

BGer 9C_641/2025 vom 28. April 2026

Bundesgericht, 2026-04-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_641_2025

FR: TF 9C_641/2025 du 28 avril 2026

IT: TF 9C_641/2025 del 28 aprile 2026

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 LHID [RS 642.14]).

E. 1.2

L'arrêt entrepris a confirmé sur le principe le jugement du TAPI du 3 mars 2025, par lequel cette juridiction a renvoyé la cause à l'Administration fiscale pour nouveaux bordereaux dans le sens des considérants. Il s'agit donc d'un arrêt de renvoi qui constitue en principe une décision incidente, contre laquelle le recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 138 I 143 consid. 1.2). Un tel arrêt est néanmoins considéré comme final (art. 90 LTF) lorsqu'il ne reste à l'autorité fiscale plus qu'à calculer le montant de l'impôt ou l'amende dû, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi et qu'elle ne dispose ainsi d'aucune marge de manoeuvre (ATF 150 II 346 consid. 1.3.4 et les références).

En l'occurrence, le renvoi opéré par le TAPI et confirmé par la Cour de justice ne laisse aucune latitude de jugement à l'intimée, qui doit seulement recalculer l'impôt conformément aux instructions judiciaires. L'arrêt attaqué constitue donc une décision finale au sens de l' art. 90 LTF , qui peut faire directement l'objet d'un recours en matière de droit public.

E. 1.3

La conclusion des recourants tendant à ce que les valeurs estimées par l'expert qu'ils ont mandaté soient retenues ainsi que celle relative à leur train de vie sont irrecevables, car elles constituent une conclusion "préparatoire", autrement dit un grief qui pourrait constituer un motif d'annulation de l'arrêt entrepris (cf. ATF 148 I 160 consid. 1.6 et les références). Leurs conclusions visant à l'annulation des décisions sur réclamation et des bordereaux rectificatifs du 21 novembre 2023 sont également irrecevables, en raison de l'effet dévolutif complet du recours formé devant la Cour de justice (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2).

E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.5.2; arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73).

Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué

et motivé, c'est-à-dire s'il a été exposé de manière claire et détaillée (ATF 150 II 346 consid. 1.5.3; 149 III 81 consid. 1.3).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 150 II 346 consid. 1.6 et les références).

E. 3.1

Le litige porte sur l'imposition des recourants pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2010 à 2015. Dans ce contexte, les recourants soutiennent que la cour cantonale aurait arbitrairement constaté qu'ils ne se seraient pas plaints devant elle de l'existence d'une activité lucrative indépendante en lien avec la vente des objets d'art. Selon eux, ils auraient "constamment et continuellement contesté la qualité professionnelle des ventes". En instance fédérale, les recourants font valoir une violation de l' art. 18 LIFD (et des dispositions de droit cantonal correspondantes) en contestant l'existence d'une activité lucrative indépendante et soutiennent en substance que les critères jurisprudentiels permettant de retenir une telle activité ne seraient pas réunis. Il convient d'examiner si cette argumentation demeure dans le cadre de l'objet du litige.

E. 3.2

Selon la jurisprudence, l'objet du litige dans la procédure de recours ("Streitgegenstand") est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où il est effectivement remis en question par la partie recourante (ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les arrêts cités; arrêt 1C_357/2020 du 18 mars 2021 consid. 7.1).

L'objet du litige et l'objet de la contestation sont identiques lorsque le recourant s'en prend à la décision de première instance sous tous ses aspects; en revanche, lorsque le recourant ne remet en cause que certains éléments de la décision attaquée, l'objet du litige est plus restreint que l'objet de la contestation (ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les arrêts cités; arrêt 1C_357/2020 du 18 mars 2021 consid. 7.1).

E. 3.3

Le TAPI a traité de la contestation notamment sous l'aspect de la qualification du produit des ventes des objets d'art. Il a examiné la question de savoir si le bénéfice des ventes de tels objets provenant de la collection du contribuable devait être qualifié de revenus provenant d'une activité lucrative indépendante. Il y a répondu par l'affirmative, en se fondant sur le caractère systématique et planifié des ventes, leur fréquence importante, la longue période durant laquelle elles avaient eu lieu, ainsi que sur le fait que le contribuable avait traité avec des professionnels du domaine, qu'il avait amplifié sa collection, qu'il avait à la fois troqué et vendu des pièces et qu'il disposait de connaissances particulières dans le domaine de l'art. Les bénéfices réalisés ne pouvaient dès lors pas être qualifiés de gain en capital privé (jugement du TAPI du 3 mars 2025, consid. 11 p. 22 et 23).

On constate cependant que les contribuables n'ont pas contesté cet aspect du litige, ni dans leur recours devant la Cour de justice, ni du reste dans les "écritures versées tout au long de la procédure" dont ils se prévalent. En effet, ils ont uniquement fait valoir une violation du

droit relative aux conditions permettant d'effectuer une "taxation d'office par estimation" (recours cantonal, p. 15 et ss), et se sont plaints, en lien avec l' art. 18 al. 2 LIFD , que la valeur d'acquisition par objet avait été arrêtée à 4'027 fr. (recours cantonal, p. 24) et que le jugement querellé avait admis à tort des dépenses mensuelles de 25'000 fr. au regard de leur train de vie (recours cantonal, p. 26). À aucun moment, les recourants ne se sont plaints devant la Cour de justice d'une violation de l' art. 18 LIFD et du droit cantonal topique en lien avec l'existence d'une activité lucrative indépendante, telle que le TAPI l'avait retenue. En conséquence, cet aspect du jugement attaqué de la juridiction administrative de première instance a été décidé sans être remis en cause par les recourants devant la Cour de justice.

E. 3.4

En se prévalant devant le Tribunal fédéral d'une violation de l' art. 18 LIFD au motif que la juridiction précédente aurait admis à tort l'existence d'une activité lucrative indépendante car les critères jurisprudentiels permettant de retenir une telle activité ne seraient pas réunis, les recourants élargissent de manière inadmissible l'objet du litige devant le Tribunal fédéral. Il ne sera donc pas tenu compte de leur argumentation y relative, puisque ce point a été définitivement tranché par le jugement du TAPI du 3 mars 2025.

E. 3.5

En conséquence de ce qui précède, le litige en instance fédérale porte sur la fixation de l'IFD et l'ICC dus par les contribuables pour les années 2010 à 2015 en lien (seulement) avec l'estimation de la valeur de la collection, le montant de la plus-value issue des ventes et la détermination du train de vie des contribuables.

E. 4

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2) tant pour l'IFD que pour l'ICC, lorsqu'elles se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 9C_290/2025 du 16 septembre 2025 consid. 4.1).

Au jour où le présent arrêt est rendu, le droit de procéder à la taxation de l'IFD et de l'ICC de l'année 2010 est prescrit (art. 120 al. 4 LIFD et art. 22 al. 4 de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale [LPFisc/GE; rs/GE D 3 17] en relation avec l' art. 47 al. 1 LHID ; cf. arrêt 9C_647/2025 du 17 février 2026 consid. 5.2). Le recours doit être admis dans cette mesure.

E. 5.1

Dans un grief formel qu'il convient d'examiner en premier, les recourants reprochent à la cour cantonale d'avoir violé leur droit d'être entendus et d'avoir effectué une appréciation arbitraire des preuves en lien avec des expertises privées qu'ils ont produites (celle de E._____ datée une fois du 7 novembre 2017 et une autre fois du 7 novembre 2019 [et le complément du 5 février 2020] et l'autre de la maison "F._____" [courriel de G._____ du 14 juillet 2025]). Selon eux, ces expertises, qui portaient sur la valeur des oeuvres au moment de leur entrée dans leur patrimoine n'auraient pas été examinées de "manière effective" et auraient été écartées "sans motivation pertinente" par l'instance précédente. Par ailleurs, ils avaient requis de la part de la Cour de justice un délai pour produire des estimations (complémentaires) de la maison F._____, selon eux indispensables à l'appréciation correcte du litige, par une demande datée du 25 juin 2025. Or la Cour de justice leur avait imparti un délai beaucoup trop bref pour s'exécuter, violant

ainsi également leur droit d'être entendus.

E. 5.2

Le droit d'être entendu garanti à l' art. 29 al. 2 Cst. comprend en particulier le droit pour le justiciable de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision touchant sa situation juridique ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 142 III 48 consid. 4.1.1). En tant que droit de participation, le droit d'être entendu englobe donc tous les droits qui doivent être attribués à une partie pour qu'elle puisse faire valoir efficacement son point de vue dans une procédure (cf. ATF 144 I 11 consid. 5.3; arrêt 2C_719/2022 du 11 août 2023 consid. 3.1).

E. 5.3

En ce qui concerne les expertises invoquées, la cour cantonale a retenu que celle de E._____, datée du 7 novembre 2017/2019, selon laquelle la valeur des 35 objets hérités du père du recourant s'élevait à 3'830'500 fr., soit une valeur largement supérieure à celle estimée par le recourant (entre 800'000 fr. et 1'200'000 fr.) en date du 1er novembre 2011 pour l'ensemble de sa collection, était dénuée de valeur probante. L'instance précédente a en particulier considéré que, bien que l'experte privée disposât d'une maîtrise en histoire de l'art et donc de connaissances dans le domaine de l'art, sa méthodologie n'avait pas été 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 oeuvre d'art était une tâche complexe, où le prix d'une oeuvre était extrêmement difficile à évaluer et où il était difficile de trouver une valeur de marché fiable pour une oeuvre d'art. Par ailleurs, la confirmation de la maison F._____ (que les recourants associent à une "expertise privée") indiquait que les évaluations de E._____ semblaient, dans l'ensemble, justifiées. Cependant, pour la Cour de justice, une telle confirmation n'avait qu'une faible valeur probante, puisqu'elle ne provenait que d'un simple courriel envoyé par la maison F._____ au conseil des recourants. Enfin, l'expertise de E._____, qui avait été produite pour la première fois au stade de la procédure de réclamation, semblait avoir été demandée uniquement pour les besoins de la cause.

Par ailleurs, la Cour de justice a considéré qu'elle disposait de suffisamment d'éléments permettant de trancher de litige, de sorte que la requête des recourants, tendant à ce qu'une expertise judiciaire fût ordonnée, devait être rejetée.

E. 5.4.1

Contrairement à ce que soutiennent tout d'abord les recourants, la cour cantonale a expliqué pourquoi elle a exclu les expertises litigieuses, de sorte qu'on ne saurait lui reprocher un défaut de motivation sur ce point, lequel serait contraire à l' art. 29 al. 2 Cst. (sur le droit d'être entendu fondé sur l' art. 29 al. 2 Cst. en lien avec l'exigence de motivation, cf. par exemple, ATF 146 II 335 consid. 5.1).

Ensuite, ils ne s'en prennent pas de manière convaincante à la motivation de la cour cantonale, qui a retenu en particulier l'absence d'explications de l'experte E._____ quant à la méthodologie utilisée. Ils se limitent en effet à affirmer dans ce contexte que l'expertise de E._____ était "parfaitement valable" et qu'elle aurait été confirmée par un employé de F._____, soit une "maison de vente internationale" qui serait "reconnue pour son

expertise historique", ce qui conférerait "à ces estimations une légitimité indéniable". Une telle argumentation ne démontre pas le caractère arbitraire de l'appréciation des preuves de la cour cantonale. Les recourants ne mettent pas davantage en lumière une violation de leur droit d'être entendus en alléguant que la cour cantonale aurait écarté de manière arbitraire les expertises qu'ils avaient produites, en affirmant qu'un fonctionnaire de l'OFDF ou le "service des Ports Francs" leur avait recommandé de s'adresser à F. _____, qu'ils qualifient de "grande maison de vente aux enchères".

E. 5.4.2

En affirmant par ailleurs qu'il "s'imposait au minimum d'ordonner une expertise judiciaire" sans plus amples développements, les recourants ne présentent pas d'argumentation suffisante (cf. art. 106 al. 2 LTF ; ATF 146 III 73 consid. 5.2.2) pour démontrer une appréciation anticipée arbitraire des preuves (sur celle-ci, cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1) sur ce point. Au demeurant, on constate que pour déterminer la valeur d'acquisition par objet afin d'estimer le produit des ventes, la cour cantonale s'est fondée sur des listes produites par les recourants ainsi que sur leurs propres déclarations quant à la valeur de la collection de 1'200'000 fr. Compte tenu de ces éléments, qui ne sont pas sérieusement remis en cause par les contribuables lorsqu'ils se limitent à affirmer que la Cour de justice aurait "figé l'état de fait sur des éléments incomplets et inexacts" en ayant refusé à tort toute mesure probatoire complémentaire, la Cour de justice était en droit de renoncer à ordonner une expertise judiciaire.

E. 5.4.3

Les recourants ne peuvent pas davantage être suivis lorsqu'ils affirment que leur droit d'être entendus aurait été violé au motif que la Cour de justice leur avait imparti, par ordonnance du 8 juillet 2025, un délai non prolongeable au 15 juillet 2025 pour déposer "les estimations de F. _____", que le respect d'un tel délai n'était pas possible car il tombait en pleine période estivale, que les "collaborateurs [de la maison F. _____] étaient en congé" et que donc, dit délai "rendait matériellement impossible l'obtention d'une estimation complète et fiable".

Comme le relève de manière pertinente l'intimée, la question de l'imposition des gains issus des ventes d'objet d'art et donc celle inséparable de l'estimation de ceux-ci sont connues des contribuables depuis plusieurs années. Il suffit pour s'en convaincre de constater que les bordereaux de taxation du 21 février 2018 portaient déjà sur ces problématiques, puisque l'Administration fiscale avait ajouté aux revenus des recourants le produit d'une activité lucrative indépendante. En conséquence, ceux-ci avaient eu tout le loisir de requérir à qui de droit, depuis cette date à tout le moins, l'expertise qu'ils désiraient et de la produire devant le TAPI ou devant la cour cantonale. Or, ce n'est que le 25 juin 2025, soit après le dépôt de leur réplique datée du 15 juin 2025, que les recourants se sont adressés à la juridiction cantonale pour obtenir un délai, en indiquant qu'ils étaient "toujours dans l'attente des estimations sollicitées auprès de la maison F. _____". Les contribuables ont toutefois eu l'occasion de faire valoir leur moyens de preuve et de fournir des explications tout au long de leurs échanges avec les autorités, et particulièrement depuis 2018. Au cours de la procédure cantonale, ils ont par ailleurs été en mesure de déposer l'échange de courriels avec le collaborateur de la maison F. _____ du 15 juillet 2025. Dès lors, en leur impartissant un délai non prolongeable au 15 juillet 2025 pour produire une expertise privée supplémentaire, la Cour de justice n'a pas violé leur droit d'être entendus au regard de

l'ensemble du déroulement de la procédure. Ils ne sauraient davantage être suivis lorsqu'ils se contentent d'affirmer que la procédure n'aurait pas pu être clôturée "sans production de ces estimations", puisqu'ils ne critiquent pas concrètement l'appréciation de la Cour de justice qui a considéré que les éléments qui étaient à sa disposition pour statuer sur l'affaire étaient suffisants.

E. 6.1

Selon l' art. 58 al. 1 LIFD , auquel renvoie l' art. 18 al. 3 LIFD pour les contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme, le bénéfice net imposable comprend en particulier le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (tels ceux énumérés ensuite; let. b). L' art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance, "Massgeblichkeitsprinzip"), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal (cf. ATF 147 II 209 consid. 3.1.1).

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).

E. 6.2

Si un indépendant ne tient pas de comptabilité conformément à l'usage commercial, il doit au moins joindre à sa déclaration fiscale un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et des apports privés (cf. art. 125 al. 2 let. b LIFD). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables 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. Ces exigences sont d'autant plus importantes lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, qu'il lui incombe de prouver, conformément aux règles générales sur la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal (ATF 146 II 6 consid. 4.2; arrêt 9C_435/2024 du 2 décembre 2024 consid. 5.3 et les références).

En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable en vertu du principe de déterminance que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent. Tel est notamment le cas lorsque les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel. En l'absence de comptabilité probante, l'Administration fiscale est autorisée à effectuer une taxation par estimation. Lorsqu'il s'agit d'arrêter un bénéfice imposable en l'absence de valeur probante de la comptabilité et que l'Administration fiscale a déterminé ce montant selon l' art. 130 al. 2 LIFD , les exigences de preuve prennent de l'importance. Le montant fondé sur une telle estimation effectuée à bon droit ne devra être écarté que s'il est manifestement inexact, ce

qu'il incombe au contribuable de démontrer (arrêt 9C_435/2024 du 2 décembre 2024 consid. 5.4 et les références). Dans ce contexte, on rappellera que selon la jurisprudence, le contribuable qui forme une réclamation contre une taxation d'office doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'alors et communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation. Il ne peut se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, car cela ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit bien plus exposer en quoi celle-ci ne correspond pas à la situation réelle et mentionner les moyens de preuve y relatifs. Ce n'est qu'ainsi que toute incertitude quant à l'état des faits peut être écartée. Cette preuve doit en outre être complète, de simples preuves partielles ne suffisant pas (cf. art. 132 al. 3 LIFD ; ATF 151 II 120 consid. 6.2; arrêts 9C_353/2025 du 5 novembre 2025 consid. 4.3; 2C_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.1.1 et les références).

E. 7.1

Sous l'angle matériel, la juridiction cantonale a retenu que les produits de l'activité lucrative indépendante du recourant avaient été calculés sur la base des pièces produites par les contribuables et n'avaient donc pas fait l'objet d'une estimation. En l'absence de tenue d'une comptabilité, seule la valeur de la collection et celle du train de vie des contribuables avaient fait l'objet d'une telle estimation par l'intimée.

À défaut de pouvoir déterminer le moment précis de l'acquisition de chaque oeuvre et leur valeur, la cour cantonale a retenu que sur la base des déclarations des contribuables, la valeur de la collection s'élevait à 1'200'000 fr. S'agissant du nombre d'objets au 31 décembre 2011, l'intimée pouvait, sans que cela ne fût critiquable, le fixer à 298. Ainsi, la valeur moyenne d'acquisition par objet telle que déterminée par l'Administration fiscale à 4'027 fr. (1'200'000 fr. / 298) ne souffrait d'aucune critique.

E. 7.2

Les recourants se prévalent tout d'abord d'une violation de l' art. 130 al. 2 LIFD parce que la Cour de justice aurait arbitrairement retenu que l'Administration fiscale était en droit de procéder à une estimation de la collection en raison de l'absence de tout document probant susceptible de faire état de la valeur de celle-ci pour chaque année, d'une comptabilité et d'un inventaire. Ils allèguent avoir transmis à la cour cantonale un "tableau détaillé" récapitulant l'ensemble des ventes effectuées ainsi que la valeur d'acquisition de chaque oeuvre.

Toutefois, ainsi que l'indiquent eux-mêmes les recourants, le tableau invoqué se fonde sur l'expertise privée de E. _____ que la Cour de justice a écartée faute de valeur probante sans ce que cela ne soit arbitraire, (consid. 5 supra). Par conséquent, les recourants ne peuvent s'en prévaloir pour invoquer avec succès une violation de l' art. 130 LIFD et se plaindre que la cour cantonale aurait dû, notamment sur cette base, "rendre une décision conforme aux éléments ressortant du dossier". Ils ne s'en prennent pas davantage de manière convaincante au fait que la Cour de justice a constaté l'absence d'une comptabilité tenue par l'époux, en affirmant que puisqu'il n'était ni inscrit au registre du commerce, ni au registre des assujettis TVA, son "obligation en matière de tenue de comptabilité [devrait] dès lors être interprétée de manière restrictive". En effet, par cette argumentation, les recourants omettent que l' art. 125 al. 2 let. b LIFD prescrit qu'en l'absence de comptabilité établie conformément à l'usage commercial, une personne indépendante doit au moins joindre à sa déclaration fiscale un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des

dépenses ainsi que des prélèvements et des apports privés. Ils ne mettent pas davantage en lumière en quoi la Cour de justice aurait violé les règles sur la taxation par estimation au sens de l' art. 130 al. 2 LIFD en affirmant qu'en vendant certaines pièces de la collection, le recourant aurait "simplement modifié la nature d'une partie de son patrimoine mobilier" en "transformant [les] pièces en actif liquide". Il en va de même lorsqu'ils allèguent avoir subi une baisse de leur fortune.

E. 7.3

Les recourants ne démontrent pour le surplus pas, alors que le fardeau de la preuve pèse sur eux s'agissant de cet aspect du litige, que le bénéfice imposable déterminé par estimation devrait être écarté car il serait manifestement inexact (cf. consid. 6.2 supra). Ils se limitent en effet à affirmer que la méthode retenue par l'intimée, et confirmée par la cour cantonale pour déterminer la valeur moyenne par objet afin de calculer le bénéfice imposable serait "absurde" et manifestement arbitraire car elle attribuerait une "valeur uniforme à des objets d'art de nature, d'époque, de provenance et de valeur intrinsèque radicalement différente" ou encore qu'une "telle approche ne répond à aucun standard d'évaluation artistique ou patrimonial reconnu". Au sujet de la valeur globale de la collection de 1'200'000 fr., les recourants n'expliquent pas de manière convaincante pourquoi elle serait "sans pertinence": celle-ci a été arrêtée sur la base des déclarations de l'époux et celui-ci dispose de connaissances dans le domaine de l'art, malgré ses dénégations à ce sujet. Il suffit pour s'en convaincre de rappeler que selon les constatations cantonales, le recourant a suivi des cours à l'école C._____ dans les années septante, qu'il a été pendant une dizaine d'années directeur d'une galerie d'art à D._____ spécialisée dans les antiquités et que, selon ses propres indications, il lui arrivait de conseiller sa soeur au sujet d'objets d'art dans le cadre de l'activité de celle-ci auprès de H._____ SA, galerie située à U._____ et active dans le commerce d'oeuvres d'art antiques.

E. 8.1

Sous l'angle de l'évaluation de la fortune privée non déclarée, la juridiction cantonale a confirmé le montant du train de vie des contribuables estimé à 400'000 fr. par année, que les recourants souhaitaient voir ramené à 102'840 fr. en instance cantonale. Elle a retenu que cette estimation était pertinente afin de déterminer la fortune privée imposable (non déclarée) et correspondait à la différence entre les produits de l'activité indépendante et l'estimation des dépenses du couple. Il n'était donc pas dans l'intérêt des contribuables d'alléguer des dépenses annuelles de 102'840 fr. car cela revenait, mathématiquement, à augmenter leur impôt sur la fortune. Cela étant, pour retenir la somme de 400'000 fr., l'intimée s'était fondée sur les déclarations du recourant datant de février 2018 devant les enquêteurs de l'OFDF, selon lesquelles il avait indiqué dépenser environ 25'000 fr. par mois. Pour la cour cantonale, ce montant ne prêtait pas le flanc à la critique, ce d'autant plus que le recourant avait confirmé un tel train de vie à l'occasion d'une audition postérieure à celle de février 2018.

E. 8.2

En tant que les recourants font valoir une contradiction "avec la logique de l' art. 18 LIFD " parce que leur train de vie relèverait de la "sphère de l'imposition sur le revenu", ils se méprennent sur l'appréciation de la cour cantonale. Les juges précédents ont confirmé l'estimation du train de vie uniquement en lien avec l'imposition de la fortune et non avec celle sur le revenu, sans qu'on ne saurait y voir une confusion de leur part entre les deux

types d'imposition.

Ensuite, en ce qui concerne le montant estimé de leurs dépenses, les recourants ne démontrent pas que les constatations cantonales et la conclusion que les juges cantonaux en ont tirée seraient arbitraires ou contraires au droit. Ils se limitent en effet à soutenir que le recourant avait répondu, lors des interrogatoires conduits par les fonctionnaires de l'OFDF à des "questions générales dans un contexte d'audition sous tension", ou encore que "rien ne permet [de] déduire [qu']un tel rythme de dépenses constituerait la norme". Ces affirmations ne suffisent pas au regard de l'art. 105 al. 2 (consid. 2.2 supra). Au demeurant, ils ne se réfèrent à aucun moyen de preuve précis qui aurait permis de vérifier leur affirmation selon laquelle leurs dépenses mensuelles seraient inférieures à 25'000 fr.; la référence à leur contrat de bail et à un contrat de prêt du 3 juin 2025 ("Pièces 28 et 29 Rec.") ne permet pas une évaluation sérieuse de leur train de vie dans le sens qu'ils souhaitent. Le grief est écarté.

E. 9

S'agissant de la taxation d'office, la teneur de l'art. 130 al. 2 LIFD, correspond à celle des art. 37 al. 1 et 39 al. 2 LPFisc, lesquels sont conformes aux art. 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID (arrêt 2C_203/2019 du 4 juillet 2019 consid. 4). Partant, les considérations développées pour l'IFD concernant la taxation d'office s'appliquent aussi à l'ICC des périodes fiscales sous examen.

E. 10

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis dans la mesure où le droit de procéder à la taxation de l'IFD et de l'ICC pour la période fiscale 2010 est prescrit et que les impôts correspondants sont supprimés. Le présent arrêt rend par ailleurs la requête d'effet suspensif sans objet.

E. 11

N'obtenant que partiellement gain de cause, les recourants doivent supporter une partie des frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). En fonction du montant des créances prescrites pour la période fiscale 2010 en relation avec celui des créances relatives aux périodes 2011 à 2015, ils supporteront des frais de la procédure réduits d'un dixième. En revanche, des frais judiciaires ne seront pas mis à la charge de l'autorité intimée puisque l'admission partielle du recours repose sur la survenance de la prescription durant la procédure devant le Tribunal fédéral. Pour la même raison, les dépens réduits à allouer aux recourants (art. 68 al. 1 et 2 LTF) seront pris en charge par la Caisse du Tribunal fédéral. Étant donné que la prescription du droit de taxer relative à la période fiscale 2010 n'était pas encore acquise au moment où l'arrêt attaqué a été rendu et que, sans la survenance de la prescription, le recours aurait également dû être rejeté pour cette période, il convient de renoncer à une nouvelle répartition des frais et indemnités pour la procédure cantonale (cf. arrêt 9C_647/2025 du 17 février 2026 consid. 10 et les références).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.