REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4289/2023 ICC/IFD JTAPI/226/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 3 mars 2025

dans la cause

Monsieur A_____ et Madame B_____, représentés par Me Lassana DIOUM, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le présent litige concerne les impôts cantonaux et communaux (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) des années fiscales 2010 à 2015 de Monsieur A_____ et Madame B_____.

2. Le père du contribuable, un marchand d'œuvres d'art, est décédé en janvier 1996. Ses héritiers étaient son épouse et ses trois enfants. L'épouse avait obtenu l'usufruit sur le tout et chaque enfant un tiers de la nue-propriété de la succession. Dans le cadre de celle-ci, une « collection selon expertise » d'une valeur de CHF 223'510.- avait notamment été annoncée dans le procès-verbal d'inventaire au décès.

   Dès le décès de la mère du contribuable en novembre 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 été annoncé sous la rubrique « Bijoux, argenterie, (...) collection, objets d'art (...) » dans le procès-verbal d'inventaire au décès.

3. Madame C_____, une des deux sœurs du contribuable (ci-après : la sœur), exploite la galerie D_____, sise à Genève, exerçant ainsi une activité indépendante. Elle agit sous la forme d'une raison individuelle, inscrite au registre du commerce en février 1983, qui a pour but le commerce d'antiquités.

   Elle est également l'unique administratrice de E_____ SA, société active dans le commerce d'antiquités.

4. Les contribuables sont propriétaires d'une entreprise familiale produisant de l'huile d'olive, F_____, située sur l'île de G_____, en Grèce. Leur fille AH_____ assure notamment le développement de cette activité.

   De juin 2007 à avril 2010, ils ont aussi été associés gérants de H_____ Sàrl, sise à Genève, qui a pour but le commerce de tous produits issus de l'agriculture et de l'industrie agro-alimentaire. Dès avril 2010, leur fille AH_____ et son époux ont repris cette société à leur compte.

5. Dans le cadre de leur taxation 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a invité les contribuables à remplir un questionnaire sur leurs moyens d'existence.

   Le 17 mai 2011, le contribuable a indiqué 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 ont été payés. Afin de subvenir à ses besoins et ceux de sa famille, [il] a[vait] été obligé de vendre aux enchères une partie de sa collection qui a[vait] pris une plus-value depuis le décès de son père ». Le formulaire des moyens d'existence n'étant pas probant, il le retournait non-rempli.

6. Dans leur déclaration 2010, déposée en avril 2011, les contribuables ont indiqué qu'ils étaient sans profession, que leurs revenus et fortune imposables étaient nuls

et que le contribuable avait vendu des pièces d'art de sa collection privée héritées de son père.

Le 18 juillet 2011, faisant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 29 juin 2011, les contribuables ont remis la convention de vente de leur participation dans H_____ Sàrl.

Le 1er 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 contribuables ont transmis diverses explications et pièces. Ils ont notamment 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 l'arrivée du contribuable à Genève en 1994, les biens assurés avaient une valeur de CHF 205'000.- selon la police d'assurance complète.

7. Dans leur déclaration 2011, déposée en octobre 2012, les contribuables 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.-.

8. Dans leur déclaration 2012, déposée en octobre 2013, les contribuables ont indiqué qu'ils étaient 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.-.

9. Dans leur déclaration 2013, déposée en juillet 2014, les contribuables ont indiqué 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 ».

10. Dans leur déclaration 2014, déposée en octobre 2015, les contribuables ont indiqué 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 ».

11. Dans leur déclaration 2015, déposée en avril 2016, les contribuables ont indiqué qu'ils étaient sans profession, que leurs revenus imposables étaient nuls en ICC et de CHF 822.- en 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.-.

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

    Le 17 mars 2016, après avoir requis et obtenu à deux reprises une prolongation du délai pour se déterminer, les contribuables ont produit diverses explications et pièces. Ils ont notamment remis un tableau récapitulatif mentionnant la description exacte des pièces de la collection du contribuable (260 objets), les circonstances et la date de leur acquisition (par donation). Ils ont fait valoir que les moyens mis en œuvre pour vendre ces pièces étaient inexistants. Aucune démarche active n'était ou n'avait été entreprise par le contribuable afin de les vendre. Les ventes avaient été effectuées de manière passive ou par simple bouche-à-oreille ; neufs opérations de vente avaient eu lieu durant les années fiscales 2010-2014. La collection était constituée de l'ancienne collection que feu le père du contribuable lui avait donnée de son vivant. Après le décès de ce dernier, 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, ils leur suffisaient de les proposer à ces personnes. Le contribuable 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. Il n'y avait pas « d'utilisation des recettes pour réinvestissement ». L'argent transféré en Grèce avait servi à financer des dépenses liées à la vie courante sur place lorsque le contribuable s'y rendait, ainsi qu'à aider financièrement sa fille pour rénover le bien immobilier dans lequel elle vivait. De l'argent avait aussi dû être transféré en Grèce pour couvrir les frais et dépenses liés aux mariages de deux de leurs trois filles, ainsi qu'au baptême de leur petit-fils.

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

14. Le 21 mars 2017, après avoir requis et obtenu à deux reprises une prolongation du délai pour se déterminer, les contribuables ont notamment déclaré qu'aucun moyen n'avait été mis en place pour vendre des pièces de la collection privée, ainsi que de l'héritage du contribuable. 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 I_____ pour l'ouverture des comptes, ouverts pour l'encaissement des factures émises.

15. Le 30 octobre 2017, l'AFC-GE a informé les contribuables 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 l'opportunité 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.

16. Le 30 novembre 2017, les contribuables ont réitéré que les objets vendus faisaient partie de la fortune privée du contribuable et qu'ils n'avaient entrepris aucune démarche active pour les vendre, ne possédant ni site internet ni arcade d'exposition ou de vente et n'ayant effectué aucune publicité. Les ventes à des collectionneurs privés et/ou galeries d'art avaient été réalisées uniquement par du bouche-à-oreille. Il n'y avait pas de frais liés à la vente des pièces, ni achat de pièces, ni expédition, ni frais de publicité et commercialisation, ni loyer. Il n'y avait eu que neuf transactions en six ans, soit en moyenne entre 1,5 pièce et 2 pièces par an. L'AFC-GE devait revoir sa qualification en ne retenant pas le commerce d'objets, mais bien des ventes réalisées en privé « non pour le profit, simplement pour vivre et payer les charges usuelles ».

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

18. Le 27 mars 2018, par l'intermédiaire d'un avocat, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre des taxations précitées. Ils ont en particulier contesté la qualification commerciale de la vente des objets d'art. Les ventes en cause devaient être qualifiées de gain en capital, exonérées d'impôt ; il ne s'agissait pas d'une activité indépendante avec un revenu imposable. Ils souhaitaient pouvoir se déterminer sur une éventuelle position contraire de l'AFC-GE avant qu'une décision ne soit rendue.

19. Le 9 octobre 2018, l'AFC-GE a rendu une « pré-décision » pour les années fiscales 2010-2015, qualifiant en substance de commerciale les ventes de pièces, œuvres et objets d'art effectuées par le contribuable durant les périodes fiscales sous revue. Elle a détaillé sa position et a imparti aux contribuables un délai au 9 novembre 2018 pour formuler leurs observations.

20. Le 29 novembre 2018, les contribuables se sont déterminés, s'opposant à qualifier les ventes de pièces d'art de revenus d'activité indépendante. Ils ont sollicité un entretien dans les locaux de l'AFC-GE, lequel a eu lieu le 12 février 2019.

21. Le 3 juin 2019, l'AFC-GE a transmis, sous la forme d'un tableau, la liste des objets ayant produit six versements en faveur du contribuable en 2010-2012 pour lesquels les factures ne lui avaient pas été communiquées.

22. Le 7 août 2019, l'AFC-GE a rappelé la chronologie des échanges entre les parties et a requis la liste des objets vendus selon le tableau remis le 3 juin 2019, une liste récapitulative des objets en possession du contribuable au 31 décembre 2009, ainsi que la valorisation de cette collection, justificatifs à l'appui.

23. Le 24 octobre 2019, les contribuables ont informé l'AFC-GE de l'avancement du dossier, indiquant notamment avoir pu réunir les photographies et descriptions de la plupart des objets relatifs aux transactions pertinentes. Ils étaient dans l'attente du rapport de l'experte en art qui avait été mandatée pour procéder aux estimations historiques des pièces vendues.

24. Le 31 octobre 2019, l'AFC-GE a accordé un ultime délai aux contribuables pour répondre à ses requêtes.

25. Le 11 novembre 2019, les contribuables ont transmis diverses explications et pièces à l'AFC-GE. En substance, ils ont exposé que l'AFC-GE avait tenu compte d'une valeur nulle lors de l'entrée des œuvres d'art dans le patrimoine du contribuable 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. Pour étayer leur propos, ils ont remis une estimation effectuée par Madame I_____, experte en arts décoratifs, du 7 novembre 2017.

26. Le 8 avril 2020, l'AFC-GE a notamment 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.

27. Le 2 juin 2020, les contribuables ont répondu à cette requête, produisant diverses explications et pièces. Les ventes avaient été réalisées à perte. Le contribuable ne se souvenait plus « du moment précis à partir duquel il [avait] commencé à vendre des objets de sa collection. Ce fait remont[ait] 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.

    Deux jours plus tard, ils ont produit une facture de CHF 40'000.- correspondant, à leurs dires, à la transaction du 30 décembre 2010 et ont précisé « ne pas être en mesure d'expliquer ce qui est advenu de la différence de montant de CHF 10'000.- entre le prix figurant sur la facture et le montant effectivement reçu ».

28. Le 21 novembre 2023, l'AFC-GE a notifié l'ensemble des décisions sur réclamation ICC/IFD 2010-2015.

    Le contribuable avait procédé entre les années 2010 et 2015 à la vente d'au moins 85 objets d'art. Ces ventes annuelles, d'un total supérieur à CHF 1,9 million, avaient représenté la seule source de revenu des contribuables durant la période précitée. La seule activité professionnelle entreprise durant cette période consistait ainsi en l'administration et la gestion de la collection d'objets d'art. De manière générale, le contribuable n'avait pas fait appel à des intermédiaires ou 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, couvrant une période de plusieurs siècles, ainsi que du libellé des factures émises qui détaillaient et décrivaient précisément les pièces vendues. Pour quelques transactions, sa sœur avait servi d'intermédiaire. La qualification commerciale des ventes réalisées par le contribuable était ainsi maintenue.

L'AFC-GE a déterminé une valeur des œuvres dans le cadre du passage dans la fortune commerciale du contribuable, au plus tard le 1er janvier 2010. En l'absence d'informations transmises par les contribuables, la détermination de cette valeur ainsi que du montant du revenu imposable réalisé avaient été faits par appréciation, en se fondant sur les éléments à disposition.

29. Par acte du 27 décembre 2023, sous la plume de leur conseil, les contribuables ont interjeté recours contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à leur annulation et à ce qu'il soit retenu que le produit de la vente d'œuvres d'art n'avait pas généré de revenu ou qu'elle était exonérée d'impôt sur le revenu, le tout sous suite de frais et dépens.

L'AFC-GE n'avait aucunement démontré l'existence d'un gain relatif à la vente d'œuvres d'art, alors que le fardeau de la preuve à cet égard lui incombait. En réalité, il avait vendu la quasi-totalité de ses œuvres d'art, acquises soit par donation du vivant de son père soit par succession au décès de celui-ci, à perte puisque les valeurs de cession avaient été inférieures aux valeurs d'acquisition respectives dans la mesure où le marché de l'art s'était effondré ces dernières décennies. Ainsi, sa fortune avait corrélativement baissé, conformément au tableau qu'il présentait, et aucun enrichissement n'avait eu lieu. En retenant que les gains réalisés par la vente de ses œuvres représentaient un revenu provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante, sans même caractériser l'existence d'un gain imposable ni un accroissement du patrimoine, l'AFC-GE avait violé les art. 18 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 19 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

Les critères devant exister afin qu'une activité puisse être qualifiée de commerciale n'étaient de plus pas réalisés. Les ventes ayant eu lieu entre 2010 et 2016 n'avaient pas été planifiées. À l'exception d'une vente de trois objets d'art pour laquelle il avait fait appel aux services de la maison J_____ puisque différents collectionneurs l'avaient contacté et qu'il ne possédait ni les moyens matériels ni les compétences nécessaires pour organiser une enchère, le recourant n'avait pas fait appel à des intermédiaires. La notoriété de la collection de son père avait été telle que le bouche-à-oreille était suffisant. De plus, la fréquence des opérations était très faible et la durée de possession fort longue. En effet, il avait vendu 85 objets en neuf opérations étalées sur une période de six ans. Les œuvres d'art vendues avaient été détenues depuis plus de trente ans dans la fortune privée. Il n'avait en outre jamais réalisé d'achat, mais uniquement des ventes. L'AFC-GE avait donc considéré à tort que le recourant avait procédé à des ventes à une

fréquence élevée, tout comme elle se trompait en leur imputant des savoirs particuliers en matière d'archéologie et d'art. Pour des raisons familiales évidentes, les recourants avaient certes des connaissances générales concernant l'art, notamment grec, mais celles-ci étaient limitées et insuffisantes à leur permettre d'exercer une activité professionnelle en lien avec l'art. L'intervention de sa sœur résultait de sa qualité d'héritière et non d'une action en tant qu'intermédiaire ; elle avait procédé pour le compte des héritiers à certaines ventes de pièces gardées en mains communes en raison de leur valeur trop incertaine pour être attribuée à un héritier en particulier. Aucun fond étranger n'existait et ils n'avaient pas réinvesti les montants obtenus grâce aux ventes. Enfin, le fait de liquider des éléments de la fortune privée dans le but de subvenir à ses besoins, sans qu'un gain ne puisse être démontré, ne pouvait être considéré comme une activité lucrative sujette à impôt sur le revenu.

30. Dans sa réponse du 15 juillet 2024, l'AFC-GE a conclu, principalement, à la rectification des bordereaux litigieux et particulièrement à la *reformatio in pejus* pour les périodes fiscales ICC 2010 et 2012-2015 et IFD 2010, 2012, 2014 et 2015, 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 devrait intervenir) en tenant compte du nouveau calcul de toutes les reprises subséquentes qui seraient engendrées par l'éventuel changement de paramètres, et au rejet du recours pour le surplus.

Entre les 2 février 2018 et 18 juin 2019, le contribuable avait 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, recel de marchandises importées en fraude et faux dans les titres.

Lors de l'interrogatoire du 2 février 2018, le contribuable avait notamment indiqué avoir suivi, à partir de 1974, des études d'art et archéologie à l'Université à K_____ et à l'école du Louvre en auditeur libre jusqu'à la fin des années 1970, avoir ensuite été directeur pendant environ une dizaine d'années de la galerie parisienne « L_____ », laquelle était spécialisée dans les objets d'antiquité, de sorte qu'il y avait des objets de toutes les époques et de toutes les civilisations ; cette galerie avait fermé le 31 décembre 1997. Dépensant environ CHF 25'000.- par mois pour ses besoins personnels, il avait dû vendre certains des objets de l'héritage de ses parents. 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 [il] ne pou[vait] pas dire avec exactitudes les dates des ventes ». Monsieur M_____, propriétaire de la galerie N_____ SA à Genève, lui avait souvent réglé les objets qu'il lui achetait en espèces. Il lui était arrivé d'acheter des objets à l'étranger. Il avait aussi acheté des petits objets pour sa collection personnelle auprès de la société O_____, une espèce de filiale de P_____ SA. Il

avait établi une facture datée du 22 juillet 2008 pour la vente d'un papyrus égyptien à la société *Q*_____ pour un montant de CHF 8'000.- ; il ne savait plus si ce montant lui avait été payé en espèces ou par virement bancaire.

Lors de l'interrogatoire du 5 février 2018, le contribuable avait 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. Il a remis quatorze copies de facture concernant des objets qu'il avait vendus à M. M_____. S'agissant de la vente d'une statuette d'orant debout sur une base plate vendue à *Q*_____ selon une facture du 6 avril 2014, pour CHF 280'000.-, il a d'abord indiqué qu'une partie du paiement avait dû être effectuée « en espèces et l'autre par virement bancaire », puis, en l'absence de trace sur les relevés bancaires de *Q*_____ en sa faveur, penser que M. M_____ avait dû lui payer cet objet en espèces ; ce dernier lui remettait des sommes de CHF 40'000.-, 50'000 ou 60'000 pour le règlement de ses achats. S'agissant de la vente d'une hydrie ornée d'une applique figurant deux personnages, vendue à *Q*_____, selon une facture du 26 janvier 2012, pour le montant de CHF 350'000.-, il a confirmé que cette vente avait bien eu lieu en janvier 2012, mais ne pas pouvoir dire si le paiement avait été effectué par virements ou en espèces ; en revanche, il avait bien reçu l'argent en question. Il possédait un compte bancaire en Grèce et M. M_____ ou ses sociétés lui avaient crédité de l'argent sur ce compte à plusieurs reprises. Le frère de M. M_____ lui avait également remis EUR 25'000.- lors d'un séjour en Grèce. S'agissant de la vente d'une tête en lapis-lazuli d'un roi achéménide à *Q*_____ selon une facture du 22 novembre 2010 pour le montant de CHF 65'000.-, il a indiqué ne plus se rappeler l'avoir vendue, mais qu'il allait se renseigner pour savoir si M. M_____ lui avait payé cette facture.

Lors de l'interrogatoire du 12 février 2018, le contribuable avait notamment indiqué qu'il lui arrivait de conseiller sa sœur concernant des objets relatifs à R_____ SA, mais qu'il ne vendait ni n'achetait des objets à travers cette dernière. Il avait eu un dépôt aux S_____ de Genève : « le local au S_____ appartenait à mes sœurs et à moi-même. Mon père a d'abord loué un local dans les années 60, il est ensuite revenu à mes sœurs et à moi-même et par la suite, il a été enregistré au nom de la société de ma sœur R_____ SA, je crois (…) ». Son père avait notamment acquis en 1967 la collection O_____ de plus de 10'000 objets, dont la grande majorité avaient été publiés dans six ou sept volumes entre 1898 et 1905. Le contribuable a confirmé avoir vendu à *N*_____ les objets mentionnés sur la facture du 1er septembre 2010 pour un montant de CHF 500'000.- en 2010. S'agissant de la vente de deux objets pour CHF 135'000.- à la société précitée, il a indiqué ne pas pouvoir dire de quelle manière il avait été réglé pour le Péliké [CHF 15'000], mais qu'au vu du montant, il y avait de grandes chances que cela eût été en espèces. S'agissant de la vente d'un jouet en terre cuite pour CHF 6'000.- à *N*_____ selon une facture du 9 novembre 2010, le contribuable a confirmé que le montant et les informations étaient correctes.

Lors de l'interrogatoire du 15 février 2018, le contribuable avait notamment indiqué qu'il pensait avoir reçu une partie de l'argent de la vente d'un vase en 2009 pour CHF 80'000.- à *N*_____ en liquide et une autre par virement, que l'œnochoé avait été vendue en 2004, et non en 2014 même s'il apparaissait à l'inventaire cette année-là, pour CHF 560'000.- à *N*_____ et qu'il avait reçu cet argent en partie sur son compte auprès de la banque T_____ SA et en partie en espèces, qu'il avait vendu « des objets à beaucoup de personnes différentes lorsque j'avais la galerie à R_____. Mais depuis que j'habite à Genève, ça m'est arrivé une ou deux fois quand j'avais une nécessité pécuniaire. J'ai vendu à un collection-neur français d'origine arménienne, nommé M. S_____ et à un antiquaire anglais (…). J'ai également vendu des objets à [un] antiquaire à R_____. Pour chacune de ces ventes, j'ai établi une facture et signé les documents d'exportation établis par un transitaire ». Il a aussi déclaré avoir un compte bancaire en Grèce auprès de la banque T_____, avoir clôturé un compte auprès de la banque Q_____ SA entre 2013 et 2015, être co-titulaire avec sa sœur de trois coffres auprès de la banque précitée, dans lesquels il n'y avait pas d'argent ou des valeurs « comme des diamants ou des lingots ». Il ne payait pas de TVA sur les objets d'art qu'il vendait puisqu'il n'était pas enregistré au registre du commerce et qu'il vendait à titre privé. Il a admis que « certaines entrées d'argent concernant les ventes d'objets [n'étaient] pas annoncées aux impôts ». Il a enfin déclaré que les objets de son père lors de son décès avaient été notariés au moment de l'héritage, mais qu'il pensait que « 90% des objets ont été listés. Nous avons oublié certains objets ». Il a ensuite rectifié ses déclarations en indiquant que l'établissement de liste des objets de la succession n'avait pas pris beaucoup de temps. Elle avait été transmise au Juge de Paix pour la succession. La période entre 1997 et 2004 concernait les attestations qui avaient été effectuées pour les objets hors successions, c'est-à-dire les objets que les héritiers avaient reçus du vivant de leurs parents ou par un autre biais. En 1997, il s'était adressé à Maître U_____ afin d'effectuer des actes notariés concernant les collections de ses sœurs et de lui-même.

Lors de l'interrogatoire du 18 juin 2019, le contribuable a encore fourni des informations sur des objets d'art. Il a également réitéré qu'il avait eu une galerie d'art à R_____.

Le recourant avait ainsi 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.

L’instruction du dossier avait également permis d’identifier que le recourant avait encaissé, à tout le moins, des montants de CHF 130’000.- en 2016, CHF 475’136.- en 2017 et CHF 140’038.- en 2018.

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. Par ailleurs, les contribuables n’ayant que très partiellement collaboré, les reprises avaient été déterminées sur la base des éléments en sa possession.

L’AFC-GE a ainsi présenté un tableau (cf. ci-dessous) avec des explications pour chacune des lignes précédées par un chiffre romain. En particulier, elle a indiqué que la ligne II mentionnait le nombre d’objets au 31 décembre, nombre reconstitué sur la base d’une liste de la collection d’objets établie et remise par le recourant le 16 mars 2016 et le nombre d’objets vendus tel que décrit sous la ligne I. La ligne VIII signalait les « autres encaissements » pour la période fiscale 2010 (total de CHF 1’808.-) correspondent aux bonifications inférieures à CHF 1’000.- sur les extraits bancaires remis par le recourant dont il n’avait pas été en mesure d’expliquer la provenance ni de fournir les justificatifs y relatifs. Vu leur faible matérialité, elle avait toutefois renoncé à les ajouter aux revenus du recourant. S’agissant de la ligne XI, elle a exposé que l’estimation des dépenses privées des contribuables était basée sur la déclaration du contribuable à l’AFD au sujet de leurs dépenses mensuelles de CHF 25’000.- et de la moyenne du produit des ventes d’objets entre 2010 et 2015. Dans la mesure où il s’agissait d’une taxation d’office partielle et qu’il était très probable que l’ensemble des ventes n’avait pas pu être référencé, un montant de CHF 400’000.- avait été arrêté.

Les montants surlignés en vert ci-dessous sont ceux qui seront repris dans les bordereaux de taxation rectificatifs.

	Détermination du nombre et de la valeur des objets	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
I	Nombre minimum d'objets vendus durant l'année	-	28	2	10	6	19	3
II	Nombre d'objets au 31 décembre	328	300	298	288	282	263	260
III	Valeur moyenne par objet	4027						
	Reprises dans onglet indépendant	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
IV	**Produits activité indépendante déterminés sur la base des ventes constatées**		845'366	607'841	604'800	76'969	516'000	935'000
V	**Charges de l'activité indépendante**		112'752	8'054	40'268	24'161	76'510	12'081
VI	**Résultat de l'activité indépendante sur la base des ventes constatées**		732'614	599'788	564'532	52'808	439'490	922'919
VII	**Fortune commerciale**		1'208'054	1'200'000	1'159'732	1'135'570	1'059'060	1'046'980
		2009	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
VIII	**Autres revenus non pris en compte - renonciation au montant**		1'808					
	*renonciation à ajouter ce montant							
	Informations complémentaires retenues	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
IX	Fortune privée déclarée au 31.12	44'564	65'073	91'188	27'721	22'773	21'710	180'898
X	Différence de fortune avec année précédente		20'509	26'115	-63'467	-4'948	-1'063	159'188
XI	Estimation des dépenses privées du couple		400'000	400'000	400'000	400'000	400'000	400'000
	Fortune privée non déclarée et manco en revenus	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
XII	Résultat de l'activité indépendante sur la base des ventes		732'614	599'788	564'532	52'808	439'490	922'919
XIII	./. Différence de variation de fortune				-63'467	-4'948	-1'063	
XIV	./. Estimation des dépenses privées du couple		-400'000	-400'000	-336'533	-395'052	-398'937	-400'000
XV	Total au 31.12 - fortune non déclarée ou dépenses non couvertes		332'614	199'788	164'532	-347'192	39'490	522'919
XVI	**Fortune privée non déclarée à ajouter au 31.12**		332'614	532'402	696'933	349'741	389'231	912'151

de l'art, mais tant lui que son entourage proche disposaient en réalité de bonnes, voire d'excellentes connaissances dans ce domaine ; feu son père était un marchand d'art reconnu, tout comme sa sœur qui exploitait une galerie d'art. Il avait de plus suivi, en 1974, des études universitaires d'art et archéologie et à l'école du Louvre en auditeur libre jusqu'à la fin des années 1970. Pendant environ une dizaine d'années, il avait été directeur d'une galerie spécialisée dans les objets d'antiquités, laquelle avait des objets de toutes les époques et toutes les civilisations. Il disposait d'une importante collection d'objets d'art, de différentes civilisations et époques, dont il avait été en mesure d'établir une liste détaillée des pièces. Il avait aussi établi des factures détaillées des pièces vendues dans le cadre des ventes effectuées à des professionnels et attesté de leur authenticité. Dans le cadre de ses auditions par les inspecteurs de l'AFD, il avait parlé d'un marchand d'art comme d'un « confrère » et avait été capable de décrire de façon détaillée des pièces présentées sur photographies. Dans ces circonstances, contrairement à ce qu'il prétendait, il disposait bel et bien de vastes connaissances dans le domaine de l'art.

Le contribuable alléguait aussi n'avoir effectué que quelques ventes guidées par ses besoins personnels. En fait, les transactions avaient un caractère systématique et planifié, étant expressément orientées vers l'obtention d'un gain. Les contribuables ne disposaient d'aucune autre source de revenu. Lors de ses interrogatoires, il avait reconnu avoir vendu pas mal d'objets au cours des dernières années. En 2020, il avait dit avoir commencé à vendre des objets de sa collection depuis au moins une décennie, mais ne plus se souvenir « du moment précis à partir duquel il a[vait] commencé ». Les ventes s'effectuaient, pour la plupart, à des professionnels dans le domaine de l'art. Plusieurs encaissements étaient crédités par le biais de sa sœur, exploitante d'une galerie d'art. Plusieurs objets avaient été vendus par le biais d'une maison de vente aux enchères ou encore par le biais de sa sœur. Il avait confié à plusieurs reprises, à la galerie d'art de sa sœur ou à d'autres professionnels de l'art, des objets en consignation, notamment pour des expositions et ventes éventuelles. Partant, il effectuait bel et bien ces ventes dans le but d'obtenir un gain.

Contrairement à ce qu'alléguait le recourant, ce dernier avait, en réalité, réalisé de nombreuses transactions, comme il l'avait d'ailleurs lui-même reconnu. Durant les années 2010 à 2015, il avait, à tout le moins, vendu 68 objets. Il avait également vendu des objets durant les années antérieures à 2010 et continué d'en vendre durant les années postérieures à 2015. En 2020, il avait lui-même admis vendre des objets depuis plus d'une décennie. La fréquence des opérations de vente d'objets d'art était dès lors importante.

D'autres indices tendaient à démontrer l'activité lucrative indépendante du contribuable. En février 2018, il avait indiqué qu'il lui arrivait « de vendre ou de troquer des objets antiques ». Dans le cadre d'une vente à M. S_____ pour un montant de CHF 80'000.-, il avait précisé avoir été payée à hauteur de CHF 40'000.- et par compensation de créance pour le solde. Cela démontrait que la collection d'objets d'art du contribuable fluctuait vu qu'il achetait et vendait des

objets d'art et donc qu'il réinvestissait de l'argent suite aux ventes d'objets d'art réalisées.

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 des *reformatio in pejus* des bordereaux de taxation ICC 2010, 2012, 2013, 2014, 2015 et IFD 2010, 2012, 2014 et 2015. Le contribuable soutenait que les ventes avaient été effectuées à perte en produisant notamment une estimation réalisée en novembre 2017 par Mme J_____. En mettant de côté qu'il n'avait pas pleinement collaboré pour annoncer l'ensemble des ventes réalisées et qu'il avait reconnu ne pas avoir déclaré l'ensemble de ses revenus et de sa fortune, le recourant omettait certains points importants. Ses explications, qui avaient varié sur la provenance des objets d'art de sa collection, en sa possession, respectivement vendus, tombaient à faux. Aucune donation n'avait été enregistrée concernant lesdits objets. De plus, à tout le moins en 2010, il n'avait déclaré aucune fortune de ce type dans le cadre de sa déclaration fiscale. Il n'avait d'ailleurs commencé à indiquer la vente d'objets d'art, dans sa déclaration fiscale 2010 déposée en mai 2011, et un montant d'objets d'art en fortune, dans sa déclaration fiscale 2011 déposée en octobre 2012, qu'après la demande de renseignements sur ses moyens d'existence envoyée en avril 2011. De plus, le procès-verbal d'inventaire de feu son père, qu'il avait signé, faisait mention d'un montant de CHF 223'510.- pour les « Bijoux, argenterie, (...) collection, objets d'art (...) ». Les objets totalisant ce montant ayant été partagés entre les trois enfants héritiers, le recourant avait hérité, tout au plus, d'objets pour une valeur estimée de CHF 74'503.-. Ainsi, la vente du 14 juillet 2011 pour CHF 1'400'000.-réalisée de concert avec ses sœurs, dans le contexte de l'héritage de feu leur père, permettait de dégager, à elle seule, un bénéfice conséquent ; sur la base de cette seule vente déjà, l'argument invoqué par le recourant de vente à perte tombait à faux. Il ne s'agissait de surcroit pas des seuls objets de la succession car il était fait mention d'objets de la succession dans le cadre d'autres ventes. Par ailleurs, le contribuable avait lui-même concédé avoir vendu aux enchères une partie de sa collection qui avait pris une plus-value depuis le décès de son père. Au surplus, le document d'estimation réalisé par Mme J_____ en novembre 2017, évaluant la valeur en 1996 d'objets vendus postérieurement, avait été réalisé pour les besoins de la cause : il n'était pas détaillé et n'expliquait aucunement comment une valeur des objets d'il y avait plus de 20 ans avait été déterminée. Ce document, sans valeur probante suffisante, devait être écarté.

Les reprises avaient été déterminées de manière prudente, sur la base de l'ensemble des éléments du dossier, malgré la faible collaboration des recourants. Au surplus, le contribuable n'avait pas fait tout ce qui était en son pouvoir pour déposer une déclaration complète et exacte. Au contraire, sa collaboration avait été très lacunaire et il avait fait preuve d'une mauvaise foi manifeste.

31. Par réplique du 27 août 2024, les recourants ont persisté dans leurs conclusions.

Il ne saurait être retenu que le recourant disposait de connaissances dans le domaine de l'art du fait que feu son père était un marchand d'art reconnu et que sa sœur exploitait une galerie d'art. Rien ne démontrait qu'il avait pu bénéficier, de manière directe ou indirecte, des connaissances de sa famille, à moins de confondre l'identité et la personnalité unique de chaque membre d'une famille. Le marché de l'art étant un marché spécialisé, de « connaisseurs », le simple fait de posséder des savoirs limités ou d'en discuter avec des proches ne permettait pas de pouvoir en tirer un bénéfice ou de pouvoir y réaliser des affaires de manière efficiente. Il avait certes suivi en 1974 des études d'art et archéologie à l'université de R_____ et à l'école du Louvre en auditeur libre, mais le fait d'être inscrit au sein d'un établissement en tant qu'auditeur libre ne consistait qu'à suivre, sans aucune obligation d'assiduité, des conférences et ne permettait pas d'obtenir un diplôme attestant l'acquisition de connaissances particulières en la matière. S'agissant de l'affirmation selon laquelle il aurait été directeur d'une galerie d'art à R_____ pendant une dizaine d'années, l'AFC-GE se bornait à se référer à son audition par l'AFD durant laquelle il avait été soumis à un stress intense, sans connaissance préalable des questions qui lui seraient posées et ne souhaitant pas s'auto-incriminer. Aucun élément permettant de prouver cette allégation n'avait été apporté. Le fait qu'il avait été en mesure d'établir une liste détaillée de son importante collection d'objets ne permettait pas de considérer qu'il possédait des connaissances approfondies en la matière. Cette collection appartenait à feu son père qui avait pu lui faire part de la description des œuvres et il n'avait qu'à faire appel aux services de sa sœur pour obtenir une telle description. Il en allait de même pour l'argument selon lequel il avait établi des factures fort détaillées des pièces vendues, étant noté que les descriptions étaient régulièrement fournies par les acheteurs eux-mêmes. Le fait d'avoir attesté de l'authenticité des pièces sur les factures résultait du fait que le recourant avait hérité les pièces de feu son père, collectionneur notoire, et qu'il n'avait dès lors absolument aucune raison de douter de leur authenticité ; ses déclarations n'avaient en aucun cas été réalisées au titre de connaissances particulières. S'agissant de l'indication d'un marchand comme d'un « confrère », il s'agissait d'une retranscription faite par écrit d'une audition qui ne respectait pas nécessairement tout le vocabulaire utilisé. Surtout, ce commerçant était une connaissance de très longue date, auprès duquel il avait cédé parfois des œuvres d'art, de sorte que cette qualification relevait de la pratique des affaires et aucunement de connaissances particulières qu'il détiendrait. Par ailleurs, ses descriptions des pièces présentées sur photographies par l'AFD avaient été extrêmement approximatives. Enfin, le fait de céder des œuvres à un professionnel ne permettait pas de considérer que le vendeur possédait des connaissances particulières.

Aucun caractère planifié et systématique n'existait. Les ventes réalisées par sa sœur ou par l'entremise d'une vente aux enchères n'étaient aucunement incompatibles avec la bonne administration de la fortune privée. L'AFC-GE aurait pu solliciter une contre-expertise concernant la valeur des œuvres cédées, et notamment la différence de valeur entre 1996 (année de la succession) et les années fiscales en

cause. Le fait qu'elle n'ait pas fait usage de cette possibilité suffisait à démontrer la fragilité de son argumentation.

S'agissant de la fréquence des opérations, l'AFC-GE semblait confondre objets vendus et ventes : chaque vente ne concernait pas nécessairement un seul objet. En fait, la fréquence des ventes avait été très faible. S'agissant de 2010, l'AFC-GE considérait que chaque crédit ayant pour libellé « bonification » constituait un encaissement résultant d'une vente individuelle d'un objet d'art, mais le simple fait de relever des opérations au crédit d'un compte bancaire ne constituait pas la preuve d'un revenu.

Quant à l'admission d'un « troc » des objets antiques, il était réitéré qu'il avait mentionné ce terme dans le cadre d'un interrogatoire, en étant soumis à un fort stress et, surtout, en ne souhaitant pas s'auto-incriminer. L'existence d'une créance envers un tiers acquéreur ne prouvait par ailleurs pas que celle-ci aurait résulté d'un achat qu'il aurait effectué.

En tout état, l'absence d'un gain en capital devait être constatée. La démonstration et les calculs de l'AFC-GE se basaient uniquement sur une estimation de la fortune du recourant au 31 décembre 2011 à hauteur de CHF 1,2 million et comportant 260 objets ; elle avait ensuite appliqué une simple division pour arriver à une valeur unitaire de CHF 41'615.- par objet. Une telle position n'était pas soutenable. D'une part, Mme J_____ était reconnue comme une experte de l'art et avait exercé sous l'égide de tribunaux. Le fait qu'il ait pu évaluer sa collection lui-même à CHF 1,2 million ne semblait susciter aucune contestation de l'AFC-GE quant à sa pertinence. Les estimations de l'AFC-GE n'étaient pas réalisées sur la base de critères pertinents, à l'instar de celles faites par Mme J_____, mais étaient justifiées par l'opportunité puisqu'elles profitaient parfois des approximations qu'il avait lui-même faites ; elles ne sauraient dès lors constituer la base de son prétendu bénéfice net. L'AFC-GE aurait facilement pu faire valoriser les œuvres qu'il avait cédées et détenues par des experts. À défaut d'apporter une quelconque preuve contraire, l'AFC-GE, en se bornant à souligner que les gains réalisés par la vente des œuvres d'art représentaient un revenu provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (après déduction d'une valeur d'acquisition), sans même caractériser l'existence d'un gain imposable ni un accroissement du patrimoine, avait violé les art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP.

32. Par duplique du 18 octobre 2024, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les considérants et les conclusions de sa réponse du 15 juillet 2024, sous réserve d'une actualisation des reprises. Elle a ainsi requis qu'il lui soit donné acte de procéder à la rectification des montants tels qu'indiqués dans le tableau de sa duplique.

Le contribuable avait été interrogé à tout le moins à cinq reprises par l'AFD entre les 2 février 2018 et 18 juin 2019 et avait signé l'intégralité des procès-verbaux de ses déclarations. Il n'y avait donc pas lieu de remettre en cause ces dernières et, de ce fait, les allégations y faisant expressément référence. Par ailleurs, le contribuable se contredisait dans sa réplique, estimant que « rien en l'état actuel des observations

(…) ne permet[ait] de démontrer [qu'il] eût pu bénéficier, directement ou indirectement, des connaissances de sa famille » tout en affirmant que s'agissant de l'établissement d'une liste détaillée des objets d'art et/ou de factures détaillées des pièces vendues, sa sœur « étant spécialiste de l'art et [résidant] à Genève, il n'avait [eu] qu'à simplement faire appel [à ses services] pour obtenir une telle description ».

On ne saurait se fier sans autre à l'évaluation des objets d'art pour l'année 1996 effectuée par Mme J_____ établie près de 20 ans après que le contribuable eût reçu ou hérité desdits objets d'art, la valeur d'un bien étant susceptible d'évoluer de manière notable pendant une telle période. Une évaluation, même effectuée par une professionnelle de l'art, ne pouvait par ailleurs aboutir qu'à une estimation qui comportait inévitablement des éléments d'appréciation : ses résultats étaient ainsi soumis au principe de la libre appréciation des preuves et étaient considérés comme de simples allégués de parties. Le document établi par Mme J_____ ne comportait en outre aucun détail ni explication sur la façon d'évaluer les objets d'art à l'époque de leur remise au contribuable.

S'agissant du grief relatif à la fréquence des opérations de vente et particulièrement au nombre d'objets vendus comptabilisés pour l'année 2010, elle renonçait à modifier ses calculs. La suppression d'un nombre d'objets vendus aurait pour effet de recalculer les charges de l'activité indépendante en défaveur du contribuable. De plus, celui-ci n'avait pas été en mesure d'apporter une quelconque explication sur les montants crédités sur son compte bancaire (bonification) en 2010 et elle n'avait

Les montants surlignés en vert ci-dessous sont ceux qui seront repris dans les bordereaux de taxation rectificatifs.
Les montants mis en gras de couleur verte sont les montants qui ont été rectifiés dans le cadre de la duplique de l'afc

	Détermination du nombre et de la valeur des objets	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
I	Nombre minimum d'objets vendus durant l'année	-	28	2	10	6	19	3
II	Nombre d'objets au 31 décembre	328	300	298	288	282	263	**260**
III	Valeur moyenne par objet	4027						
	Reprises dans onglet indépendant	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
IV	**Produits activité indépendante déterminés sur la base des ventes constatées**		845'366	607'841	**454'800**	76'969	516'000	935'000
V	**Charges de l'activité indépendante**		112'752	8'054	40'268	24'161	76'510	12'081
VI	**Résultat de l'activité indépendante sur la base des ventes constatées**		732'614	599'788	**414'532**	52'808	439'490	922'919
VII	**Fortune commerciale**		1'208'054	1'200'000	1'159'732	1'135'570	1'059'060	1'046'980
		2009	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
VIII	**Autres revenus non pris en compte - renonciation au montant**		1'808					
	*renonciation à ajouter ce montant							
	Informations complémentaires retenues	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
IX	Fortune privée déclarée au 31.12	44'564	65'073	91'188	27'721	22'773	21'710	180'898
X	Différence de fortune avec année précédente		20'509	26'115	-63'467	-4'948	-1'063	159'188
XI	Estimation des dépenses privées du couple		400'000	400'000	400'000	400'000	400'000	400'000
	Fortune privée non déclarée et manco en revenus	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
XII	Résultat de l'activité indépendante sur la base des ventes		732'614	599'788	**414'532**	52'808	439'490	922'919
XIII	./. Différence de variation de fortune				-63'467	-4'948	-1'063	
XIV	./. Estimation des dépenses privées du couple		-400'000	-400'000	-336'533	-395'052	-398'937	-400'000
XV	Total au 31.12 - fortune non déclarée ou dépenses non couvertes		332'614	199'788	**14'532**	-347'192	39'490	522'919
XVI	**Fortune privée non déclarée à ajouter au 31.12**		332'614	532'402	546'933	**199'741**	**239'231**	**762'151**

L'estimation des dépenses privées (chiffre XI) se justifiait pleinement. D'une part, il s'agissait d'une moyenne basée sur un constat factuel des montants des résultats de l'activité indépendante du contribuable, appuyée par le fait que les ventes d'objets d'art intervenaient « lorsque [leur] situation financière (…) le justifiait ».

D'autre part, les débits sur les extraits de comptes bancaires partiellement fournis permettaient de démontrer un important train de vie en cohérence avec le montant estimé.

33. Par écritures spontanées du 1er novembre 2024, les recourants ont persisté dans leurs conclusions.

L'AFC-GE semblait se méprendre quant aux connaissances familiales dont ils auraient bénéficié. En effet, le contribuable disposait de la possibilité de faire appel à sa sœur si besoin afin de l'assister dans le cadre de l'estimation d'une œuvre d'art. Cela ne saurait être comprise comme le fait de posséder personnellement des compétences particulières. D'ailleurs, s'il avait disposé de connaissances poussées et approfondies, il n'aurait jamais eu besoin de faire appel à l'expertise de sa sœur.

Il n'était pas contesté qu'ils avaient pu céder des œuvres lorsque leur situation financière le justifiait. Une cession n'était cependant pas constitutive d'un gain : la majorité des œuvres d'art avait été cédée à perte, sans la réalisation de la moindre plus-value.

L'AFC-GE était de mauvaise foi en prétendant que l'intégralité de la succession de feu le père du contribuable s'élevait à CHF 74'503.-. Elle se rattachait tant bien que mal à un argumentaire lui étant favorable et faisait fi de toute réalité économique. Elle devait faire preuve de bonne foi et admettre que cette somme n'était pas représentative de l'intégralité de la collection transmise.

Il était difficile de comprendre en quoi l'évaluation réalisée par Mme J_____ devrait être écartée, faute d'explication sur la méthode utilisée pour valoriser les objets. Mme J_____ était une professionnelle de l'art antique et disposait, à ce titre, de solides connaissances dans ce domaine. Ses qualifications et son expérience en la matière faisaient de ses évaluations des valeurs références qui ne sauraient nécessiter quelconque justification.

L'AFC-GE se basait sur le nombre d'objets vendus pour les considérer comme des professionnels de l'art et, dans le même temps, renonçait à rectifier à la baisse la nombre d'objets cédés, au motif que cela serait prétendument en leur défaveur. De mauvaise foi, elle conservait volontairement un montant erroné de transactions dans ses calculs afin de renforcer son argumentation en vue de les considérer comme des professionnels.

L'AFC-GE prétendait qu'ils auraient disposés durant les années 2010 à 2015 d'un train de vie annuel de CHF 400'000.-, sur la base des déclarations qu'il avait faites lors de sa première audition par l'AFD. Cette estimation s'avérait être erronée et devait être recontextualisée. N'ayant pas connaissance des questions préalablement, il avait pu faire preuve d'une certaine largesse dans ses réponses et estimations. En outre, il avait eu exceptionnellement des dépenses conséquentes lors de l'année où il avait été interrogé. En réalité, ayant un style de vie sobre et sans extravagance, leurs dépenses mensuelles principales s'élevaient à CHF 8'570.-lors des années en cause, à savoir le loyer de CHF 4'300.-, les assurances-maladie de CHF 1'500.-,

l'électricité de CHF 100.-, les abonnements Internet et téléphone de CHF 190.-, l'assurance logement de CHF 80.- et les dépenses courantes de CHF 2'400.-. Conscients de l'importance de la collection héritée par le recourant, leur désir principal était de transmettre leur patrimoine à leurs enfants. Le poids de cet héritage les obligeait à veiller à une pérennisation exemplaire de leur patrimoine. Leur train de vie pour les années fiscales 2010 à 2015 était estimé à CHF 102'840.- annuel.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 LIFD).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la LIPP, dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

   L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

   Dans la mesure où le recours concerne notamment l'année fiscale 2009, il s'ensuit que la présente cause est aussi régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) en tant qu'elle a trait aux ICC 2009.

4. Les recourants soutiennent que les ventes d'objets d'art relèveraient de la gestion de la fortune privée du contribuable et que le gain en résultant ne serait dès lors pas soumis aux impôts directs en tant que revenu de l'activité indépendante.

   L'AFC-GE affirme le contraire et réclame en outre une *reformatio in pejus* des taxations 2010-2015 des contribuables suite aux éléments résultant des procès-verbaux d'interrogation de l'AFD.

5. En impôts ordinaires, la législation prévoit expressément la *reformatio in pejus*. En vertu des art. 50 al. 2 LPFisc et 142 al. 4 LIFD, dans la procédure de recours, le tribunal a en effet les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation. Il peut ainsi à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 51 al. 1 LPFisc et 143 al. 1 LIFD). Ainsi, le tribunal est habilité à procéder lui-même à une nouvelle taxation - ce tant à l'avantage qu'au désavantage du contribuable - nonobstant les conclusions des parties à cet égard (cf. JTAPI/1273/2021 du 16 décembre 2021 consid. 20, confirmé par l'ATA/853/2022 du 23 août 2022).

6. Les art. 16 LIFD et 17 LIPP prévoient que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En lien avec la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD et 18 à 24 LIPP, ces deux dispositions expriment, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net, ainsi que la règle selon laquelle tous les revenus du contribuable sont en principe imposables, y compris les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP). Selon les art. 16 al. 3 LIFD et 27 let. j LIPP, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables. Cela signifie qu'un gain en capital n'est soumis à l'impôt direct que lorsque le bien aliéné fait partie de la fortune commerciale du contribuable, non pas lorsqu'il se rapporte à sa fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 9C_90/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.1 et les références citées).

   Pour sa part, l'art. 3 al. 1 LIPP-IV stipule que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Sont également considérées comme une activité lucrative indépendante, les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune.

7. 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. 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. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_90/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.2 et les références citées).

   C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfices (commerciaux) en capital. Elle a notamment considéré que valent 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. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire même - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 9C_90/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.2 et les références citées).

8. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 147 II 338 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 9.4).

9. Le principe de la libre appréciation des preuves s'applique en droit fiscal. L'autorité forme ainsi 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 (ATA/773/2024 du 25 juin 2024 consid. 4.4 et les références citées ; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 11.1).

   Lorsque l'autorité forge sa conviction quant aux faits sur la base d'un ensemble d'éléments ou d'indices convergents, il ne suffit pas que l'un ou l'autre de ceux-ci ou même chacun d'eux pris isolément soit à lui seul insuffisant. L'appréciation des preuves doit en effet être examinée dans son ensemble. Il n'y a ainsi pas d'arbitraire si l'état de fait retenu pouvait être déduit de manière soutenable du rapprochement de divers éléments ou indices. De même, il n'y a pas d'arbitraire du seul fait qu'un ou plusieurs arguments corroboratifs apparaissent fragiles, si la solution retenue peut être justifiée de façon soutenable par un ou plusieurs arguments de nature à emporter la conviction (arrêt du Tribunal fédéral 6B_575/2024 du 9 septembre 2024 consid. 1.1.2).

10. 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 (ATA/773/2024 du 25 juin 2024 consid. 4.4 et la référence citée).

11. En l'espèce, à titre liminaire, le tribunal tient à relever que les déclarations du recourant lors des cinq auditions conduites par les inspecteurs de l'AFD et les éléments résultant desdits procès-verbaux sont à prendre en compte dans le cadre de la présente procédure. En effet, contrairement à ce que soutient le recourant, ce dernier a signé chaque procès-verbal à l'issue de ses auditions lors desquelles il lui a été expressément demandé s'il confirmait ses dires, ce qu'il a fait, ayant parfois même précisé ou rectifié certains de ses propos. Le fait qu'il n'ait pas été informé à l'avance des questions qui lui seraient posées renforce la valeur probante de ses déclarations dont on peut encore induire qu'elles ont été mesurées dès lors qu'il indique avoir veillé à ne pas s'auto-incriminer. Enfin, le fait qu'il aurait été stressé n'implique pas que ses propos soient inexacts. Aussi, les dénégations du recourant dans le cadre de la présente procédure, ultérieures, sont, au vu des éléments qui précèdent, à prendre avec la plus grande circonspection. Ceci est d'autant plus vrai que dites dénégations sont très largement contredites par les éléments du dossier, lesquels permettent au tribunal de retenir que les recourants ont fait preuve de mauvaise foi. Ils ont sciemment dissimulé des ventes prouvées par pièces et l'existence de comptes bancaires.

Contrairement à l'opinion des recourants, les éléments du dossier, en particulier les éléments ressortant des procès-verbaux établis par l'AFD - étant rappelé que les constatations figurant dans un rapport établi par des agents assermentés (cf. art. 91a al. 1 et 101 al. 1 de la loi sur les douanes du 18 mars 2005 - LD - RS 631.0), de surcroît conduisant une enquête pénale, ont une valeur probante accrue (ATA/1411/2017 du 17 octobre 2017 consid. 3b) - démontrent à satisfaction de droit que les ventes d'objets d'art de la collection du contribuable doivent être qualifiées de revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. L'ensemble des éléments factuels établit en effet que le recourant a déployé un investissement typique d'une activité professionnelle, largement supérieure à ce qu'un simple particulier effectue dans le cadre de la gestion ordinaire de sa fortune privée. De nombreux indices permettant de reconnaître les ventes des objets d'art comme une activité lucrative indépendante sont réalisés en l'espèce : soit le caractère systématique et planifié des ventes d'objets d'art, leur fréquence importante au vu du nombre de transactions effectuées par le recourant, la longue période durant laquelle ces transactions ont eu cours, soit non seulement au cours des années fiscales en cause, mais également de celles antérieures et postérieures, le fait qu'il ait traité avec des professionnels du domaine, la vente de pièces par le biais de professionnels comme une maison de vente aux enchères et sa sœur, le fait qu'il ait confié des objets d'art en consignation, notamment pour des expositions et ventes éventuelles. À cela s'ajoute le fait que le recourant, en obtenant une compensation d'une valeur de CHF 40'000.- de la part d'un collectionneur d'art, n'a pas seulement cédé certains de ses biens, mais qu'il a en réalité amplifié sa collection. Sur ce point, le recourant a d'ailleurs expressément admis avoir troqué certaines

pièces et en avoir acquis d'autres. Il faut aussi relever que les contribuables n'avaient pas d'autre(s) activité(s) lucrative(s) pour financer leur train de vie, qui doit être qualifié d'important, de l'aveux même du recourant. Enfin, force est de constater que le recourant possède des connaissances spécialisées dans le domaine de l'art, ce dernier ayant admis avoir suivi une formation dans ce domaine, dirigé une galerie d'art à R_____ durant une dizaine d'années et conseillé sa sœur, professionnelle de la branche.

Partant, compte tenu de l'ensemble des circonstances, les bénéfices réalisés par le recourant lors de la vente d'objets d'art ne peuvent être qualifiés de gain en capital privé, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. De fait, en qualifiant les ventes en cause de commerciales, l'AFC-GE n'a pas violé le droit applicable, interprété à l'aune de la jurisprudence, étant au surplus rappelé que la notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement.

12. Les contribuables contestent l'existence de gains à la suite de la vente des objets d'art, alléguant avoir vendu à perte. Ils font en particulier valoir que l'AFC-GE ne pouvait de bonne foi retenir que les objets vendus ne valaient que CHF 41'615.- pièce et qu'elle aurait dû au contraire retenir l'estimation réalisée par Mme J_____.

13. La détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant - ou devant tenir - une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales (art. 19 al. 4 LIPP et 18 al. 3 LIFD).

14. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration, à chaque période fiscale, les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats et, le cas échéant, annexe) de la période concernée ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al 2 LIFD et 29 al. 2 LPFisc). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Sur demande de l'autorité de taxation, 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. Les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante doivent conserver pendant dix ans les livres ou les relevés, ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité (art. 126 LIFD et 31 LPFisc).

Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables requises par les dispositions précitées dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles doivent 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_762/2023 du 26 juin 2024 consid. 8.2). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le

contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 9C_435/2024 du 2 décembre 2024 consid. 5.3 et les références citées).

15. Selon la jurisprudence, lorsque confrontée au caractère déficient d'une comptabilité, l'administration fiscale procède à une taxation par estimation, 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 taxation par estimation intervient également lorsque les documents comptables se révèlent incomplets ou insuffisants. Dans la mesure où le contribuable admet la présence d'un chiffre d'affaires non déclaré mais conteste les montants retenus par l'AFC-GE, il lui appartient de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites (ATA/218/2016 du 8 mars 2016 ; cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.3).

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 (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 défaillante du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_5512012 du 16 mai 2013 consid. 3.1 ; ATA/701/2024 du 10 juin 2024 consid. 6.5).

Lorsqu'elle procède à une estimation du chiffre d'affaires, l'autorité de taxation doit tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause ; elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité. Le contribuable qui a présenté une comptabilité non conforme aux exigences légales et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspondrait manifestement pas à la réalité doit supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les références citées ; 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2 et 3.4).

16. En l'espèce, l'inexistence d'une comptabilité du recourant pour les années fiscales en cause justifie pleinement le recours par l'AFC-GE à une taxation par estimation. À cet égard, le tribunal considère que la manière utilisée par cette dernière - telle que détaillée dans sa réponse du 15 juillet 2024, puis précisés dans sa duplique du 18 octobre 2024 - pour établir son estimation, ne prête pas le flanc à la critique. Après un examen circonstancié du dossier et des pièces versées à la procédure, il faut en effet constater que l'AFC-GE a effectué toutes les reprises sur la base des preuves matérielles récoltées au cours de la procédure et qu'elle a d'ailleurs limité son estimation en ne retenant pas certains éléments lorsque des pièces faisaient défaut.

17. Les recourants contestent la valeur retenue pour leur train de vie et le calcul de la valeur initiale des œuvres vendues, ainsi que les éléments qui en découlent. Il faut à cet égard d'emblée souligner qu'ils doivent s'accommoder de l'approximation qui résulte nécessairement d'une estimation fiscale dans la mesure où il est patent qu'ils n'ont pas collaboré pour déclarer toutes les ventes réalisées et qu'ils n'ont pas déclaré l'ensemble de leurs revenus et fortune. S'agissant du train de vie des contribuables, leurs explications dans leurs écritures spontanées ne sont nullement convaincantes et, au surplus, aucunement étayées. Le tribunal rappelle 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.-). De plus, tenir compte du montant total des ventes constatées et les incorporer dans le calcul du train de vie des recourants n'apparaît pas erroné. Au contraire, le montant estimé de CHF 400'000.-, au demeurant inférieur à l'estimation des dépenses du couple produite par l'autorité intimée s'élevant à CHF 527'025.-, n'apparaît pas arbitraire et se justifie pleinement, voire même apparaît être dans la fourchette basse. Il s'agit en effet d'une moyenne basée sur les résultats de l'activité indépendante du recourant démontrée par pièces et des débits figurant sur les extraits de comptes bancaires partiellement fournis, lesquels démontrent un important train de vie en corrélation avec le montant retenu, étant encore relevé que l'estimation retenue ne tient évidemment pas compte des entrées d'argent résultant de ventes d'objets non annoncées au fisc de l'aveu même du recourant. Partant, il ne peut être reproché à l'AFC-GE de s'être fourvoyée en fixant un montant de CHF 400'000.- au titre du train de vie. Par ailleurs, il faut aussi admettre que l'AFC-GE n'a pas agi arbitrairement en tenant compte des pièces remises par les recourants, en particulier les procès-verbaux d'inventaires aux décès de feux les parents du contribuable et le montant de CHF 1,2 million déclaré le 1er novembre 2011, pour établir la valeur moyenne des objets d'art vendus par le contribuable. À ce sujet, le fait d'écarter l'estimation de Mme J_____, qui ne constitue qu'un allégué d'une partie et n'a pas valeur d'expertise judiciaire, ne prête pas non plus le flanc à la critique dans la mesure où sa méthodologie n'est pas détaillée, qu'elle a été établie une vingtaine d'année après le partage des œuvres d'art, qu'elle contrevient aux précédentes déclarations du recourant et qu'elle semble avoir été effectivement produite pour les besoins de la cause. Les dires des contribuables quant à la baisse de valeur des œuvres d'art depuis plusieurs décennies ne sont, enfin, nullement étayés.

Au vu de ce qui précède, les reprises litigieuses seront confirmées, sous réserve toutefois de la question de la déduction à effectuer en lien avec les cotisations AVS. En effet, l'autorité de taxation doit d'office calculer le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû par le contribuable pour la période fiscale concernée et provisionner ce montant, afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 9C_762/2023 du 26 juin 2024 consid. 8.5 ; ATA/1025/2024 du 27 août 2024 consid. 7). Partant, l'AFC-GE devra, en établissant les nouveaux bordereaux de taxation, introduire une

déduction de 10% au titre des cotisations AVS des revenus pour chacune des années en cause.

Le nouveau calcul des revenus des contribuables tel qu'effectué par l'AFC-GE dans sa duplique s'avère ainsi conforme au droit, sous réserve de la déduction en lien avec les cotisations AVS. Les résultats finaux constituent une *reformatio in pejus* des taxations contestées, mais les recourants, à qui les conclusions en ce sens de l'AFC-GE ont été communiquées, ont eu la possibilité d'exercer leur droit d'être entendu à ce sujet (cf. ATA/401/2024 du 19 mars 2024 consid. 7.4). La *reformatio in pejus* est dès lors licite, le droit d'être entendus des recourants ayant été respecté.

18. En conséquence, le recours sera partiellement admis. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle notifie aux recourants de nouveaux bordereaux de taxation ICC/IFD 2010-2015 au sens des considérants.

19. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui obtiennent partiellement gain de cause, sont condamnés au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 1'200.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais en CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours.

Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée à titre de dépens, le recours n'ayant pas été partiellement admis du fait de l'activité du mandataire respectivement du conseil des recourants, mais à la suite d'une correction à laquelle le tribunal a procédé d'office (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 22 décembre 2023 par Monsieur A_____ et Madame B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 21 novembre 2023 ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation au sens des considérants ;
4. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'200.-, lequel est partiellement couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours en CHF 700.- ;
5. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Laetitia MEIER DROZ, présidente, Federico ABRAR et Pascal DE LUCIA, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Laetitia MEIER DROZ

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière