

GE_GERICHTE JTAPI/226/2025 vom 3. März 2025

GE Cour de justice, 2025-03-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_226_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/226/2025 du 3 mars 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/226/2025 del 3 marzo 2025

Erwägungen

E. 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).

E. 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.

E. 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.

E. 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.

E. 4.4

et la référence citée).

E. 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).

- 19/26 - A/4289/2023

E. 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 bénéfiques 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.

E. 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 bénéfiques 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

- 20/26 - A/4289/2023 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).

E. 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).

E. 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).

E. 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

- 21/26 - A/4289/2023 ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/773/2024 du 25 juin 2024 consid.

E. 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

- 22/26 - A/4289/2023 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.

E. 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_____.

E. 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).

E. 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

- 23/26 - A/4289/2023 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).

E. 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 inexistant, 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 défailante 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).

E. 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

E. 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.

E. 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).

- 26/26 - A/4289/2023

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