

Elle avait procédé à une taxation d'office partielle dans la mesure où les époux n'avaient pas fourni des réponses satisfaisantes à ses demandes de renseignements. Elle avait ainsi ajouté un montant de CHF 580'000.- à leur revenu imposable. La charge familiale pour leur fils C_____ ne pouvait pas être admise, celui-ci ayant plus de 25 ans au 31 décembre 2015. La valeur fiscale des actions de l'intéressé dans la société avait été fixée à CHF 69'639.-.

10) Les contribuables ont élevé réclamation contre les bordereaux précités en contestant le poste « autres revenus » de CHF 580'000.- et le refus de prendre en compte les frais de déplacement de l'intéressé entre Genève et Payerne.

11) Les 8 février, 11 mars et 11 avril 2019, l'AFC-GE a une nouvelle fois demandé aux époux A_____ de lui communiquer la provenance des fonds ayant permis de financer leurs nouveaux biens immobiliers.

12) Le 21 mars 2019, les intéressés ont fait parvenir à l'AFC-GE une liste de leurs hypothèques pouvant justifier la provenance du montant de CHF 580'000.-. Selon eux, le montant en cause s'expliquait par le fait qu'ils avaient oublié de déclarer certaines hypothèques.

13) Par décisions sur réclamation du 4 septembre 2019, l'AFC-GE a maintenu un montant de CHF 515'386.- à titre d'autres revenus et a admis les frais effectifs de déplacement de M. A_____. Elle a transmis aux époux des bordereaux rectificatifs à hauteur de CHF 154'920.85 pour l'ICC 2015 sur un revenu imposable de CHF 557'266.- à un taux de 627'259.- et sur une fortune nette de CHF 0.- à un taux de CHF 0.- et à hauteur de CHF 66'712.- pour l'IFD sur un revenu imposable de CHF 620'400.- à un taux de CHF 620'400.-.

Un montant de CHF 64'614.- avait été déduit du revenu de CHF 580'000.- à titre de prestation en capital pour l'encouragement à la propriété. Le somme de CHF 515'386.- se fondait sur des indices concluants portés à sa connaissance à la suite des diverses demandes de renseignements, notamment l'évolution de la fortune et du train de vie des intéressés. Ceux-ci n'avaient pas été en mesure de justifier ces éléments. La dette hypothécaire auprès de la Banque cantonale vaudoise (ci-après : BCV) n'affectait pas la période fiscale concernée et ne

pouvait pas être prise en considération dans la mesure où elle avait été contractée en 2017.

14) Par acte adressé à l'AFC-GE le 27 septembre 2019, transmis au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) après un échange de courriers entre celle-ci et les époux A_____, les intéressés ont formé « opposition » contre les décisions sur réclamation et ont requis que leur dossier soit transféré à une autre personne afin de reprendre les calculs selon les pièces transmises.

Ils ne comprenaient pas comment la reprise de CHF 515'386.- avait été déterminée. Ils n'avaient jamais réalisé un tel revenu. Leurs biens avaient été financés par des hypothèques et non par leur fortune.

15) L'AFC-GE a joint à sa réponse un tableau expliquant le calcul aboutissant au montant de CHF 515'386.-.

En 2014, les contribuables avaient fait état dans leur déclaration fiscale de quatre biens immobiliers à Vernier - O_____, à Vernier - P_____, à E_____ et à Q_____ pour des actifs bruts localisés de CHF 3'621'107.- et des dettes hypothécaires de CHF 3'096'806.-. En 2015, ils avaient, en plus des quatre biens immobiliers déclarés en 2014, fait état de trois nouveaux biens immobiliers à I_____, G_____ et à H_____ pour des actifs bruts localisés de CHF 4'718'342.- et des dettes hypothécaires de CHF 3'429'656.-. Leur patrimoine immobilier avait augmenté de CHF 1'097'035.-, leurs dettes hypothécaires de CHF 332'850.-. Ils auraient dû dès lors apporter des fonds propres de CHF 764'185.- pour financer l'acquisition de leurs nouveaux biens immobiliers. Leurs revenus bruts totaux en 2015 étaient de CHF 294'053.- pour des dépenses totales de CHF 171'464.-. Ils disposaient ainsi d'une somme d'environ CHF 122'589.-. Leurs comptes bancaires avaient un solde excédentaire de CHF 3'004.-. La provenance d'une somme de CHF 637'592.- était inexpliquée. Elle avait considéré ce montant comme un revenu et l'avait arrêté à CHF 580'000.-. En raison du retrait de leurs avoirs de deuxième pilier comme encouragement à la propriété, elle avait écarté de la somme de CHF 580'000.- un montant de CHF 64'614.-. Les autres revenus pris en considération se montaient dès lors à CHF 515'386.-.

16) Par jugement du 13 juillet 2020, le TAPI a rejeté le recours.

Il revenait aux époux de démontrer le caractère inexact de la somme de CHF 515'386.- attribuée à leur revenu dans la mesure où ils avaient fait l'objet d'une taxation d'office partielle. Ils n'avaient pas expliqué la provenance de ce montant. Ils n'avaient pas remis en cause les calculs effectués par l'AFC-GE. Ils se bornaient à contester avoir réalisé un tel revenu. Ils n'avaient produit aucun justificatif bancaire démontrant le prêt reçu du frère de l'intéressé. L'AFC-GE avait tenu compte d'un crédit de CHF 360'000.- accordé par la BCV, mais avait

écarté à bon escient les crédits qui leur avaient été accordés postérieurement à 2015. Elle avait en outre pris en considération les crédits octroyés avant 2015.

17) Par acte expédié le 14 août 2020, complété le 9 septembre 2020, les époux A_____ ont recouru devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité en concluant à son annulation et à celle des bordereaux de taxation pour l'ICC et l'IFD 2015 et à ce que de nouveaux bordereaux soient émis.

L'AFC-GE avait déterminé d'office une somme de CHF 515'386.- à titre de leur revenu. Elle avait pris comme indices concluants l'évolution de leur fortune et de leur train de vie. Néanmoins, elle n'avait pas démontré en quoi leur train de vie avait augmenté en 2015. L'accroissement de leur fortune entre 2014 et 2015 n'était pas un élément à lui seul suffisant permettant de conclure à l'augmentation de leur revenu. Il provenait en grande partie de dettes hypothécaires contractées.

Ils avaient produit des preuves probantes comme les actes authentiques des 17 mai 2017 d'augmentation de leurs prêts hypothécaires par la BCV, l'avis de débit du 25 février 2019 faisant état d'un versement de CHF 1'095'000.- en leur faveur suite à l'octroi d'un prêt hypothécaire, un contrat de prêt hypothécaire conclu avec la Banque cantonale de Genève (ci-après : BCG) en 2007, des contrats de crédits de construction et de prêts hypothécaires conclus avec l'Union des Banques suisses SA (ci-après : UBS) en 2005, 2006, 2009 et 2011, des actes authentiques portant sur l'augmentation d'une cédule hypothécaire, conclus avec l'UBS en 2008 et 2011 et un contrat cadre de construction accordé par Crédit Suisse en septembre 2013.

La taxation d'office n'avait pas lieu d'être. Ils avaient fourni toutes les preuves nécessaires pour justifier leur fortune déclarée en 2015. L'AFC-GE n'avait pas donné les explications sur son calcul de CHF 3'602'276.- pour l'année 2015, soit CHF 650'276.- de plus par rapport à leur déclaration fiscale 2015. Elle avait retenu un revenu de 300 % supérieur au revenu net des années 2010 à 2011. Rien au dossier ne justifiait un tel calcul. Les revenus de leurs enfants de CHF 10'280.- et CHF 6'352.- expliquaient en partie l'augmentation de leur fortune pour l'année 2015. La vente du bien immobilier sis à E_____ devait être considérée comme un gain immobilier et imposée comme tel.

Ils ont produit un contrat de transfert immobilier de l'immeuble 2_____ à H_____, financé en partie par le prêt de CHF 40'000.- octroyé par le frère du contribuable et un contrat de crédit de la BCV du 17 avril 2015 portant sur un montant de CHF 360'000.-.

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

Selon le contrat de vente à terme du 22 décembre 2015, le prix du bien immobilier sis à E_____ était de CHF 580'000.-. Ce bien correspondait a priori à celui figurant dans la déclaration fiscale des intéressées en 2015. Le transfert de propriété de cet immeuble était intervenu le 20 janvier 2016, après l'acquittement du solde du prix de vente de CHF 509'000.-, complément à l'acompte de CHF 71'000.-. L'inscription au registre foncier était intervenue le 25 janvier 2016. L'acheteuse avait en outre repris une dette hypothécaire de CHF 416'000.-. L'AFC-GE avait tenu compte dans la taxation fiscale 2015 des époux du bien immobilier concerné et de la dette y relative dans la mesure où les intéressés n'avaient pas encaissé le prix de vente du bien. La vente du bien immobilier en cause ne pouvait, au 31 décembre 2015, avoir une influence sur le revenu de CHF 515'386.-.

19) Dans leur réplique, les époux ont fait état de la radiation de la société du registre du commerce. L'AFC-GE avait imposé leur bien immobilier sis à M_____ appartenant à leur fortune au titre de revenu même s'il s'agissait d'un gain immobilier. Elle n'avait pas tenu compte de l'imposition des bénéfices de la vente de l'immeuble dans le cadre de la taxation de la société. Elle n'apportait pas d'éléments lui permettant d'augmenter la charge fiscale. Elle avait considéré que leur train de vie avait augmenté et avait calculé un revenu d'office de CHF 515'386.-.

20) Ensuite de quoi, 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2) Le litige porte sur la qualification de revenu du montant de CHF 515'386.- pour l'année fiscale 2015.

3) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Le droit cantonal prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. Sa naissance ex lege a notamment pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable ; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer et, par-là, déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles à quel moment ce revenu est imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2).

b. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références).

4) a. L'autorité établit les faits d'office (maxime inquisitoire). Elle n'est pas limitée par les allégués et les offres de preuves des parties (art. 19 LPA). Elle réunit les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision. Elle apprécie les moyens de preuve des parties (art. 20 al. 1 LPA).

Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés. Cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier (ATA/412/2021 du 13 avril 2021 ; ATA/1192/2015 du 3 novembre 2015). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 et 24 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/1309/2015 du 8 décembre 2015).

b. En droit fiscal, la maxime inquisitoire prévaut également. L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 46 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID - RS 642.14). À Genève, le département compétent procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc). L'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier

(Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, ad art. 130 LIFD, n. 2). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait (ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., 2002, p. 416 et les nombreuses références citées).

Il appartient ainsi 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).

c. Le contribuable doit déposer une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), accompagnée des annexes nécessaires (art. 125 LIFD ; art. 29 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc) et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, des pièces justificatives et d'autres attestations, ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc). Il est responsable du contenu de sa déclaration d'impôt. Lorsqu'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans celle-ci (ATA/686/2017 du 20 juin 2017 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand. Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, ad art. 151 LIFD, n. 10 p. 1813 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern des Kantone und Gemeinde, 3ème éd., 2017, ad art. 42 LHID, n. 22 p.1294). Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

Le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la

fortune, 2ème éd., 1998, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1).

5) a. En procédure administrative, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_119/2017 du 19 mai 2017 consid. 2.2.2 ; 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/991/2016 du 22 novembre 2016).

b. Le principe de la libre appréciation des preuves est également applicable en droit fiscal. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.3 ; ATA/1307/2015 précité ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, p. 109 ch. 4.3).

6) a. Si, au cours d'une procédure de taxation et malgré une sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue, faute de données suffisantes, l'autorité fiscale effectue une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse (art. 130 al. 2 LIFD). Les deux conditions précitées en constituent une seule : la seule situation de fait qui entraîne le prononcé d'une taxation d'office est l'incertitude au sujet de celui-ci (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 130 LIFD, n. 15 p. 1707). Cette règle est reprise à l'art. 46 al. 3

LHID et, pour le canton de Genève, à l'art. 37 al. 1 LPFisc. Ces différentes normes s'interprètent de manière analogue (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagerung, AJP 1/2013, p. 33).

b. Ne pas avoir satisfait à ses obligations de procédure peut résider dans le fait d'une exécution imparfaite ou incomplète desdites obligations, inexécution formelle ou matérielle, les indications fournies étant incomplètes ou inexactes quant à leur contenu, sans que forcément cette imperfection soit imputable au contribuable (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit. ad. art. 130 LIFD, n. 21 p. 1709 et 1710 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 35). Une taxation d'office est ainsi possible si le contribuable a rempli formellement toutes ses obligations mais que, du point de vue de l'administration des incongruités subsistent, que celui-ci n'a pas pu éliminer malgré la demande qui lui a été faite (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 35).

c. À la base d'une taxation d'office réside une incertitude, une carence dans la possibilité d'instruire, qui empêche l'autorité de procéder à la taxation de manière complète et exacte, car les facteurs fiscaux ou leurs parties ne sont pas fixés correctement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 5 ; 2C_203/2011 du 22 juin 2011 consid. 3.2, in RF 66/2011 p. 700 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal Suisse, 2021, n. 49 p. 631 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit., ad. art. 130 LIFD, n. 15 p. 1707 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit., p. 34).

d. Le recours par l'autorité fiscale à la taxation d'office exige qu'elle notifie préalablement une sommation au contribuable d'avoir à procéder aux actes imparfaitement accomplis dans un délai donné. La sommation doit mentionner la période fiscale concernée et le détail des actes ou des documents à produire pour lesquels il est en demeure, assortie de la menace d'une taxation d'office (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit. ad art. 130 LIFD, n. 18 p. 1709 ; Xavier OBERSON, op. cit, n. 50 p. 631). Il ne peut lui être demandé par cette voie d'autres actes que ceux qu'il aurait dû accomplir et pour lesquels il est en retard (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit. ad art. 130 LIFD, n. 18 p. 1709).

e. L'autorité fiscale fixe alors le montant de l'impôt dû sur la base d'une appréciation consciencieuse. L'art. 130 al. 2 LIFD in fine précise que la taxation d'office peut être faite en prenant en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit., ad. art. 130 LIFD, n. 27 p. 1712). L'art. 46 al. 3 LHID reprend la teneur de cette règle tandis que l'art. 37 al. 1 in fine LPFisc y ajoute l'évolution du bénéfice net et la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt, parce que les cantons en ont conservé la compétence, énumération qui n'est toutefois pas exhaustive (Projet de loi du Conseil d'État de procédure fiscale du 21 mai 2001 [PL 8517] ; MGC 2001 28/VI

5074, p. 5163). Dans l'appréciation consciencieuse qui lui incombe, l'autorité fiscale doit tenir compte des informations en sa possession, mais on ne peut exiger d'elle qu'elle effectue des enquêtes ou établisse les faits par des recherches trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas des éléments probants. C'est dans ce cadre qu'elle peut prendre en considération « des coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable ». Elle applique le droit à une situation de fait qu'elle a déterminée, quant aux éléments non produits par le contribuable en se fondant sur la vraisemblance (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit, ad art. 130 LIFD, n. 23 et 24 p. 1710 et 1711). Elle n'est pas obligée, sur la base des estimations effectuées, de choisir en cas de doute la solution la plus favorable au contribuable, car il faut empêcher que celui qui se soucie de présenter les éléments de façon à ce qu'ils puissent être contrôlés ne paie pas plus d'impôts que celui qui rend impossible un tel contrôle pour des motifs qui lui sont imputables (RDAF 2003 II 581, p. 589 ; Xavier OBERSON, op. cit, n. 51 p. 631-632).

7) a. Le contentieux en matière de taxation d'office obéit à des règles particulières qui restreignent les possibilités de contester les décisions notifiées suivant cette voie.

b. Le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD, art. 48 al. 2 LHID et art. 39 al. 2 LPFisc).

c. Une taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'elle passe sous silence ou apprécie de manière erronée un point de vue essentiel et pertinent. Si la taxation a été faite par estimation, cette inexactitude manifeste peut être retenue si, nonobstant la marge d'appréciation dont jouit l'autorité, est clairement trop haute ou trop basse, lorsqu'il est clairement reconnaissable qu'elle repose sur des fondements, des méthodes ou des moyens d'estimation erronés ou lorsqu'elle n'est raisonnablement pas conciliable avec les circonstances du cas d'espèce telles qu'elles ressortent des pièces (Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 132 LIFD, n. 28 p. 1731 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit., ad art. 130 LIFD, n. 25 p. 1711 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 38).

d. Une taxation d'office lie le juge lorsqu'elle repose sur une constatation complète et exacte des faits et sur une appréciation consciencieuse de tous les éléments déterminants pour la taxation, étant entendu que les autorités compétentes disposent d'une certaine marge d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_683/2013 précité, consid. 5.1).

8) En l'espèce, les recourants, qui sont soumis à un devoir de collaboration, ont, à plusieurs reprises, eu l'occasion de prouver leurs allégués, notamment de

produire des pièces relatives à leurs nouveaux biens immobiliers déclarés en 2015. En effet, l'autorité intimée leur a adressé plusieurs courriers de demande de renseignements au sujet de la provenance des fonds qui ont servi au financement de ceux-ci. Ensuite, ils ont eu l'opportunité de préciser les allégués qu'ils estimaient pertinents pour la résolution du litige lors de leur réclamation, de leurs recours au TAPI et auprès de la chambre administrative, et de leur réplique à la réponse de l'autorité intimée.

L'autorité intimée a examiné les documents produits par les recourants et a fait un calcul de leurs revenus et dépenses intégrant les trois nouveaux biens immobiliers susmentionnés. Elle a pris en compte des actifs bruts localisés de CHF 4'718'342.- et des hypothèques pertinentes pour la période fiscale considérée à hauteur de CHF 3'429'656.-. Elle a estimé que le patrimoine immobilier des recourants avait augmenté de CHF 1'097'035.-, leurs dettes hypothécaires de CHF 332'850.-. Pour financer l'acquisition de leurs nouveaux biens immobiliers, l'AFC-GE a considéré qu'ils auraient dû apporter des fonds propres à concurrence de CHF 764'185.-. Leurs revenus bruts totaux en 2015 étant de CHF 294'053.- pour des dépenses totales de CHF 171'464.-, ils avaient un disponible de CHF 122'589.-, en sus d'un excédent de CHF 3'004.- sur leurs comptes bancaires. La provenance de la somme de CHF 637'592.- était inexpliquée. L'AFC-GE a alors considéré ce montant comme un revenu et l'a, en se basant sur une appréciation circonstanciée, arrêté à CHF 580'000.- desquels elle a déduit un montant de CHF 64'614.- correspondant aux avoirs de deuxième pilier des recourants, utilisés à titre de prestation en capital pour l'encouragement à la propriété. Le TAPI a confirmé ce calcul.

Devant la chambre administrative, les recourants ont produit des tableaux de chiffres ressortant de leurs déclarations fiscales antérieures, de 2010 à 2014, mais ceux-ci n'intègrent pas les trois biens immobiliers déclarés en 2015. Ils n'ont pas discuté du calcul de l'autorité intimée, se contentant de le contester. Or à l'examen des pièces et des différents tableaux produits par les recourants, l'on constate que la provenance de la somme de CHF 515'386.- n'a pas été établie, alors qu'il leur incombait d'en apporter la preuve, dès lors que l'autorité intimée avait procédé à une taxation d'office en retenant sur la base des renseignements recueillis que leur déclaration fiscale n'était ni conforme à la vérité ni complète. Les chiffres qu'ils ont produits ne permettent pas d'établir à satisfaction de droit ni de lever l'incertitude que la somme de CHF 515'386.-, retenue par l'autorité intimée, ne correspond pas à la réalité économique des contribuables. Les tableaux ne peuvent pas être considérés comme équivalents à des pièces justificatives permettant d'établir l'origine des fonds investis en 2015 ainsi que la situation financière des recourants. Ces derniers doivent par conséquent supporter l'échec de la preuve du fait que le montant de CHF 515'386.- pouvait s'expliquer par des hypothèques qu'ils soutiennent avoir oublié de déclarer, alors qu'ils ont transmis une liste de

leurs dettes hypothécaires datant d'avant et d'après la période fiscale en cause qui ne le comporte pas.

Le jugement du TAPI étant conforme au droit, les griefs des recourants seront écartés.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

9) Vu l'issue du litige, les recourants supporteront solidairement un émolument de CHF 1'000.- et aucune d'indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 août 2020 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 juillet 2020 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge solidaire de Madame et 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 Sandro Vecchio, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mmes Rapp et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste : la présidente siégeant :

F. Scheffre F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :