



**9C\_638/2022**

**Arrêt du 24 avril 2023**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

1. A.A. \_\_\_\_\_,

2. B.A. \_\_\_\_\_,

tous les deux représentés par Lambelet & Associés SA,  
recourants,

*contre*

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,  
rue du Stand 26, 1204 Genève.

Objet

Garantie de la propriété; bouclier fiscal cantonal,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 5  
juillet 2022 (A/415/2021-ICC ATA/712/2022).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** Par bordereau du 20 janvier 2016 relatif aux impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) de l'année 2013, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) a taxé B.A. \_\_\_\_\_ et A.A. \_\_\_\_\_ (ci-après: les contribuables), en tenant compte pour la fortune d'une succession (non partagée) à hauteur de 52'198'947 fr.

**A.b.** A la suite d'une réclamation des contribuables dans laquelle ils demandaient notamment l'application du "bouclier fiscal", l'Administration fiscale a, par décision sur réclamation du 26 janvier 2021, rectifié la taxation 2013. Sur la base d'un revenu imposable de 381'104 fr. (comprenant un rendement net de la fortune privée de 284'473 fr.), au taux de 384'971 fr. (comprenant un rendement net de la fortune privée de 288'723 fr.) et d'une fortune imposable de 49'055'280 fr., au taux de 49'764'907 fr., le montant réclamé aux contribuables s'élevait à 511'037 fr. 45. Cette somme se décomposait de la manière suivante: 88'934 fr. 55 d'impôt sur le revenu, 294'075 fr. 85 d'impôt sur la fortune, 85'926 fr. 60 d'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC), ainsi que des frais de "délai renvoi de déclaration" de 40 fr. et des intérêts compensatoires négatifs de 72'430 fr. 80, sous

déduction d'une réduction de l'impôt sur la fortune sur le plan cantonal (25'478 fr. 55) et communal (4'916 fr. 80) au titre du "bouclier fiscal".

## B.

**B.a.** Par jugement du 20 septembre 2021, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: TAPI) a partiellement admis le recours des contribuables contre la décision sur réclamation du 26 janvier 2021 et a renvoyé la cause à l'Administration fiscale pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants. En bref, il a considéré que la nouvelle décision devait tenir compte d'"une déduction fondée sur la base de la jurisprudence résultant de l'art. 26 Cst."

**B.b.** Statuant par arrêt du 5 juillet 2022 sur le recours de l'Administration fiscale, la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative (ci-après: la Cour de justice), l'a admis. Elle a annulé le jugement du TAPI du 20 septembre 2021 en tant qu'il retenait le caractère confiscatoire de la taxation des contribuables et l'a confirmé pour le surplus, en renvoyant la cause à l'Administration fiscale pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Selon ceux-ci, en substance, l'Administration fiscale avait admis devant le TAPI une déduction de la dette fiscale au niveau de la fortune imposable des contribuables, de sorte qu'elle devait en tenir compte dans une nouvelle décision à rendre.

## C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, B.A.\_\_\_\_\_ et A.A.\_\_\_\_\_ demandent l'annulation de l'arrêt de la Cour de justice du 5 juillet 2022 et la confirmation du jugement du TAPI du 20 septembre 2021.

L'Administration fiscale conclut au rejet du recours, tandis que l'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer.

## Considérant en droit :

### 1.

**1.1.** Le présent recours est dirigé contre un arrêt 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 sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 73 LHID; RS 642.14).

**1.2.** D'après l'art. 90 LTF, le recours au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure et qui sont qualifiées de décisions finales. Un arrêt de renvoi n'équivaut en règle générale pas à une décision finale. Il constitue en principe une décision incidente contre laquelle un recours au Tribunal fédéral n'est envisageable qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 138 I 143 consid. 1.2). La jurisprudence qualifie toutefois un arrêt de renvoi de décision finale, notamment en matière fiscale, si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, par exemple s'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2; 135 V 141 consid. 1.1; arrêt 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 1.2). En l'occurrence, l'arrêt attaqué est formellement un arrêt de renvoi. La Cour de justice ne laisse toutefois aucune marge de manoeuvre à l'autorité de taxation, à qui elle a demandé de procéder à une nouvelle taxation en appliquant les règles qu'elle a définies. L'arrêt attaqué doit donc être considéré comme une décision finale au sens de l'art. 90 LTF.

**1.3.** Pour sa part, en se contentant de renvoyer uniquement "dans un souci de célérité" à ses écritures présentées devant les diverses instances cantonales, l'Administration fiscale ne présente pas devant le Tribunal fédéral de motivation qui satisfait aux exigences de l'art. 42 LTF (ATF 140 III 115 consid. 2). Il ne sera dès lors pas tenu compte de sa réponse du 10 octobre 2022.

### 2.

**2.1.** Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et

intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (ATF 143 II 283 consid. 1.2.2). Il en va de même lorsque la loi sur l'harmonisation fiscale laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons ou lorsque l'on est en présence d'impôts purement cantonaux, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire (cf. art. 95 LTF; ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.). Dans ces hypothèses, l'art. 106 al. 2 LTF exige que l'acte de recours contienne un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et précise en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un tel recours, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours (ATF 134 I 65 consid. 1.3 p. 68; arrêt 2C\_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73).

**2.2.** Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées 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 - 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 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 141 IV 369 consid. 6.3; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

### 3.

Le litige porte sur la question de savoir si l'imposition des recourants pour la période fiscale 2013 revêt un caractère confiscatoire. Il porte en particulier sur l'application de l'art. 60 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rs/GE D 3 08; entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2011), qui instaure, sous le titre marginal "charge maximale", un "bouclier fiscal". Sa teneur est la suivante:

"1 Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu - centimes additionnels cantonaux et communaux compris - ne peuvent excéder au total 60 % du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette.

2 Sont considérés comme rendement net de la fortune, au sens de l'alinéa 1:

- a) les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière, sous déduction des frais mentionnés à l'article 34, lettres a, c, d et e; et
  - b) un intérêt sur la fortune commerciale imposable, dont le montant ne peut cependant dépasser les revenus nets provenant d'une activité lucrative indépendante. Le taux de cet intérêt est le taux appliqué dans le calcul du revenu AVS provenant d'une activité lucrative indépendante.
- (...) "

La LHID ne contient aucune disposition relative à un tel mécanisme correctif, qui relève donc exclusivement du droit cantonal autonome. Partant, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est limité aux griefs des recourants qui répondent aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 III 462 consid. 2.3 p. 466; arrêt 2C\_869/2017 du 7 août 2017 consid. 2.2).

### 4.

Appliquant l'art. 60 LIPP, la Cour de justice a considéré que, pour le calcul du "bouclier fiscal", l'IIC de 85'926 fr. 60 n'avait pas à être intégré aux impôts visés par l'alinéa 1 de cette disposition. Elle a également retenu que dans le cadre de ce calcul, il convenait de prendre en compte la fortune imposable "mondiale" et non uniquement la fortune imposable dans le canton de Genève, ainsi qu'un rendement net (fictif) de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette des contribuables. Dès lors, les revenus déterminants au sens de l'art. 60 LIPP s'élevaient à 595'552 fr. (384'971 fr. + 210'581 fr. [qui correspond à la différence entre le rendement net (fictif) de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette et le rendement net effectif de la fortune]). S'agissant de la charge fiscale déterminante au sens de cette disposition, elle atteignait 352'615 fr., ce qui représentait 59,2 % du revenu net imposable, taux qui

n'était pas confiscatoire. En outre, même si le critère de la durée de l'atteinte à la propriété n'avait pas à être examiné au vu de ce résultat, les années antérieures à la période fiscale 2013 n'étaient pas déterminantes pour examiner le caractère confiscatoire de l'imposition, dans la mesure où c'est à la suite d'une dévolution successorale intervenue cette année-là que la fortune des recourants avait très fortement augmenté. En outre, cette fortune avait augmenté entre 2013 et 2014, de sorte que les contribuables n'avaient pas dû l'entamer pour s'acquitter de l'impôt.

## **5.**

### **5.1.**

**5.1.1.** S'ils ne citent pas expressément l'art. 60 LIPP, on comprend de l'argumentation des recourants qu'ils reprochent à la juridiction cantonale d'avoir arbitrairement appliqué cette disposition en s'écartant de manière inadmissible du texte légal. Sans remettre en cause que le calcul de l'art. 60 LIPP exclut la prise en considération de l'IIC, les recourants font en particulier grief à la cour cantonale d'avoir ajouté à leurs revenus un rendement fictif minimum, alors que cette méthode avait pourtant été "invalidé[e] par le Tribunal fédéral" dans l'arrêt 2C\_869/2017 du 7 août 2018.

**5.1.2.** Dans l'arrêt cité, le Tribunal fédéral a rappelé que, dans le cadre de l'application de l'art. 60 LIPP, le rendement net de la fortune n'était qu'un élément parmi d'autres revenus nets imposables du contribuable. Il a précisé que si le rendement net de la fortune d'un contribuable était inférieur à 1 % de sa fortune nette, c'était ce pourcentage qu'il convenait de prendre en compte dans le calcul du "bouclier fiscal" (arrêt 2C\_869/2017 du 7 août 2018 consid. 3.6). Quoiqu'en disent les recourants, qui font une interprétation erronée de l'arrêt du Tribunal fédéral, la juridiction cantonale de dernière instance n'a ni arbitrairement appliqué l'art. 60 LIPP, ni méconnu la jurisprudence fédérale. En effet, en retenant que le rendement effectif de la fortune nette des contribuables de 288'725 fr. était inférieur au rendement net correspondant à 1 % de leur fortune nette totale (soit 499'306 fr.), c'est à bon droit qu'elle a ajouté, conformément à ce qui précède, la différence entre ces deux montants (210'581 fr.) à titre de revenu imposable au sens de l'art. 60 LIPP, portant le total de ces revenus déterminants à 595'552 fr.

En outre, en se référant à divers calculs aboutissant à une charge fiscale de 114 % pour l'année 2013, les recourants présentent leur propre interprétation de l'art. 60 LIPP, sans démontrer que la cour cantonale aurait appliqué de façon arbitraire cette disposition en parvenant à une charge d'impôt de 59,2 %.

### **5.2.**

**5.2.1.** Les recourants reprochent ensuite à la Cour de justice une "posture manifestement insoutenable" ainsi qu'un "non-sens grossièrement faux et partant arbitraire" puisque, contrairement à ce qu'elle avait retenu, l'art. 60 LIPP et la jurisprudence cantonale rendue en matière d'impôt confiscatoire avant l'introduction de cette disposition fonctionneraient "en tandem". En outre, pour autant qu'on comprenne leur argumentation, les recourants se plaignent d'une violation par la cour cantonale de l'art. 26 Cst., qui serait matérialisé, en ce qui concerne l'imposition confiscatoire, " (...) en droit fiscal genevois par [l'arrêt de la Cour de justice] [...] ATA/771/2011".

**5.2.2.** La question de savoir si le mécanisme du bouclier fiscal prévu à l'art. 60 LIPP, qui met en oeuvre l'art. 26 Cst. dans le droit cantonal genevois (comp. arrêt 2C\_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 2.2), et cette disposition constitutionnelle peuvent être appliqués indépendamment l'un de l'autre peut demeurer indécis. En effet, la cour cantonale n'a pas arbitrairement appliqué l'art. 60 LIPP (supra consid. 5.1.2) et les recourants ne démontrent pas une violation par la juridiction cantonale de dernière instance de l'art. 26 Cst., en conformité aux exigences accrues de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 2.1). En effet, ils n'expliquent tout d'abord pas de manière circonstanciée en quoi leur situation serait assimilable à celle dans laquelle le Tribunal fédéral avait admis une imposition confiscatoire. Il s'agissait d'une contribuable qui se trouvait assujettie à la fois à un impôt sur les successions appliqué au montant du capital correspondant à une rente viagère capitalisée - montant dont elle ne disposait pas - et à un impôt sur le revenu, appliqué à la rente viagère elle-même (cf. arrêts P.1704/1984 du 10 mai 1985 in Archives 56 439; 2C\_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.2).

En outre, c'est en vain que les recourants se prévalent de l'application de la jurisprudence cantonale selon laquelle, pour les périodes fiscales antérieures au 1er janvier 2011, il y avait lieu de s'inspirer du

système de l'art. 60 LIPP, mais avec un taux de 70 % en lieu et place de 60 % (cf. arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève ATA/771/2011 du 20 décembre 2011). Les calculs qu'ils présentent à cet égard ne tiennent notamment pas compte de la règle relative au revenu (fictif) du rendement de la fortune nette déduite de l'art. 60 LIPP. Les recourants ne font dès lors pas une application correcte de la jurisprudence cantonale qu'ils jugent pertinente. De plus et contrairement à ce qu'ils prétendent, les montants qu'ils allèguent ne correspondent pas à ceux constatés par la juridiction cantonale. En effet, dans "l'état de fait point 13" de l'arrêt entrepris auquel ils se réfèrent, celle-ci n'a fait qu'exposer leur argumentation en instance cantonale, sans procéder à des constatations déterminantes.

**5.2.3.** On précisera par ailleurs que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en application de l'art. 26 Cst., pour déterminer si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires (cf. ATF 143 I 73 consid. 5.1; arrêt 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 15.1 et les références).

En se limitant à invoquer que la cour cantonale aurait de manière insoutenable omis de tenir compte d'une diminution de leur fortune entre 2015 et 2018, les recourants ne démontrent pas, conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, qu'une imposition confiscatoire les concernant s'établirait dans la durée. Une telle démonstration ne se déduit pas non plus du renvoi qu'ils effectuent dans leur mémoire de recours au tableau qu'ils ont produit devant le TAPI. En effet, les chiffres qui y sont exposés ne tiennent manifestement pas compte du revenu (fictif) du rendement de la fortune nette tel que fixé par la juridiction cantonale, pourtant déterminante sous l'angle de la jurisprudence de la Cour de justice invoquée (arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 consid. 9). Partant, les taux de charge fiscale allégués ne sauraient être suivis.

**6.**

En tous points mal fondé, le recours doit dès lors être rejeté.

**7.**

Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge des recourants.

**3.**

Le présent arrêt est communiqué aux recourants, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 24 avril 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser