

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4289/2023-ICCIFD

ATA/1140/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 14 octobre 2025

4^{ème} section

dans la cause

A_____ et B_____

recourants

représentés par Me Lassana DIOUM, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 mars 2025 (JTAPI/226/2025)**

EN FAIT

- A.**
- a.** Les époux A_____ et B_____ sont domiciliés à la rue de M_____ à Genève.
 - b.** A_____ a suivi, de 1974 jusqu'à la fin des années 1970, des études universitaires d'art et archéologie à l'école du O_____ en auditeur libre. Pendant environ une dizaine d'années, il a été directeur d'une galerie parisienne spécialisée dans les antiquités.

Il possède ou a possédé à tout le moins une collection d'objets d'art.
 - c.** L'une des sœurs d'A_____ exploite à Genève une galerie active dans le commerce d'antiquités. Elle est également l'unique administratrice de D_____ SA, active dans le commerce d'antiquités, y compris expertise.
- B.**
- a.** Le père d'A_____, un marchand d'œuvres d'art, est décédé en _____ 1996.

Ses héritiers étaient son épouse et ses trois enfants. Celle-ci avait obtenu l'usufruit sur l'entier de la succession et chaque enfant un tiers de la nue-propiété de la succession. Dans le cadre de celle-ci, une « collection selon expertise » d'une valeur de CHF 223'510.- a notamment été annoncée dans le procès-verbal d'inventaire au décès.
 - b.** Au décès de la mère d'A_____ en _____ 1996, les enfants ont obtenu la pleine propriété des avoirs de la succession de leur père. Dans le cadre de cette seconde succession, un montant de CHF 223'510.- a une nouvelle fois été annoncé sous la rubrique « Bijoux, argenterie, (...) collection, objets d'art (...) » dans le procès-verbal d'inventaire au décès.
- C.**
- a.** Entre 2010 et 2015, A_____ a vendu au minimum 68 objets de sa collection, pour un montant de plus de CHF 3'000'000.-.
 - b.** Dans le cadre de la taxation 2009 des époux, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) les a invités à remplir un questionnaire sur leurs moyens d'existence.
 - c.** A_____ a répondu que ses moyens d'existence provenaient de la vente d'objets d'art de sa collection privée, hérités de son père en son temps et déclarés à l'AFC-GE lors de la remise de la déclaration de succession et sur lesquels les droits avaient été payés. Afin de subvenir à ses besoins et ceux de sa famille, il avait été obligé de vendre aux enchères une partie de sa collection, qui avait pris une plus-value depuis le décès de son père. Le formulaire des moyens d'existence n'étant, selon lui, pas probant, il le retournait non rempli.
 - d.** Dans leur déclaration 2010, les époux ont indiqué qu'ils étaient sans profession, que leurs revenus et fortune imposables étaient nuls et que l'époux avait vendu des pièces d'art de sa collection privée héritées de son père.
 - e.** Le 1^{er} novembre 2011, faisant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE des 18 août et 22 septembre 2011, qui sollicitait la production de tous

les justificatifs liés à la vente de pièces d'art durant l'année fiscale 2010, un récapitulatif regroupant la totalité des ventes avec les dates y relatives, l'estimation fiscale du reste de la collection d'objets d'art au 31 décembre 2010 ainsi qu'une copie complète de la police d'assurance ménage relative à la protection de cette collection, les époux ont transmis diverses explications et pièces.

Ils ont notamment remis les justificatifs des paiements et relevés bancaires annuels pour la vente de pièces pour CHF 250'000.- et indiqué que, dans le domaine des œuvres d'art et de collection, il était très difficile de donner une estimation précise de la valeur des biens vu que ceux-ci étaient vendus aux enchères ou à des particuliers qui en fixaient le prix. La valeur de la collection restante était estimée entre CHF 800'000.- et CHF 1'200'000.-, mais « évidemment avec d'énormes fluctuations d'année en année ». À son arrivée à Genève en 1994, les biens assurés avaient une valeur de CHF 205'000.-, selon la police d'assurance annexée.

f. Dans leur déclaration 2011, les époux ont indiqué qu'ils étaient sans profession, que leurs revenus imposables étaient nuls, que leur fortune imposable s'élevait à CHF 480'884.- et qu'ils possédaient une collection d'antiquités grecques d'une valeur de CHF 500'000.-.

g. Dans leur déclaration 2012, ils ont expliqué être sans profession, que leurs revenus imposables étaient nuls, que leur fortune s'élevait à CHF 426'738.- et qu'ils possédaient une collection d'antiquités grecques d'une valeur de CHF 500'000.-.

h. Dans leur déclaration 2013, ils ont exposé qu'ils étaient sans profession, que leurs revenus imposables étaient nuls, que leur fortune s'élevait à CHF 342'046.- et qu'ils possédaient une collection d'antiquités grecques d'une valeur de CHF 385'000.-. Ils ont en outre précisé : « vente de pièces privées d'antiquité grecques pour subvenir aux besoins de la famille ».

i. Dans leur déclaration 2014, ils ont spécifié qu'ils étaient sans profession, que leurs revenus imposables étaient nuls, que leur fortune s'élevait à CHF 219'190.- et qu'ils possédaient une collection d'objets d'art d'une valeur de CHF 300'000.-. Ils ont également déclaré : « Vente d'objets d'art collection privée ».

j. Enfin, dans leur déclaration 2015, ils ont indiqué être sans profession, que leurs revenus imposables étaient nuls pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de CHF 822.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), que leur fortune imposable s'élevait à CHF 374'643.- et que la valeur des « pièces antiquité collection privée » qu'ils possédaient était de CHF 300'000.-.

k. Le 23 octobre 2015, l'AFC-GE a requis des renseignements complémentaires pour les périodes fiscales 2010 à 2014, formulant notamment des questions sur les œuvres, pièces et objets d'art de la collection de l'époux, l'utilisation des produits des ventes et sur des données bancaires. Elle s'est également enquise des connaissances des époux dans le domaine de l'art.

l. Le 17 mars 2016, après avoir obtenu à deux reprises une prolongation du délai imparti, les époux A_____ et B_____ ont produit diverses explications et pièces.

Ils ont notamment remis un tableau récapitulatif mentionnant la description exacte des pièces de la collection de l'époux (260 objets), les circonstances (par donation du père de l'époux) et la date de leur acquisition (« plus de 30 ans » auparavant). Ils ont fait valoir que les moyens mis en œuvre pour vendre ces pièces étaient inexistantes ; neuf opérations de vente avaient eu lieu durant les années fiscales 2010-2014. La collection était constituée de l'ancienne collection que feu le père de l'époux lui avait donnée de son vivant. Après le décès de son père, les connaissances de celui-ci l'avaient approché pour savoir s'il était disposé à vendre certains de ces objets. Lorsqu'ils se retrouvaient contraints, pour des raisons financières, de vendre des objets de la collection, il leur suffisait de les proposer à ces personnes.

A_____ avait une formation dans le domaine de l'agriculture et son épouse une formation de traductrice ; elle n'avait aucune connaissance dans le domaine de l'art.

m. Les 14 octobre et 13 décembre 2016, l'AFC-GE a une nouvelle fois requis des pièces justificatives relatives aux ventes des œuvres, pièces et objets d'art ayant eu lieu entre 2010 et 2015 ainsi que des détails relatifs auxdites ventes.

Dans le courrier du 14 octobre 2016, il était précisé que la demande prolongeait le délai de prescription du droit de taxer les années 2010 et 2011.

n. Le 21 mars 2017, après avoir obtenu à deux reprises une prolongation du délai pour se déterminer, les contribuables ont notamment répété qu'aucun moyen n'avait été mis en œuvre pour vendre des pièces de la collection privée, ainsi que de l'héritage de l'époux. L'augmentation de fortune entre 2014 et 2015 résultait de la vente d'une pièce de la succession pour CHF 1'400'000.-, montant partagé entre les trois héritiers.

Ils ont remis une attestation de l'UBS du 4 mai 2011 pour l'ouverture des comptes, ouverts pour l'encaissement des factures émises, des relevés partiels de comptes UBS (du 1^{er} au 19 mai 2015, du 1^{er} au 12 mai 2014, du 1^{er} au 14 mars 2014, du 10 au 22 mai 2013, du 1^{er} au 25 septembre 2013, du 1^{er} au 31 juillet 2012, du 17 février au 27 mars 2012 et du 4 mai 2011 au 28 septembre 2011), ainsi que des factures relatives à la vente de certains objets de la collection d'A_____ entre 2010 et 2015.

o. Le 30 octobre 2017, l'AFC-GE a informé les époux de son intention d'imposer les gains réalisés sur les ventes des objets d'art, puisque l'appréciation des transactions réalisées entre les années 2010 et 2015 s'apparentait à une activité commerciale. Elle leur laissait la possibilité de faire valoir des frais déductibles liés à ces ventes et aux multiples transactions réalisées lors des années en cause. Un délai de réponse au 30 novembre 2017 leur a été octroyé.

p. Le 30 novembre 2017, les époux ont réitéré leurs explications, notamment que les objets vendus faisaient partie de la fortune privée d'A_____ .

D. a. Entre les 2 février 2018 et 18 juin 2019, celui-ci a été entendu à cinq reprises, à titre de renseignements, par des inspecteurs de la section antifraude de

l'administration fédérale des douanes (ci-après : AFD) dans le cadre d'une enquête pénale douanière portant sur l'importation en fraude d'objets d'art antiques, le recel de marchandises importées en fraude et de faux dans les titres.

Les auditions ont fait l'objet de procès-verbaux que l'intéressé a signés. À chaque nouvelle audition, il a indiqué confirmer ses précédentes dépositions, à l'exception de quelques rectifications sur des points qui n'ont aucun lien avec les procédures de taxation.

b. Le 2 février 2018, A_____ a notamment indiqué avoir suivi, à partir de 1974, des études d'art et archéologie à l'Université à _____ et à l'école du O_____ en auditeur libre jusqu'à la fin des années 1970 et avoir ensuite été directeur pendant environ une dizaine d'années de la galerie parisienne « C_____ », qui était spécialisée dans les objets d'antiquité. Dépensant environ CHF 25'000.- par mois pour ses besoins personnels, il avait dû vendre certains des objets de l'héritage de ses parents pour payer ses factures. Il possédait encore une collection et il lui arrivait encore de vendre ou de troquer des objets antiques. Il en avait « vendu pas mal ces dernières années mais ne pouvait pas dire avec exactitude les dates des ventes ». E_____, ami et propriétaire de la galerie F_____ SA à Genève, lui avait souvent réglé en espèces les objets qu'il lui achetait. Ce dernier venait à son domicile en tant qu'ami et s'il était intéressé par un objet de sa collection, ils parlaient du prix. Dès qu'ils avaient trouvé un terrain d'entente, il lui livrait la pièce. Une facture avait toujours été établie pour la vente d'objets à E_____. Pour tous les objets qu'il avait vendus, il avait toujours traité avec celui-ci. Par ailleurs, il s'était souvent rendu à la galerie pour y vendre ses objets ainsi que pour assister à des vernissages. Il lui était arrivé d'acheter des objets à l'étranger. Il avait aussi acheté de petits objets pour sa collection personnelle auprès de la société G_____, une filiale de F_____ SA.

c. Le 5 février 2018, A_____ a remis quatorze copies de factures concernant les objets qu'il avait vendus à E_____. Il a notamment indiqué qu'aucun document n'avait été établi lorsque ses parents leur (ses sœurs et lui) avaient remis des objets et que seul « un petit inventaire » avait été déposé auprès de la Justice de Paix lorsque ses parents étaient décédés. E_____ lui remettait des sommes de CHF 40'000.-, CHF 50'000.- ou CHF 60'000.- pour le règlement de ses achats. Il avait vendu une statuette d'orant selon une facture du 6 avril 2014 pour CHF 280'000.- ainsi qu'une hydrie, selon une facture du 26 janvier 2012, pour CHF 350'000.-. Il possédait un compte bancaire en N_____ sur lequel E_____ ou ses sociétés lui avaient crédité de l'argent à plusieurs reprises. Le frère d'E_____ lui avait également remis EUR 25'000.- lors d'un séjour en N_____.

d. Le 12 février 2018, A_____ a notamment déclaré qu'il lui arrivait de conseiller sa sœur concernant des objets relatifs à D_____ SA, mais qu'il ne vendait ni n'achetait des objets à travers cette société. Il a confirmé avoir vendu à H_____ Ltd les objets mentionnés sur une facture du 1^{er} septembre 2010 pour un montant de CHF 500'000.- en 2010 ainsi que deux objets pour CHF 135'000.- à la même

société. Il a également confirmé, s'agissant de la vente d'un jouet en terre cuite pour CHF 6'000.- à H_____ Ltd selon une facture du 9 novembre 2010, que le montant et les informations étaient correctes.

e. Le 15 février 2018, A_____ a notamment indiqué avoir vendu des objets à de nombreuses personnes lorsqu'il avait la galerie à Paris. Néanmoins, depuis qu'il habitait Genève, cela lui était arrivé une ou deux fois en cas de nécessité pécuniaire. Il avait vendu à un collectionneur français d'origine arménienne, nommé I_____, et à un antiquaire anglais. Il avait également vendu des objets à un antiquaire à Paris. Pour chacune de ces ventes, il avait établi une facture et signé les documents d'exportation établis par un transitaire. Certaines entrées d'argent concernant les ventes d'objets n'étaient pas annoncées aux impôts. Enfin, il avait clos un compte auprès de la banque J_____ SA entre 2013 et 2015.

L'AFD lui a présenté une facture à son nom datée du 14 mars 2015, mentionnant la vente d'une phiale en or à H_____ Ltd pour un montant de CHF 400'000.-. Après avoir donné des explications sur la dénomination précise de l'objet, il a indiqué avoir signé la facture et qu'E_____ lui devait encore de l'argent pour cet objet, un peu moins de la moitié.

f. Le 18 juin 2019, A_____ a encore répondu à des questions sur des objets d'art et a notamment confirmé qu'il avait eu une galerie d'art à Paris.

E. a. Le 21 février 2018, l'AFC-GE a notifié aux époux les bordereaux de taxation portant sur l'ICC et l'IFD 2010 à 2015. Elle a qualifié d'activité lucrative indépendante les ventes des objets d'art et a ainsi effectué des reprises sur la base des éléments en sa possession.

Des bénéfices nets de CHF 401'615.-, CHF 685'080.-, CHF 104'800.-, CHF 76'969.-, CHF 157'150.- et CHF 535'000.- ont été respectivement retenus pour les années 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 et 2015.

b. Les époux ont élevé réclamation à l'encontre de ces taxations.

c. Le 3 juin 2019, l'AFC-GE a requis des époux qu'ils lui transmettent la liste des objets ayant produit six « notes de crédits » en faveur d'A_____ en 2010-2012 pour lesquels les factures ne lui avaient pas été communiquées. Les notes de crédits en question figuraient dans un tableau avec leur date, leur libellé, la référence, le débiteur et leur montant.

d. Le 7 août 2019, l'AFC-GE a une nouvelle fois requis des époux (1) la liste des objets vendus selon le tableau remis le 3 juin 2019 et (2) une liste récapitulative des objets en possession de l'époux au 31 décembre 2009 ainsi que la valorisation de cette collection, justificatifs à l'appui.

e. Le 11 novembre 2019, les contribuables ont transmis diverses explications et pièces à l'AFC-GE. Ils ont exposé que celle-ci avait tenu compte d'une valeur nulle lors de l'entrée des œuvres d'art dans le patrimoine d'A_____ et que ces objets avaient principalement été vendus à perte, le marché pour ce type d'œuvres ayant

subi un effondrement à la fin des années 1990 et continuellement baissé ces dernières décennies avant de se stabiliser. Ils ont remis une estimation effectuée par K_____, experte en arts décoratifs, le 7 novembre 2017.

L'estimation est intitulée « estimations réalisées sur la base de documents transmis concernant des œuvres d'art issues de l'Antiquité et ayant appartenu à A_____ ». Elle donne la valeur de 35 œuvres en 1996. Aucune méthode n'est exposée.

f. Le 8 avril 2020, l'AFC-GE a une nouvelle fois requis une liste des objets vendus en 2010 selon le tableau produit le 3 juin 2019, le moment précis où le contribuable avait commencé à vendre des objets de sa collection, une liste récapitulative des objets en sa possession au 31 décembre 2009 ainsi que la valorisation de cette collection, justificatifs à l'appui.

g. Le 2 juin 2020, les époux ont fourni diverses explications et pièces. A_____ ne se souvenait plus « du moment précis à partir duquel il avait commencé à vendre des objets de sa collection. Ce fait remontait à une décennie au moins ». Il ne disposait pas d'une liste récapitulative des objets en sa possession au 31 décembre 2009, n'ayant aucune utilité à tenir un inventaire annuel dans la mesure où il avait toujours détenu sa collection à titre privé.

h. Par décision sur réclamation du 21 novembre 2023, l'AFC-GE a décidé de maintenir le principe de la taxation pour les années concernées (2010 à 2015), en particulier la qualification commerciale des ventes des œuvres d'art. Les bordereaux étaient modifiés en tenant compte d'un revenu imposable à titre de bénéficiaire net rectifié au montant de CHF 246'595.- pour 2010, CHF 667'412.- pour 2011, CHF 70'294.- pour 2012, CHF 88'138.- pour 2014 et CHF 531'166.- pour 2015. Pour 2013, la taxation était modifiée en tenant compte d'une perte nette de CHF -18'881.-.

A_____ avait procédé entre 2010 et 2015 à la vente d'au moins 85 objets d'art. Ces ventes annuelles, d'un montant supérieur à CHF 1'900'000.- (CHF 361'615.- en 2010 et CHF 1'558'999.- de 2011 à 2015), avaient représenté la seule source de revenus des époux durant cette période. La seule activité professionnelle entreprise durant cette période consistait ainsi en l'administration et la gestion de la collection d'objets d'art. À fin octobre 2011, la collection regroupait au moins 313 objets. De manière générale, l'époux n'avait pas fait appel à des intermédiaires ni à des sociétés spécialisées pour vendre les objets d'art, mais les avait vendus directement à des collectionneurs et des professionnels. Il avait des connaissances professionnelles dans le domaine en cause, au vu des nombreuses pièces d'antiquité de valeur détenues ainsi que du libellé des factures émises, qui détaillaient et décrivaient précisément les pièces vendues.

En l'absence de précisions d'A_____, l'administration avait déterminé, sur la base des informations en sa possession transmises par celui-ci, qu'il avait commencé à vendre au plus tard au début de l'année 2010 des objets de sa collection.

Afin de déterminer le gain réalisé, il convenait de déterminer une valeur des biens lors de leur passage dans la fortune commerciale d'A_____, au plus tard le 1^{er} janvier 2010. En raison de l'absence d'informations transmises par les époux, la détermination de cette valeur ainsi que du revenu imposable réalisé avait dû être faite par appréciation. Une valeur globale de la collection au 1^{er} janvier 2010, d'un montant d'environ CHF 1'322'730.- avait pu être déterminée. Ce montant tenait compte, dans un premier temps, de la valeur estimée de la collection fin 2011 de CHF 1'200'000.-, portant sur le nombre de pièces détenues à l'époque, soit environ 313 objets (valeur moyenne par objet : CHF 3'834). Dans un second temps, cette même valeur avait été attribuée aux œuvres d'art détenus début 2010, d'un nombre estimé à 345 (260 + 85).

F. a. Les époux ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à leur annulation et à ce qu'il soit retenu que le produit de la vente des œuvres d'art n'avait pas généré de revenu ou qu'elle était exonérée d'impôt sur le revenu.

b. Dans sa réponse, l'AFC-GE a conclu, principalement, à la rectification des bordereaux litigieux et à la *reformatio in pejus* pour les périodes fiscales ICC 2010 et 2012 à 2015 et IFD 2010, 2012, 2014 et 2015, et, subsidiairement, dans le cas où certains critères de calcul pour l'établissement des reprises seraient revus, à la rectification des bordereaux litigieux pour les périodes fiscales concernées et subséquentes (y compris une éventuelle *reformatio in pejus* qui devait intervenir) en tenant compte du nouveau calcul de toutes les reprises subséquentes qui seraient engendrées par l'éventuel changement de paramètres. Elle a conclu au rejet du recours pour le surplus.

Dans ses déclarations à l'AFD, A_____ avait reconnu, pour les périodes fiscales antérieures à 2010, avoir encaissé diverses sommes relatives à des ventes d'objets d'art pour un montant total de CHF 1'686'000.-. Pour les années fiscales en cause, l'instruction du dossier avait permis d'identifier, à tout le moins, les encaissements suivants :

- en 2010, CHF 845'366.- pour au minimum 28 objets vendus ;
- en 2011, CHF 607'841.- pour au minimum deux objets vendus ;
- en 2012, CHF 604'800.- pour au minimum dix objets vendus ;
- en 2013, CHF 76'969.- pour au minimum six objets vendus ;
- en 2014, CHF 516'000.- pour au minimum 19 objets vendus ;
- en 2015, CHF 935'000.- pour au minimum trois objets vendus.

Des reprises devaient dès lors être effectuées, étant précisé qu'au vu des nouveaux éléments au dossier, la méthodologie et le chiffrage des reprises pour les périodes fiscales 2010 à 2015 avaient été revus. Au vu des nouveaux éléments résultant de

l'enquête pénale douanière, les reprises avaient été modifiées pour les périodes fiscales 2010 à 2015 ; elles conduisaient à une *reformatio in pejus* des bordereaux de taxation ICC 2010, 2012, 2013, 2014, 2015 et IFD 2010, 2012, 2014 et 2015.

c. Après une réplique des époux, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse, sous réserve d'une actualisation des reprises. Elle a requis qu'il lui soit ainsi donné acte de procéder à la rectification des montants tels qu'indiqués dans un tableau qu'elle avait produit.

Elle s'était aperçue avoir comptabilisé, par erreur, pour la période fiscale 2012, un montant de CHF 150'000.- le 3 mai 2012 relatif à des objets en consignation. Elle rectifiait donc ses calculs, en faveur des contribuables. Cette rectification entraînait le recalcul de plusieurs montants pour les périodes fiscales 2012 à 2015.

d. Après que les époux ont déposé une écriture spontanée, le TAPI a, par jugement du 3 mars 2025, admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation.

Compte tenu de l'ensemble des circonstances, les bénéfices réalisés par A_____ lors de la vente des objets d'art ne pouvaient être qualifiés de gain en capital privé, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. Dès lors, les ventes devaient être qualifiées de commerciales.

Les époux devaient s'accommoder de l'approximation qui résultait nécessairement d'une estimation fiscale, dans la mesure où ils n'avaient pas collaboré pour déclarer toutes les ventes réalisées et qu'ils n'avaient pas déclaré l'ensemble de leurs revenus et fortune.

S'agissant de leur train de vie, il convenait, en cas de déclarations contradictoires, de préférer celles que l'intéressé donnait en premier lieu, donc celles qu'A_____ avait indiquées aux inspecteurs de l'AFD (dépenses mensuelles de CHF 25'000.-). De plus, tenir compte du montant total des ventes constatées et les intégrer dans le calcul du train de vie des époux n'apparaissait pas erroné. Le montant estimé de CHF 400'000.- se justifiait pleinement. Il s'agissait d'une moyenne basée sur les résultats de l'activité indépendante d'A_____ démontrée par pièces et des débits figurant sur les extraits de comptes bancaires partiellement fournis, lesquels démontraient un important train de vie en corrélation avec le montant retenu.

Les reprises litigieuses étaient ainsi confirmées. Le nouveau calcul des revenus des époux tel qu'effectué par l'AFC-GE dans sa duplique était conforme au droit, sous réserve de la déduction en lien avec les cotisations AVS (ce qui entraînait le renvoi de la cause à l'AFC-GE). Les résultats finaux constituaient une *reformatio in pejus* des taxations contestées. Les époux, à qui les conclusions en ce sens de l'AFC-GE avaient été communiquées, avaient eu la possibilité d'exercer leur droit d'être entendus.

G. a. Par acte remis à la poste le 4 avril 2025, A_____ et B_____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la

chambre administrative) contre ce jugement, concluant principalement à son annulation, à ce que l'estimation des œuvres d'art réalisées par l'expert « indépendant » soit admise, à ce que leur train de vie mensuel au titre des périodes fiscales 2010 à 2015 soit arrêté à CHF 8'570.-, à ce que soit ordonnée la modification par l'AFC-GE des bordereaux d'impôts ICC et IFD 2010 à 2015 en retenant notamment pour valeur d'acquisition des œuvres d'art la valeur déterminée par l'expert « indépendant ». Subsidiairement, ils ont conclu à la nomination d'un expert judiciaire en vue de l'évaluation des œuvres d'art cédées en 1996 durant les périodes fiscales 2010 à 2015.

L'AFC-GE n'était pas fondée à procéder à une taxation d'office. Ils avaient communiqué un tableau précis faisant état de toutes leurs ventes ainsi que des valeurs d'acquisition des œuvres. L'AFC-GE disposait de suffisamment d'informations pour procéder à une taxation selon leur situation de fait réelle.

Le prix d'une œuvre était difficile à évaluer. Le TAPI ayant refusé de retenir les montants fournis par l'experte privée K_____, ils avaient entamé des démarches afin d'obtenir une estimation établie par une maison de vente aux enchères (L_____). Le TAPI avait à tort retenu une valeur d'acquisition par objet de CHF 4'027.- pour estimer le gain de cession, sans même considérer leur valeur vénale lors de l'entrée dans le patrimoine du recourant.

Le TAPI s'était borné à retenir des dépenses mensuelles de CHF 25'000.- sur la base des déclarations de celui-ci lors d'une audition en 2018. S'il n'était pas contesté qu'il eût pu dépenser, certains mois, des sommes pouvant avoisiner les CHF 25'000.-, rien ne permettait d'affirmer que ces dépenses auraient été similaires au cours des périodes 2010 à 2015. En outre, s'il ne contestait pas avoir signé les procès-verbaux à l'issue des auditions devant les inspecteurs de l'AFD, il ne pouvait en revanche être fait abstraction de l'état de stress dans lequel un individu pouvait se trouver lorsqu'il était entendu par une autorité.

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

c. Dans leur réplique, les recourants ont persisté dans leurs conclusions et explications et précisé qu'il convenait d'arrêter leur train de vie mensuel à CHF 8'570.-.

d. Le 8 juillet 2025, la chambre administrative a imparti un délai au 15 juillet 2025, non prolongeable, aux recourants pour produire les estimations de L_____, ensuite de quoi la cause serait gardée à juger.

e. Le 15 juillet 2025, les recourants ont indiqué avoir repris contrat avec la maison L_____ afin d'obtenir les estimations requises dans les plus brefs délais. Or, en raison de la période estivale, plusieurs de ses collaborateurs étaient en congé, ce qui avait eu pour effet de ralentir le processus d'estimation. Ils avaient toutefois transmis à la maison L_____ deux lots d'estimation établis par K_____. Celle-là avait déjà confirmé que les deux séries d'estimation étaient correctes. Leur

pertinence devait donc être reconnue. À défaut, ils demandaient un délai supplémentaire au 15 septembre 2025 pour transmettre les dernières estimations.

f. Le 23 juillet 2025, l'AFC-GE a estimé que le document produit ou attendu par les recourants n'avaient pas d'incidence sur la cause.

g. Par duplique spontanée du 11 août 2025, les recourants ont relevé que l'AFC-GE semblait volontairement faire abstraction du fait qu'en sa qualité d'experte de l'art, K_____ disposait de toutes les compétences pour reconstituer les conditions du marché de 1996.

h. Sur ce, les parties ont été informées que la cause demeurerait gardée à juger et qu'à ce stade, plus aucun échange d'écriture ne serait admis.

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), sous réserve de ce qui suit.

1.1 Selon un principe général de procédure, des conclusions constatatoires ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues. Sauf situations particulières, les conclusions constatatoires ont donc un caractère subsidiaire (ATF 148 I 160 consid. 1.6 ; 141 II 113 consid. 1.7 ; 135 I 119 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_621/2024 du 30 avril 2025 consid. 1.5). Il en va de même des conclusions dites « préparatoires » qui concernent en partie des questions qui doivent être tranchées en vue d'examiner les conclusions condamnatoires (ATF 148 I 160 consid. 1.6 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1034/2017 du 16 mai 2019 consid. 1.3 ; 2C_543/2017 du 1^{er} février 2018 consid. 1.3).

1.2 En l'espèce, les recourants prennent plusieurs conclusions. Ils concluent, d'une part, à l'annulation du jugement attaqué et à la modification par l'AFC-GE des bordereaux d'impôts ICC et IFD 2010 à 2015. Ces conclusions, de nature formatrice et condamnatoire, sont recevables, ce qui n'est pas litigieux.

Ils concluent, d'autre part, à ce que l'estimation des œuvres d'art réalisées par l'expert privé qu'ils ont sollicité soit admise et à ce que leur train de vie mensuel au titre des périodes fiscales 2015 à 2015 soit arrêté à CHF 8'570.-. Or, ce faisant, ils formulent des conclusions constatatoires de nature « préparatoire », puisque celles-ci concernent des questions qui doivent être tranchées en vue d'examiner les conclusions condamnatoires et formatrices qu'ils ont prises. Conformément à la jurisprudence précitée, ces conclusions, subsidiaires auxdites conclusions condamnatoires et formatrices, seront déclarées irrecevables.

2. Il convient de préciser l'objet du litige.

2.1 Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). L'acte de recours contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. À défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (al. 2).

2.2 L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/799/2025 du 22 juillet 2025 consid. 3.1 et l'arrêt cité).

2.3 En l'espèce, le litige porte sur les taxations fiscales 2010 à 2015 des recourants. Plus précisément, s'est posée jusque-là la question de savoir si, comme l'a retenu l'AFC-GE, l'activité de vente d'œuvres d'art du recourant devait être qualifiée d'activité lucrative indépendante et si, le cas échéant, l'intégration du gain résultant de ces ventes dans leur bénéfice imposable était justifiée, tant dans son principe que sur les montants retenus.

Le TAPI a répondu par la positive à ces deux questions. Devant la chambre de céans, les recourants ne contestent plus que l'activité exercée par l'époux doit être qualifiée d'activité lucrative indépendante. Ce point n'est dès lors plus litigieux.

En revanche, les recourants contestent le bien-fondé du montant des reprises effectuées par l'AFC-GE puis corrigées devant le TAPI, en développant plusieurs points à l'appui de leur argumentaire. Le litige est ainsi circonscrit à la question de savoir si les reprises – portant sur les gains découlant de la vente des œuvres d'art par le recourant – qui ont été effectuées par l'AFC-GE dans le revenu imposable des recourants sont conformes au droit.

3. Les recourants sollicitent la mise en œuvre d'une expertise judiciaire consistant en l'évaluation des œuvres d'art cédées en 1996 durant les périodes fiscales 2010 à 2015.

3.1 Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_157/2021 du 7 juillet 2021 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 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_576/2020 du 1er avril 2021 consid. 3.1).

3.2 L'expertise représente un moyen de preuve (art. 38 LPA) ordonné lorsque l'établissement ou l'appréciation de faits pertinents requièrent des connaissances et compétences spécialisées – par exemple techniques, médicales, scientifiques, comptables – que l'administration ou le juge ne possèdent pas. À l'exception éventuelle du contenu du droit étranger, une expertise ne peut porter que sur des questions de fait et non de droit, la réponse à ces dernières incombant obligatoirement au juge (ATF 132 II 257 consid. 4.4.1 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_469/2023 du 14 octobre 2024 consid. 5.2.1 ; ATA/437/2025 du 15 avril 2025 consid. 5.2 et les arrêts cités).

3.3 L'art. 5 al. 3 Cst. oblige les organes de l'État et les particuliers à agir de manière conforme aux règles de la bonne foi (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2 ; 137 II 182 consid. 3.6.2). Ancré à l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_596/2022 du 8 novembre 2022 consid. 8.1)

3.4 En l'espèce, les parties se sont exprimées de manière circonstanciée sur l'objet du litige et ont produit les pièces auxquelles elles se sont référées dans leurs écritures. Dès lors, mais également pour les raisons qui seront exposées *infra*, le dossier contient suffisamment d'éléments et d'informations permettant à la chambre de céans de trancher le litige sans expertise judiciaire, étant pour le surplus relevé que ce n'est que devant la chambre de céans que les recourants ont, pour la première fois, demandé la mise en œuvre d'une expertise judiciaire et qu'ils n'ont jamais contesté la valeur de leur collection avant que l'AFC-GE ne les informe de son intention de qualifier les ventes des objets d'art d'activité lucrative indépendante.

La demande des recourants sera donc rejetée.

4. Se pose la question du droit matériel applicable.

4.1 En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

4.2 En l'occurrence, le litige porte sur les taxations ICC et IFD pour les années 2010 à 2015. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1995, dans sa teneur lors des périodes fiscales litigieuses.

La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) trouve également application. 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). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Elle s'applique donc pour les périodes fiscales 2010 à 2015.

4.3 La question à trancher dans le cadre du recours étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

5. Compte tenu de l'ancienneté des taxations litigieuses, se pose également la question de la prescription du droit de taxer.

5.1 La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/1031/2025 du 23 septembre 2025 consid. 4.1) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4).

5.2 Les art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 LHID et 22 al. 1 LPFisc prévoient que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Selon les art. 120 al. 3 let. a LIFD et 22 al. 3 let. a LPFisc, un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt.

La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD et 22 al. 4 LPFisc).

5.3 Selon la jurisprudence, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de même que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription. La notion d'acte tendant au recouvrement de la créance peut même comprendre des communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite précisément à interrompre le cours de la prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1 et 4.2). Parmi ces mesures, la jurisprudence retient par exemple l'envoi du formulaire de déclaration, la sommation pour le dépôt de la déclaration, l'annonce d'un contrôle des livres comptables et l'exécution de ce contrôle, la notification d'une taxation fiscale provisoire ou définitive ou encore l'invitation ou la sommation de payer (ATF 150 II 26 consid. 3.3 = RDAF 2024 II p. 365, 368 ; ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_174/202 et 2C_175/2022 du 31 mars 2022 consid. 3.2.2).

5.4 En l'espèce, par courrier du 14 octobre 2016, l'AFC-GE a requis des époux des pièces justificatives relatives aux ventes des œuvres, pièces et objets d'art ayant eu lieu entre 2010 et 2015 ainsi que des détails relatifs auxdites ventes. Elle a expressément indiqué que sa demande prolongeait le délai de prescription du droit de taxer les années 2010 et 2011.

Dès lors, l'AFC-GE a valablement interrompu, le 14 octobre 2016, le délai de prescription du droit de taxer les années 2010 à 2011, lequel n'était pas échu à cette date. Un nouveau délai de cinq ans a commencé à courir et n'était pas non plus échu

lorsque, le 21 février 2018, l'AFC-GE a notifié aux recourants les bordereaux pour les années 2010 à 2011 notamment. Le droit de taxer les années 2010 à 2011 n'est donc pas prescrit (art. 120 al. 1 et 3 let. a LIFD).

5.4.1 Le 30 octobre 2017, l'AFC-GE a informé les recourants de son intention d'imposer les gains réalisés sur les ventes des objets d'art, puisque l'appréciation des transactions réalisées entre les années 2010 et 2015 s'apparentait à une activité commerciale, et leur a laissé la possibilité de faire valoir des frais déductibles liés à ces ventes.

Cette communication annonce une taxation ultérieure pour les années 2010 à 2015 et doit donc être considérée comme un acte tendant au recouvrement de la créance d'impôts pour les années 2010 à 2015. Elle a donc interrompu le délai de prescription du droit de taxer les années 2012 à 2015 (celui pour les années 2010 à 2011 ayant déjà été interrompu le 14 octobre 2016), lequel n'était pas échu le 30 octobre 2017. Un nouveau délai de cinq ans a commencé à courir et n'était pas non plus échu lorsque, le 21 février 2018, l'AFC-GE a notifié aux recourants les bordereaux pour les années 2012 à 2015 notamment. Le droit de taxer ces années n'est donc pas prescrit (art. 120 al. 1 et 3 let. a LIFD).

5.4.2 Enfin, pour toutes les années litigieuses, le délai de prescription absolue de quinze ans n'est pas atteint au jour du prononcé du présent arrêt (art. 120 al. 4 LIFD), celui pour l'année la plus ancienne, soit 2010, arrivant à échéance le 1^{er} janvier 2026.

- 6.** Les recourants se plaignent d'une violation des art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP, contestant notamment le montant des reprises effectuées et celui retenu pour l'évaluation de leur train de vie.

6.1 Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD).

6.2 Selon l'art. 18 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 (al. 1). 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 (al. 2). L'art. 19 al. 2 LIPP a une teneur similaire.

6.2.1 La notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal. Selon la jurisprudence, elle englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie et avec l'intention de réaliser un bénéfice, effectuée soit à titre principal soit à titre accessoire, de manière durable ou temporaire (ATF 125 II 113 consid. 5b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_376/2011 du 27 avril 2012 consid. 5 ; 2C_307/2010 du 27 août 2010 consid. 2.2 ; ATA/482/2025 du 29 avril 2025 consid. 4.1.).

6.2.2 La notion d'aliénation relève du droit civil. Il y a aliénation lorsque la propriété d'un bien est transférée par son propriétaire à un tiers. Lorsqu'elle intervient à titre onéreux, le bien est remplacé dans le patrimoine de l'indépendant par la contrepartie reçue, en général une somme d'argent, ou un droit (de créance par exemple), parfois un autre actif s'il y a eu échange. (Yves NOËL, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^e éd., 2017, n. 48 *ad* art. 18). Lorsque la valeur de l'élément de remplacement dépasse la valeur comptable de l'objet aliéné, la différence constitue le bénéfice en capital réalisé par l'aliénateur. Avant l'aliénation, cette différence constituait la réserve latente du bien, soit l'augmentation de valeur par rapport au montant comptabilisé, non encore effective à défaut de transaction. L'aliénation aboutit à la réalisation de cette réserve latente, à sa matérialisation, en général en argent (ATF 122 II 221 = Arch. 65, 747 = RDAF 1997 II 261 ; Yves NOËL *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op.cit.*, n. 49 *ad* art. 18).

6.2.3 Le gain ainsi réalisé fait partie du produit imposable de l'activité lucrative indépendante aux termes de l'art. 18 al. 2. Il n'est pas nécessaire que l'aliénation soit intervenue dans l'exercice de l'activité commerciale ; il suffit qu'il s'agisse d'un bien qui était affecté à cette activité. Par ailleurs, la LIFD impose ces gains même dans les cas où l'indépendant n'est pas astreint à la tenue d'une comptabilité (Yves NOËL *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op.cit.*, n. 50 *ad* art. 18).

6.3 La coexistence des art. 16 al. 3 et 18 al. 1 et 2 LIFD autorise l'autorité de taxation à requalifier de gains provenant d'activités indépendantes des bénéfices réalisés par des contribuables lors de l'aliénation d'éléments annoncés par ceux-ci, comme appartenant à leur fortune privée (Yves NOËL, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *op. cit.*, n. 66 et 71 *ad* art. 16 LIFD ; ATA/1071/2024 du 10 septembre 2024 consid. 6.3.1).

6.4 La question de savoir si l'aliénation d'un de ses actifs par un contribuable doit être considérée comme un acte de simple gestion de la fortune privée, laquelle était exonérée, ou si elle devait être considérée comme le produit d'une activité lucrative indépendante, a suscité une abondante jurisprudence dont la tendance a été de restreindre progressivement le champ application de l'art. 16 al. 3 LIFD au profit de l'extension de la notion d'activité indépendante. Sur ce point spécifique, cette jurisprudence ne fait que confirmer celle plus générale de prêter à l'art. 18 LIFD, par la double adoption de ses al. 1 et 2, l'objectif d'étendre la notion d'activité indépendante en y intégrant les gains en bénéfice, l'exonération des bénéfices en capital privés restant limitée à la simple administration de la fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 3c = RDAF 1999 II 385, 396 ; Yves NOËL, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *op. cit.*, n. 10 et 11 *ad* art. 18 LIFD).

Pour déterminer si un gain généré par la vente d'un élément de la fortune d'un contribuable doit être qualifié de produit d'une activité indépendante ou de gain

privé en capital, le Tribunal fédéral a jugé que différents indices, déjà développés dans le cadre de l'ancien arrêté fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) lors de l'exercice d'une activité indépendante pouvait être repris dans l'interprétation de l'art. 18 al. 1 LIFD (ATF 125 II 113 consid. 5b ; ATF 122 II 446 consid. 3 = RDAF 1997 II 383 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2010 du 31 octobre 2010 consid. 2.2 ; Yves NOËL, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *op. cit.*, n. 10 *ad art.* 18 LIFD).

6.5 De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ATF 125 II 113 consid. 6a ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_90/2023, 9C_120/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.3 ; 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références citées). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.1 et les références).

En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si cette activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (ATF 125 II 113 consid. 5e ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2).

Selon la jurisprudence, valent notamment comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants: le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur revente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes (ATF 125 II 113 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références). Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire – exceptionnellement – isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (arrêts du Tribunal fédéral

9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 5.2 ; 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références citées).

6.6 L'art. 125 al. 2 LIFD prévoit que les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration : les comptes annuels signés (bilan, compte de résultats) concernant la période fiscale (let. a), ou en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO : un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale (let. b).

Selon la jurisprudence, les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables requises par l'art. 125 al. 2 LIFD dépendent des circonstances d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de celle-ci, mais elles doivent, dans tous les cas, être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales. Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, ce qui lui incombe de prouver (arrêts du Tribunal fédéral 2C_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.1 et références citées ; 2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.4 ; 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5).

6.7 Conformément aux art. 126 LIFD et 31 LPFisc, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1) ; sur demande de l'autorité fiscale, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2). À teneur de l'al. 3 de l'art. 31 LPFisc, les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives en relation avec leur activité. L'art. 126 al. 3 LIFD dispose quant à lui que les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les livres ou les relevés prévus à l'art. 125 al. 2 LIFD, ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité.

6.8 Selon l'art. 130 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (al. 2).

Le train de vie du contribuable ou ses dépenses privées peuvent être estimées et permettent la comparaison avec les chiffres issus des coefficients expérimentaux ou d'autres indices. Le recours à des coefficients expérimentaux, la prise en compte de l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable ne sont pas limités à la

procédure de taxation d'office ; ces moyens sont également ouverts à l'autorité dans le cadre d'une taxation ordinaire (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op.cit.*, n. 27 *ad* art. 130 LIFD).

6.9 Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'elle est confrontée au caractère déficient de la comptabilité d'une société, l'administration fiscale peut procéder à une taxation par estimation. Il existe deux méthodes de taxation par estimation auxquelles l'Administration fédérale des contributions a recours : d'une part, la méthode reconstructive, qui vise à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente, et, d'autre part, la méthode des chiffres d'expérience ou coefficients expérimentaux. Il appartient au contribuable de s'accommoder de l'imprécision ou de l'approximation qui résulte nécessairement d'une estimation fiscale, laquelle a elle-même été déclenchée à cause d'une tenue lacunaire de sa comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3 = SJ 2013 p. 446). La procédure par estimation vise à éviter que les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistants, ne se soldent par une perte d'impôt. Dans la mesure où des contribuables admettaient la présence d'un chiffre d'affaires non déclaré mais contestaient les montants retenus, il leur appartenait de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites (arrêt du Tribunal fédéral 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités). Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défailante du contribuable, même si elles peuvent ordonner des expertises aux frais du contribuable aux conditions de l'art. 123 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1 ; 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 7.1).

6.10 L'estimation d'une œuvre d'art est une tâche complexe, compte tenu de la volatilité des cotes des artistes. De plus, une grande partie de la valeur d'une pièce dépend du sentiment et de l'attachement que le collectionneur lui porte ; ce sentiment pouvant grandement changer d'une personne à l'autre. Le prix d'une œuvre est extrêmement difficile à évaluer et, même s'il est possible de le faire à un moment défini, le prix peut rapidement varier dans le temps (Rémi DEFRANDESCO, *La fiscalité du collectionneur d'art*, RDAF 2015 II p. 365 ss, 384 s.).

6.11 Les objets qui font partie de la fortune commerciale sont estimés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, soit en principe à la valeur comptable. Cette nouvelle règle, issue de la réforme de la fiscalité de l'entreprise II, conduit à une diminution de l'impôt sur la fortune, car les réserves latentes sur les titres faisant partie de la fortune commerciale ne sont plus ajoutées comptablement pour l'impôt sur la fortune. On se fondera en règle générale sur la valeur d'acquisition. La question de savoir dans quelle mesure une œuvre d'art peut faire l'objet d'amortissement est discutable et guère débattue en Suisse (Xavier OBERSON, *Le prix de l'œuvre d'art en droit fiscal : le fisc a-t-il du goût ?*,

in Pierre GABUS/Anne-Laure BANDLE (éd.), *L'art a-t-il un prix ?/L'évaluation des œuvres d'art, ses défis pratiques et juridiques*, 2014 [= EDA 25], p. 114 s.).

6.12 En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_667/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.4 et les arrêts cités). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_14/2021 du 27 mai 2021 consid. 5.2 et les arrêts cités).

6.13 En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique également. 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. 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_582/2017 du 23 février 2018 consid. 5.1 ; 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; ATA/1127/2024 du 24 septembre 2024 consid. 2.7).

En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 ; ATA/773/2024 du 25 juin 2024 consid. 4.3). Elle peut en vérifier l'exactitude, d'office, par tous les moyens autorisés par la loi. 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 (ATA/773/2024 précité consid. 4.3 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5^e éd., 2021, p. 619 s. ; Isabelle ALTHAUS HOURIET *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2^e éd., 2017, p. 1637 ss n. 4 ss *ad* art. 123).

6.14 De jurisprudence constante, en présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (arrêt du Tribunal fédéral 9C_728/2013 du 16 janvier 2014 consid. 4.1.2 ; ATA/1037/2025 du 23 septembre 2025 consid. 3.6 ; ATA/1093/2024 du 17 septembre 2024 consid. 3.4).

6.15 Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, les expertises privées n'ont pas la même valeur qu'une expertise demandée par un tribunal. Les résultats d'une expertise privée réalisée sur mandat d'une partie sont soumis au principe de la libre appréciation des preuves, sont considérés comme de simples allégués des parties et n'ont pas la qualité de preuve. Étant donné qu'en règle générale, des expertises privées ne sont présentées que si elles sont favorables à leur mandant, il convient de les interpréter avec prudence. L'expert privé n'est pas objectif et indépendant comme l'est l'expert officiel. Il existe un rapport de mandat entre l'expert privé et la partie privée qui l'a chargé d'établir l'expertise et l'intéressé donne son avis sans en avoir été chargé par les organes judiciaires. Il faut donc supposer une certaine partialité chez l'expert privé qui a été choisi par la partie selon ses propres critères (ATF 141 IV 369 consid. 6.2 = JdT 2016 IV 160 et les références citées ; ATA/437/2025 du 15 avril 2025 consid. 9.8 ; ATA/1021/2024 du 27 août 2024 consid. 8.18 et l'arrêt cité).

7. En l'espèce, comme cela a été exposé *supra*, les recourants ne contestent plus que l'activité de vente des œuvres d'art exercée par l'époux durant les périodes litigieuses doit être considérée, au sens de la LFID, comme une activité lucrative indépendante. Il n'y a donc pas lieu d'y revenir.

En toute hypothèse, les considérants sur ce point du jugement attaqué (consid. 7-11) sont entièrement conformes au droit, si bien que la chambre de céans ne peut qu'y renvoyer – ce que la jurisprudence admet en pareilles circonstances (arrêt du Tribunal fédéral 1C_642/2022 du 7 novembre 2023 consid. 4.6.2) – et conclure avec l'instance précédente, au vu notamment de la jurisprudence rappelée au consid. 6.4 et 6.5 du présent arrêt, que les éventuels bénéfices réalisés par le recourant lors de la vente d'objets d'art ne peuvent être qualifiés de gain en capital privé mais doivent être qualifiés de bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante.

7.1 Les recourants contestent d'abord que l'AFC-GE fût habilitée à procéder à une taxation d'office par estimation. Dans leur recours, ils ont communiqué un tableau faisant état de toutes les ventes ainsi que des valeurs d'acquisition des œuvres. Dès lors, l'AFC-GE disposait de suffisamment d'informations pour procéder à une taxation selon leur situation de fait réelle.

Toutefois, la chambre de céans constate, d'une part, que le tableau produit par les recourants fait état des mêmes ventes que celles retenues par l'AFC-GE et de montants identiques. En outre, aucune valeur des œuvres au moment de l'entrée dans le patrimoine des recourants n'est indiquée, celle-ci étant « en cours de détermination ». Le tableau produit par les recourants – au stade du recours devant la seconde instance judiciaire cantonale – n'est donc pas pertinent.

D'autre part et surtout, les produits de l'activité lucrative indépendante du recourant ont été calculés sur la base des pièces produites par les intéressés et n'ont donc pas fait l'objet d'une estimation. Ce n'est que la valeur de la collection de l'époux (et leur

train de vie), nécessaire pour évaluer l'éventuel bénéfice résultant de l'aliénation des objets de la collection, qui a fait l'objet d'une estimation.

Or, les recourants ont donné des informations contradictoires sur la valeur de la collection, déclarant des valeurs de CHF 500'000.- à CHF 300'000, voire nulle en 2010, tout en indiquant, le 1^{er} novembre 2011, que la valeur restante était estimée entre CHF 800'000.- et CHF 1'200'000.-. En outre, ils n'ont tenu ni comptabilité ni inventaire et n'ont fourni aucun document probant susceptible de faire état de la valeur de la collection pour chaque année litigieuse, malgré les demandes répétées de l'AFC-GE. Ainsi, dans la mesure où celle-ci ne pouvait pas, sans sa faute, déterminer avec précision ladite valeur, elle était fondée à effectuer une taxation par estimation sur ce point.

7.2 Les recourants reprochent ensuite au TAPI (et implicitement à l'AFC-GE) d'avoir retenu une valeur d'acquisition par objet de CHF 4'027.- pour estimer le gain de cession, sans considérer leur valeur vénale lors de l'entrée dans le patrimoine du recourant.

Il y a au préalable lieu de relever que les produits des ventes effectuées par les époux ont été correctement comptabilisés par l'AFC-GE, sur la base des pièces versées à la procédure, ce que les recourants ne semblent du reste plus contester. En effet, la vente des 28 pièces en 2010 et le produit de celle-ci ressortent des justificatifs de paiements et relevés bancaires fournis par les recourants le 1^{er} novembre 2011 et des procès-verbaux d'audience devant l'AFD ; la vente des deux pièces en 2011 et son produit ressortent de l'extrait de compte UBS pour la période du 4 mai 2011 au 30 septembre 2011 fourni par les recourants le 21 mars 2017 ; la vente des dix pièces en 2012 et son produit ressortent des factures produites par les recourants le 21 mars 2017 ; la vente des six pièces en 2013 et son produit ressortent de la facture produite le 21 mars 2017 par les recourants ainsi que de l'extrait de compte UBS pour la période du 10 au 22 mai 2013 ; la vente des 19 pièces en 2014 et son produit ressortent des factures produites le 21 mars 2017, des procès-verbaux d'audition ainsi que des indications données par les recourants le 11 novembre 2019 ; enfin, la vente des trois pièces en 2015 ressort de l'extrait de compte bancaire UBS pour la période comprise entre le 1^{er} et le 19 mai 2015, fourni par les recourants, ainsi que du procès-verbal d'audition de l'époux devant l'AFD le 15 février 2018.

Dans le tableau qu'elle a annexé à sa réponse devant le TAPI, l'AFC-GE a indiqué, d'une part, que la valeur moyenne par objet avait été estimée sur la base de la valeur de la collection estimée par l'époux à CHF 1'200'000.- au 31 décembre 2011 et du nombre d'objets au 31 décembre 2011 (298) et que, d'autre part, des charges avaient été estimées à la valeur des objets vendus sur la base du nombre d'objets vendus multiplié par la valeur moyenne estimée par objet.

Comme indiqué *supra*, l'AFC-GE était fondée à faire une estimation de la valeur de la collection, en l'absence de document probant susceptible de faire état de la valeur de la collection pour chaque année mais également en l'absence d'une comptabilité ou d'un inventaire tenus par les recourants.

Se pose alors la question de savoir si le montant de CHF 1'200'000.- retenu par l'AFC-GE est fondé.

Comme le relève la doctrine citée *supra*, les objets qui font partie de la fortune commerciale sont estimés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, soit en principe à la valeur comptable. Pour les œuvres d'art, il convient en principe de se fonder sur la valeur d'acquisition. Ainsi, *in casu*, la valeur de la collection du recourant devrait en principe être évaluée au moment où il a acquis les œuvres. Or, ce moment n'est pas déterminable pour toutes les œuvres de sa collection. En effet, il n'est certes pas contesté que lui et ses sœurs ont hérité de plusieurs œuvres, *a priori* 35 selon l'expertise privée de K_____, en 1996, à la suite du décès de leurs parents. Cependant, il ressort également des informations transmises par le recourant le 17 mars 2016 que sa collection comptait plus de 260 objets, et non pas seulement 35, et que son père lui en avait fait don « plus de trente ans » auparavant, soit avant le décès de celui-ci en 1996. Par conséquent, l'AFC-GE n'était pas en mesure d'établir le moment précis de l'acquisition de toutes les œuvres, mais seulement de 35 d'entre elles. Elle ne pouvait pas non plus évaluer leur valeur autrement que sur la base des estimations du recourant, à défaut de documents faisant état de la valeur des œuvres concernées, étant précisé que les procès-verbaux d'inventaire de 1996 ne couvrent qu'une petite partie de la collection du recourant.

L'AFC-GE n'était pas non plus habilitée à se fonder sur l'expertise privée réalisée par K_____ le 7 novembre 2017, laquelle a estimé la valeur des 35 objets hérités du père du recourant à CHF 3'830'500.-, soit une valeur largement supérieure à celle estimée par le recourant (entre CHF 800'000.- et CHF 1'200'000.-) le 1^{er} novembre 2011 pour l'ensemble de sa collection. En effet, bien que l'experte privée dispose d'une maîtrise en histoire de l'art (<https://dpartexpert.ch/deborah-perez-experte/>) et donc de connaissances dans le domaine de l'art, sa méthodologie n'est pas détaillée ni même exposée, ce qui s'imposait non seulement au vu de l'écoulement du temps (plus de 20 ans) entre la date de l'expertise et l'année d'évaluation des objets (1996) mais aussi dans la mesure où l'estimation d'une œuvre d'art est une tâche complexe, où le prix d'une œuvre est extrêmement difficile à évaluer et où il est difficile de trouver une valeur de marché fiable pour une œuvre d'art (Xavier OBERSON, *Le prix de l'œuvre d'art en droit fiscal : Le fisc a-t-il du goût ?* in Pierre GABUS/Anne Laure BUNDLE [éd.], *op. cit.*, p. 112 s.). De plus, les résultats de l'expertise contredisent de façon manifeste et surprenante l'estimation ressortant des procès-verbaux d'inventaire de 1996 (que le recourant a signés ; CHF 223'510.-), les premières déclarations du recourant ainsi que la valeur d'assurance des œuvres en 1994 (CHF 205'000.-). La confirmation de la maison L_____ que « les évaluations semblent, dans l'ensemble, justifiées » (« *I have looked at the valuations and they appear, overall, justifiable* ») n'a, en toute hypothèse, qu'une faible valeur probante, puisque cette confirmation ne ressort que d'un simple courriel envoyé par la maison L_____ au conseil des recourants.

Enfin, l'expertise, qui a été produite pour la première fois au stade de la procédure de réclamation, semble avoir été demandée uniquement pour les besoins de l'imposition sur le revenu 2010 à 2015 des recourants. En effet, ceux-ci se sont toujours accommodés de l'estimation des œuvres d'art dont l'époux a hérité de ses parents en 1996 telle qu'elle ressort des procès-verbaux d'inventaire au décès établi en 1996, alors même que l'époux dispose de connaissances spécifiques en matière d'art. Ce n'est que lorsque l'intéressé a pris connaissance des potentielles conséquences fiscales résultant de la qualification d'activité lucrative indépendante de ses ventes qu'il a remis en cause cette estimation, revenant également sur celle qu'il avait lui-même annoncée aux autorités fiscales le 1^{er} novembre 2011. De surcroît, il a déclaré, pour l'impôt sur la fortune, des montants relatifs à la valeur de sa collection nettement inférieurs à CHF 3'830'500.- (de CHF 500'000.- à CHF 300'000.- et même CHF 0.- pour 2010), étant du reste relevé qu'il n'a commencé à déclarer un montant d'objets d'art en fortune qu'après la demande de renseignements du 18 avril 2011 sur ses moyens d'existence. Or, s'il avait, par exemple, déclaré un montant de CHF 3'830'500.-, son impôt sur la fortune aurait été augmenté en conséquence. On ne peut dès lors pas contredire l'AFC-GE lorsqu'elle relève que les recourants sont guidés par leurs intérêts du moment. Ils adoptent en effet un comportement contradictoire (art. 9 et 5 al. 3 Cst.) qui ne saurait être protégé.

Dès lors, à défaut de pouvoir déterminer le moment précis de l'acquisition de chaque œuvre ni leur valeur précise, mais également dans la mesure où l'expertise privée fournie par les recourants n'est pas probante et où ils n'ont pas non plus été en mesure d'en fournir une autre malgré les prolongations de délai qu'ils ont obtenues, c'est à bon droit que l'AFC-GE a retenu, sur la base des déclarations des recourants, que la valeur de la collection s'élevait à CHF 1'200'000.- Ce montant est du reste nettement supérieur à celui que les recourants ont indiqué dans leurs déclarations 2010 à 2015 (entre CHF 500'000.- et CHF 300'000.-), ce qui, dans le cadre de la détermination du gain résultant des ventes, leur est favorable.

Reste à déterminer si la valeur d'acquisition par objet, estimée à CHF 4'027.- par l'AFC-GE, est correcte.

L'AFC-GE a expliqué que le nombre d'objets au 31 décembre avait été reconstitué sur la base d'une liste de la collection de l'époux établie et remise en mars 2016 et sur le nombre d'objets vendus. La liste remise en mars 2016 répertoriait 260 objets. Ce nombre avait été repris comme étant celui au 31 décembre 2015, dans la mesure où elle n'avait pas identifié de ventes entre janvier et mars 2015. Le nombre d'objets avait alors été reconstitué entre le nombre de la liste obtenue en 2016 et le nombre d'objets vendus. Par ailleurs, la valeur moyenne par objet avait été estimée sur la base de la valeur de la collection estimée par l'époux à CHF 1'200'000.- au 31 décembre 2011 et du nombre d'objets au 31 décembre 2011.

Les explications de l'AFC-GE sont convaincantes. En effet, en mars 2016, les recourants ont annoncé disposer de 260 objets. Les factures produites par les

intéressés, les extraits de compte bancaire qu'ils ont fournis ainsi que les déclarations de l'époux devant l'AFC ont révélé que l'époux a effectué, au minimum, 68 ventes entre 2010 et 2015. Le nombre d'objets au 31 décembre 2009 était donc, au minimum, de 328. Par ailleurs, l'AFC-GE était fondée, par souci de cohérence, à estimer la valeur moyenne par objet sur la base du nombre d'objets calculé au 31 décembre 2011 (298), puisqu'elle n'avait reçu des recourants qu'une estimation de la valeur de leur collection au 31 décembre 2011 et disposait ainsi d'une estimation portant tant sur la valeur de la collection que sur le nombre d'objets (par calcul) pour l'année 2011. En divisant la valeur de la collection retenue à juste titre par l'AFC-GE à CHF 1'200'000.- par 298, on obtient une valeur moyenne par objet de CHF 4'027.-, soit le montant retenu par l'AFC-GE. Celui-ci est donc correct.

En définitive, c'est à bon droit que l'AFC-GE a retenu une valeur moyenne d'acquisition par objet de CHF 4'027.- pour estimer le gain de cession, sans considérer leur valeur vénale lors de l'entrée dans le patrimoine du recourant.

Pour le surplus, les calculs effectués par l'AFC-GE pour déterminer le gain imposable ne sont pas contestés et ne prêtent au demeurant pas le flanc à la critique.

7.3 Finalement, les recourants contestent le train de vie retenu par l'AFC-GE (CHF 400'000.- par année), estimant qu'il devrait être d'environ CHF 8'570.- par mois, soit CHF 102'840.- par année.

L'intérêt des recourants à se plaindre de l'estimation de leur train de vie par l'AFC-GE n'est pas évident. En effet, selon les explications de celle-ci, la fortune privée non déclarée à ajouter (impôt sur la fortune) est déterminée sur la base des produits de l'activité indépendante, diminuée de l'estimation des dépenses (soit le train de vie). Ainsi, plus les dépenses privées du couple sont élevées, plus le montant de la fortune privée non déclarée à ajouter est faible. Ainsi, retenir un montant de CHF 102'840.- par année au lieu de CHF 400'000.- entraînerait une augmentation de la fortune privée non déclarée à ajouter à la fortune imposable, ce qui ne serait pas dans l'intérêt des recourants.

Au demeurant, pour évaluer le train de vie des recourants, l'AFC-GE s'est fondée sur les déclarations du recourant devant l'AFD, selon lesquelles ils avaient des dépenses mensuelles de CHF 25'000.- par mois et sur la moyenne du produit des ventes d'objets entre 2010 et 2015 (CHF 481'459.-). Elle a précisé que, dans la mesure où il s'agissait d'une taxation d'office partielle et qu'il était très probable qu'elle n'ait pas pu référencer l'ensemble des ventes, elle avait retenu un montant annuel de CHF 400'000.-.

Ce raisonnement ne prête pas le flanc à la critique. En effet, les recourants n'ont pas été en mesure de fournir en intégralité les relevés bancaires faisant état de leur train de vie pour les périodes litigieuses concernées. En revanche, lors de son audition le 2 février 2018 devant l'AFD, le recourant a déclaré dépenser environ CHF 25'000.- par mois pour ses besoins personnels, si bien qu'il avait dû vendre certains des objets

de l'héritage de ses parents pour payer ses factures. Ce dernier l'a confirmé lors de l'audition suivante et a signé le procès-verbal correspondant, de même que tous les autres. Contrairement à ce qu'il prétend, rien ne permet de retenir que sa déclaration ne porterait que sur les années postérieures aux années litigieuses. Par conséquent, il ne saurait désormais remettre en cause sa déclaration ni la justifier par un état de stress, étant précisé qu'il convient, en cas de déclarations contradictoires, de préférer celles que l'intéressé a données en premier lieu, donc celles indiquées aux inspecteurs de l'AFD (dépenses mensuelles de CHF 25'000.-).

Pour ce motif également, l'affirmation des recourants selon laquelle leur train de vie devrait être estimé à environ CHF 8'570.- par mois n'est pas pertinente ni n'emporte conviction.

Enfin, au montant de CHF 300'000.- (CHF 25'000.- x 12) a été ajoutée une somme de CHF 100'000.- basée sur la moyenne des ventes d'objets entre 2010 et 2015 (CHF 527'025.-). Ce montant n'apparaît pas injustifié, dès lors que les recourants ont fait l'objet d'une taxation d'office partielle impliquant une estimation de certains éléments et que ledit montant est basé, comme l'a relevé le TAPI, sur les résultats de l'activité indépendante du recourant, démontrée par pièces et des débits figurant sur les extraits de comptes bancaires partiellement fournis qui révèlent un important train de vie en corrélation avec le montant retenu.

Il n'y a donc pas lieu de remettre en cause le montant retenu par l'AFC-GE à titre de train de vie des recourants

Le grief sera donc écarté.

7.4 Pour le surplus, le bien-fondé de la *reformatio in pejus* demandée par l'AFC-GE et confirmée par le TAPI ainsi que le renvoi de la cause à celle-ci afin qu'elle introduise une déduction de 10% au titre des cotisations AVS des revenus pour chacune des années en cause (consid. 17 du jugement querellé) ne sont contestés par aucune des deux parties. Il n'y a donc pas lieu d'y revenir.

Le jugement du TAPI et les reprises litigieuses, telles que rectifiées par l'AFC-GE dans sa duplique devant le TAPI, seront ainsi confirmés.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

- 8.** Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 4 avril 2025 par A_____ et B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 mars 2025 ;

met un émolument de CHF 2'500.- à la charge solidaire d'A_____ et B_____ ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Lassana DIOUM, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. MICHEL

la présidente siégeant :

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :