

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/415/2021-ICC

ATA/712/2022

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 juillet 2022

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____

représentés par Lambelet & Associés SA, mandataire

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
20 septembre 2021 (JTAPI/961/2021)**

EN FAIT

1) Le litige concerne les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2013 de Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____).

2) Monsieur B_____, domicilié à Monaco, est décédé le _____ 2013, laissant comme héritiers son épouse et ses deux fils, M. C_____ et Monsieur D_____, à hauteur de respectivement 8/16, 5/16 et 3/16 de la succession.

Au moment de son décès, le de cujus était propriétaire de plusieurs biens immobiliers dans le canton de Genève pour une valeur vénale totale de CHF 105'056'616.-.

3) Le 30 janvier 2015, les époux A_____ ont déposé leur déclaration fiscale 2013.

Ils ont notamment indiqué que M. C_____ participait à une succession non partagée à hauteur de CHF 62'812'500.- pour la fortune et de CHF 216'702.- pour le revenu.

S'agissant de leurs immeubles, ils ont déclaré, comme immeuble occupé par le propriétaire, une parcelle construite sise à Cologny, et deux immeubles locatifs ou loués, le tout pour un total de CHF 1'518'000.- de fortune et pour CHF 100'107.- de revenus y relatifs.

4) Par bordereau ICC du 20 janvier 2016, l'AFC-GE a taxé les époux A_____ pour l'année 2013. Selon l'avis de taxation, elle a enlevé de la valeur de la succession non partagée la valeur des immeubles et les revenus y relatifs et a intégré ceux-ci dans la taxation immobilière.

Les revenus bruts immobiliers s'élevaient à CHF 503'868.- et la fortune brute immobilière à CHF 12'131'553.-. La succession non partagée était prise en compte au niveau de la fortune pour CHF 52'198'947.-.

5) Le 4 février 2016, les époux A_____ ont formé une réclamation contre cette taxation. La partie de fortune immobilière revenant à M. C_____ s'élevait, compte tenu du partage partiel convenu entre les héritiers, à 13/16 de la succession.

Ils ont requis l'application de l'art. 64 al. 4 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), selon lequel la fortune dévolue par succession à un contribuable au cours de la période fiscale n'était imposable qu'à partir de la date de la dévolution. Ils ont aussi invoqué le grief de l'impôt confiscatoire et détaillé les revenus et charges concernant les

différents biens immobiliers ainsi que les calculs d'impôt que l'AFC-GE aurait dû prendre en compte

- 6) Selon la déclaration de succession datée du 16 avril 2016, le de cujus était propriétaire de neuf parcelles construites (une à Cologny et huit à Veyrier) et trente-cinq non construites (sept à Thônex, six à Vandœuvres et vingt-deux à Corsier). Il avait en outre une dette de CHF 7'560'000.- liée à un prêt hypothécaire.
- 7) Par bordereau de droits de succession du 13 octobre 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a réparti l'avoir successoral imposable à raison de 5/16 pour M. C_____ (soit CHF 32'830'192,50), de 8/16 pour sa mère et de 3/16 pour son frère.

Les intéressés appartenant tous à la première catégorie d'héritiers, l'impôt était nul.

- 8) Le 31 octobre 2016, l'AFC-GE a informé les époux A_____ qu'elle entendait rectifier la taxation 2013 en leur défaveur afin de correspondre à la valeur fixée pour la perception des droits de succession, conformément à l'art. 52 al. 3 LIPP, précisant que les parts de M. C_____ dans la succession s'élevaient à 5/16 et non à 13/16, le partage instaurant ces parts n'ayant eu lieu qu'en 2016, soit postérieurement à l'héritage.
- 9) Le 28 novembre 2016, les époux A_____ ont répondu à l'AFC-GE que le partage instaurant leurs parts à 13/16 avait eu lieu en 2013. Ils ont proposé des nouveaux calculs de la fortune et du revenu imposables en 2013, avec application du bouclier fiscal.
- 10) Par décision sur réclamation du 26 janvier 2021, l'AFC-GE a rectifié le bordereau avec l'application du calcul *pro rata temporis* sur la fortune conformément à l'art. 64 al. 4 LIPP. Elle a aussi rectifié les intérêts hypothécaires selon leur demande et a accepté de prendre en considération leur part de 13/16 dans la succession. Elle a maintenu la taxation concernant l'application du bouclier fiscal, l'intégralité de leur fortune devant être prise en compte.

Sur la base d'un revenu imposable de CHF 381'104.- (comprenant un rendement net de la fortune privée de CHF 284'473.-), au taux de CHF 384'971.- (comprenant un rendement net de la fortune privée de CHF 288'723.-), et d'une fortune imposable de CHF 49'055'280.-, au taux de CHF 49'764'907.-, le montant réclamé aux époux A_____ s'élevait à CHF 511'037.45, à savoir CHF 88'934.55 d'impôt sur le revenu, CHF 294'075.85 d'impôt sur la fortune, CHF 85'926.60 d'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC), ainsi que des frais de « délai renvoi de déclaration » de CHF 40.- et des intérêts de retard de CHF 72'430,80, sous

déduction d'une réduction de l'impôt sur la fortune sur le plan cantonal (CHF 25'478,55) et communal (CHF 4'916.80) au titre du « bouclier fiscal ».

- 11) Par acte du 5 février 2021, les époux A_____ ont interjeté recours contre cette décision par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant à ce qu'il soit dit que le bordereau de taxation ICC 2013 était erroné, nul et partant non avenu, et à ce que l'AFC-GE soit invitée à en émettre un nouveau conforme au droit, sous suite de frais et dépens.

Les dettes fiscales issues de leur taxation 2013 ainsi que la dette résiduelle du de cujus d'un montant de CHF 6'829'461.- devaient être déduites de leur fortune imposable. Une réduction complémentaire de l'impôt sur la fortune à hauteur de CHF 21'679,30 devait intervenir, afin que le total des ICC soient limités à 70 % de leur revenu net imposable.

Leur fortune immobilière sise à Genève susceptible de générer un rendement se montait à CHF 25'532'063.- et avait produit un rendement net de CHF 292'125.- (un rendement de CHF 411'982.-, des frais de CHF 70'909.- et des intérêts de CHF 48'948.-), soit un rendement d'un taux de 1,14 %. Le reste de la fortune immobilière, soit CHF 53'894'435.-, ne générerait aucun rendement, faute de pouvoir être construit, loué ou vendu. Malgré la réduction de CHF 30'395.- au titre du bouclier fiscal, l'ICC s'élevait à CHF 438'601,75, soit 114 % du revenu imposable de CHF 381'104.-. Cette situation n'avait pas évolué jusqu'à l'année 2020, de sorte que l'ICC avait dépassé 100% du revenu imposable pendant huit périodes fiscales consécutives.

Ils devaient par ailleurs être mis au bénéfice de la jurisprudence de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), découlant de l'arrêt du 20 décembre 2011 (ATA/771/2011), laquelle permettait d'obtenir une réduction plus importante que celle résultant de l'art. 60 LIPP, quand bien même la limite était fixée à 70%, puisqu'elle incluait l'IIC. Les conditions résultant de cet arrêt étaient en l'occurrence respectées : près de 100 % d'impôt pendant une durée de plusieurs années, huit en l'espèce, le fait qu'ils n'avaient pas arrangé leur fortune, composée majoritairement de terrains, pour qu'elle ne génère pas de revenu, que les biens pouvant être loués l'étaient et généraient un rendement de plus de 1% et, enfin, que leur fortune mobilière demeurait très limitée, à savoir CHF 1'009'748.-.

- 12) Dans sa réponse du 12 avril 2021, l'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte qu'elle admettait la déduction de la dette fiscale de la fortune imposable, et au rejet du recours pour le surplus.

Les décomptes finaux, datés des 20 janvier 2016 et 26 janvier 2021, ne pouvaient aboutir à des déductions d'intérêts moratoires sur acomptes et d'intérêts compensatoires négatifs pour 2013, ni pour le revenu, n'étant pas échus lors de

cette année, ni pour la fortune, n'étant pas une dette, ce qu'ils ne pouvaient être avant même d'être échus. Cela ne pouvait intervenir qu'en 2016.

La dette fiscale du de cujus invoquée n'était prouvée par aucune pièce probante. Elle ne figurait d'ailleurs ni à l'inventaire de la succession, ni dans l'acte de partage.

À compter de la période fiscale 2011, le caractère confiscatoire d'une imposition devait s'apprécier sur la base de l'art. 60 LIPP. Ce n'était que pour les périodes fiscales antérieures à 2011, en l'absence de base légale, que le caractère confiscatoire se déterminait sur la base des critères fixés par la jurisprudence sous l'angle de la garantie de la propriété. De plus, le rendement de la fortune 2013 devait être fixé à au moins 1 % de la fortune nette imposable, soit à CHF 499'305.-, fait non contesté par les époux A_____. L'ICC litigieux s'élevait à CHF 438'566.65, si bien qu'il dépassait le pourcentage retenu par la jurisprudence (70% du revenu imposable, soit CHF 381'104.-), mais ce pourcentage de 70% n'avait pas été atteint dans les années précédentes. Ainsi, l'élément de la durée n'était pas réalisé et le caractère confiscatoire de l'impôt litigieux devait être nié. Les intéressés devaient certes payer des montants d'impôt importants au regard de leurs revenus en 2013, mais ceux-ci n'atteignaient toutefois pas la propriété dans leur substance sur une longue période. Dans la mesure où le noyau essentiel de la propriété privée n'était pas touché dans la durée, l'imposition ne pouvait être qualifiée de confiscatoire.

- 13) Dans leur réplique du 12 mai 2021, les époux A_____ ont pris acte de ce que l'AFC-GE s'engageait à porter en déduction de leur fortune imposable leurs dettes fiscales et que la déduction des intérêts moratoires et compensatoires négatifs ne pouvait être prise en compte que lors de la période fiscale correspondant à la notification des bordereaux de taxation 2013, soit en 2016.

En ce qui concernait la dette fiscale du de cujus, leur taxation relative à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2016 faisait état d'un « autre revenu » qui générait la dette fiscale querellée. Une note dans le bordereau la liait à un accord du 10 mai 2019 qui avait pour but de taxer cet autre revenu dans le chef de M. C_____, alors qu'il aurait dû être taxé dans la succession de son père, décédé en 2013. La dette existait donc au 31 décembre 2013 puisqu'elle avait été taxée en 2016.

Dès lors que l'ICC 2013 totalisait CHF 438'566.65, cela équivalait, par rapport à leur revenu net imposable de CHF 381'104.-, à une imposition de 115 %. Les bordereaux ICC 2013 à 2019 dénotaient tous d'un impôt résiduel confiscatoire dépassant systématiquement 100 % du revenu net imposable, comme cela ressortait du tableau suivant :

Année	fortune	revenu ICC	ICC avec	% d'impôt ICC
-------	---------	------------	----------	---------------

	imposable	imposable	bouclier fiscal	
2013	49'055'280.-	381'104.-	438'567.-	115 %
2014	50'958'515.-	410'494.-	450'324.15	110 %
2015	50'480'584.-	462'061.-	452'988.-	98 %
2016	44'930'311.-	188'970.-	381'936.55	202 %
2017	44'458'819.-	254'386.-	312'867.15	123 %
2018	43'523'261.-	149'278.-	283'148.85	188 %
2019	43'800'233.-	59'311.-	266'583.70	449 %

L'art. 60 LIPP et l'ATA/771/2011 étaient tous deux des émanations de la garantie de la propriété. Il y avait une place dans l'ordre juridique pour deux voies, l'une étant une base légale au sens formel, l'autre une émanation jurisprudentielle, qui transcrivaient le principe constitutionnel de la garantie de la propriété. Il était en effet possible que malgré une réduction de l'impôt sur la fortune au sens de l'art. 60 al. 4 LIPP via le bouclier fiscal, l'impôt sur la fortune résiduel et réduit par ledit bouclier demeure encore confiscatoire. À ce moment, l'ATA/771/2011 s'appliquerait pour réduire ultérieurement la charge fiscale afin que la garantie de la propriété soit honorée. Ainsi, l'art. 60 LIPP et l'ATA/771/2011 fonctionnaient en tandem, sans s'exclure mutuellement.

La chambre administrative avait expressément retenu dans sa jurisprudence que la notion de bouclier fiscal avait été introduite afin de concrétiser au niveau cantonal le principe de l'interdiction de l'imposition confiscatoire, offrant ainsi au contribuable genevois une protection complémentaire.

Leurs bordereaux ICC 2013 à 2019 dénotaient tous d'un impôt résiduel confiscatoire puisque même réduit, cet impôt résiduel dépassait systématiquement les 100 % de revenu net imposable. Le caractère confiscatoire s'inscrivait dès lors manifestement dans la durée. Leurs revenus n'avaient pas atteint 1 % de la fortune nette entre 2013 et 2019 pour le calcul du bouclier fiscal, raison pour laquelle ils avaient été complétés par un rendement « fictif » pour le calcul du bouclier fiscal au sens de l'art. 60 al. 1 LIPP. Cela signifiait qu'ils ne pouvaient acquitter l'impôt sur la fortune de plus ou moins 1 % de la fortune nette et qu'ils devaient par conséquent entamer leur fortune pour payer l'impôt. Partant, leur imposition était confiscatoire, atteignant à son noyau essentiel et l'empêchant de se reformer.

- 14) Dans sa duplique du 7 juin 2021, l'AFC-GE a relevé que s'agissant de la dette fiscale du de cujus revendiquée, les intéressés n'avaient apporté aucune explication probante ni aucun élément de preuve alors que le fardeau de la preuve leur incombait. Quant à l'imposition confiscatoire, le calcul du bouclier fiscal avait été bien appliqué dans le cadre de la taxation 2013 et le principe de la garantie de la propriété ainsi respecté.
- 15) Par jugement du 20 septembre 2021, le TAPI a admis partiellement le recours, précisant que le dossier était renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation en ICC 2013, « avec une déduction fondée sur la base de la jurisprudence résultant de l'art. 26 [de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101)] ».

Le jugement relevait notamment que les époux A_____ n'avaient apporté aucun élément concret susceptible d'étayer l'existence de la dette résiduelle du de cujus, de sorte que le grief y relatif devait être écarté.

La simple existence de l'art. 60 LIPP n'avait pas pour effet d'empêcher la mise en œuvre d'une jurisprudence se fondant sur une disposition constitutionnelle toujours en vigueur. À la lumière de la jurisprudence, il convenait de constater que l'imposition 2013 des intéressés demeurait, nonobstant l'application de l'art. 60 LIPP, encore confiscatoire. L'ICC, avec la déduction résultant de l'art. 60 LIPP, dépassait largement les 100 % de revenu net imposable, dépassement qui ne portait pas que sur l'année fiscale en cause, mais qui s'était prolongé lors des six années suivantes (hormis en 2016, où il était de 98,03 %). Partant, le caractère confiscatoire s'inscrivait dans la durée. De plus, les époux A_____ n'avaient pas influencé de manière artificielle leur revenu ou leur fortune, celle-ci ayant d'ailleurs été acquise par héritage et étant composée, en grande partie, de terrains non constructibles ne procurant aucun ou peu de rendement. Leurs revenus n'avaient pas atteint 1 % de la fortune nette, ni lors de l'année en cause, ni lors de celles suivantes, de sorte qu'un rendement « fictif » pour le calcul du bouclier fiscal au sens de l'art. 60 al. 1 LIPP avait été pris en compte, ce qui signifiait qu'ils avaient dû entamer leur fortune pour payer l'ICC.

Pour le surplus, il était donné acte à l'AFC-GE de son engagement de procéder à la déduction des dettes fiscales de la fortune imposable des intéressés pour l'année 2013, et de la déduction des intérêts moratoires et compensatoires négatifs lors de la taxation de l'année fiscale 2016.

- 16) Par acte du 25 octobre 2021, l'AFC-GE a interjeté recours contre le jugement précité par-devant la chambre administrative en concluant à son annulation en tant qu'il considérait que l'impôt des époux A_____ était confiscatoire.

Elle avait notifié aux intéressés leurs avis de taxation pour les années 2014 à 2019, lesquels avaient tous fait l'objet de réclamations qui étaient en cours d'instruction.

Le TAPI avait fait abstraction du fait qu'à compter de la période fiscale 2011, le caractère confiscatoire de l'imposition devait s'apprécier en premier lieu sur la base de l'art. 60 LIPP. S'il y avait lieu à réduction en application de cette disposition, elle était imputée sur l'impôt sur la fortune. Bien que les notions de bouclier fiscal et d'impôt confiscatoire étaient liées, il convenait de ne pas les assimiler.

Le TAPI se trompait lorsqu'il indiquait que l'ICC, avec la déduction de l'art. 60 LIPP, dépasserait le 100 % du revenu net imposable. Le total de l'impôt ICC à prendre en compte se montait à CHF 352'615.- et non à CHF 438'567.-. La fortune imposable pour 2013 s'élevait à CHF 49'930'585.-. Un rendement de 1 % correspondait à CHF 499'306.-. Dès lors que le rendement net de la fortune privée des époux A_____ s'élevait à CHF 288'725.-, il en résultait une insuffisance de revenu de CHF 210'581.- qui devait être intégrée dans le calcul du bouclier fiscal, respectivement de l'imposition confiscatoire. En tenant compte de ce rendement minimum, le pourcentage à prendre en compte s'élevait à 59 %, et non à plus de 100 %, ce qui ne représentait pas un caractère confiscatoire.

Les pourcentages retenus par le TAPI pour considérer que le dépassement avait perduré pendant plusieurs années étaient erronés, dès lors qu'ils n'avaient pas été calculés conformément aux règles établies par la jurisprudence, ceux-ci prenant en compte à tort l'IIC mais omettant de tenir compte du rendement minimum de 1 % de la fortune nette.

En comparant l'année fiscale 2013 aux périodes fiscales postérieures, le TAPI consacrait une violation du principe de l'égalité de traitement. De cette manière, un contribuable ayant plusieurs périodes fiscales postérieures en cours de taxation, formant une réclamation sur une taxation antérieure, bénéficierait d'une analyse étendue de sa situation en comparaison d'un contribuable qui aurait été régulièrement taxé. Les années postérieures ne devaient donc pas être prises en considération : seules les années antérieures pouvaient l'être. En l'occurrence, l'analyse des périodes 2011 et 2012 permettait de constater que les seuils d'application du bouclier fiscal n'étaient pas atteints.

Les critères de pourcentage et d'assez longue durée n'étant pas remplis, il n'était pas nécessaire d'examiner les autres critères, et il devait être conclu que l'imposition n'était pas confiscatoire en 2013.

Si par impossible la chambre administrative considérait qu'il fallait prendre en compte les années postérieures dans l'analyse de l'imposition confiscatoire, il

convenait de relever que la limite jurisprudentielle de 70 % n'était dépassée qu'en 2015, et d'un pourcent seulement.

C'était à tort que le TAPI avait considéré que les contribuables avaient dû entamer leur fortune pour payer l'ICC et que leur fortune avait diminué depuis 2013. Celle-ci avait au contraire augmenté de CHF 1'900'000.-, notamment par l'augmentation des avoirs bancaires.

- 17) Le 19 novembre 2021, les époux A_____ ont relevé que s'ils étaient mis au bénéfice de l'interdiction de l'imposition confiscatoire telle qu'elle ressortait de l'ATA/771/2012 précité, ils auraient le droit à une déduction d'impôt s'élevant à CHF 56'390.-, tandis qu'elle ne se montait qu'à CHF 30'395.- avec le bouclier fiscal.

Même après avoir été réduit par le bouclier fiscal de l'art. 60 LIPP, l'impôt sur la fortune résiduel d'un contribuable pouvait demeurer confiscatoire. Si les conditions de l'interdiction de l'imposition confiscatoire étaient remplies, principalement parce que l'atteinte s'inscrivait dans la durée, il avait alors le droit à une réduction supplémentaire sur l'impôt sur la fortune sur la base de l'ATA/771/2012 précité.

La chambre administrative avait validé la coexistence de l'interdiction de l'imposition confiscatoire liée à la garantie de la propriété de l'art. 26 Cst. et le bouclier fiscal au niveau de la fiscalité cantonale, qui était donc une protection supplémentaire, les deux notions n'étant pas mutuellement exclusives.

L'ICC 2013 représentait 92 % du revenu net imposable si on ne tenait pas compte de l'IIC et 114 % si on le prenait en compte.

Il n'était pas possible de calculer le pourcentage par rapport à un revenu taxable qui comprenait un rendement fictif comme tentait de le faire l'AFC-GE.

Les retards de taxation ne leur étaient en aucun cas imputables dès lors qu'ils avaient respecté leurs obligations de procédure. Il était aberrant de se référer aux périodes fiscales 2011 et 2012 antérieures au décès du de cujus car ce n'était qu'à la suite de la dévolution successorale que la fortune de M. C_____ était passée de CHF 2 millions à CHF 50 millions, conduisant mathématiquement à un cumul d'impôts confiscatoires.

Dès lors que la référence aux années antérieures n'avait pas de sens, leur interdire de se référer aux années postérieures ferait perdre tout son sens à l'instauration de la garantie de la propriété, ce d'autant plus qu'il appartenait au contribuable de prouver le caractère confiscatoire de son imposition.

- 18) Le 7 février 2022, l'AFC-GE a indiqué qu'elle persistait intégralement dans les considérants et les conclusions de son recours.

- 19) Le 10 février 2022, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 3a).

b. En l'espèce, le présent litige porte sur la taxation ICC 2013 des recourants.

Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la LIPP, dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Il s'ensuit que la présente cause est régie par la LIPP ainsi que par la LHID, dans sa teneur en vigueur en 2013.

- 3) a. Aux termes de l'art. 26 al. 1 Cst., la propriété est garantie. En matière fiscale, cette disposition ne va pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, laquelle porte atteinte à l'institution même et au noyau essentiel de la propriété privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.2 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 16c). Pour juger 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 ; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 143 I 73 consid. 5 ; 128 II 112 consid. 10b/bb ; 106 Ia 342 consid. 6a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.1 ; 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1) ou encore le fait que l'impôt sur la fortune devait en principe pouvoir être couvert par les rendements de celle-ci (ATF 106 Ia 342 consid. 6b).

b. Le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition, qu'il n'a constaté qu'à une reprise, dans le

cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, relativement à laquelle l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu, combinés, représentaient 55 % du montant des rentes d'une personne ayant une capacité contributive réduite (ATA/125/2018 du 6 février 2018 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 48 n. 50).

Le Tribunal fédéral a notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'était pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 143 I 73 consid. 5 ; 106 Ia 342 consid. 6c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 précité consid. 3.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in RDAF 2007 I 573).

- 4) a. Le 1^{er} janvier 2011 est entré en vigueur l'art. 60 LIPP, lequel constitue à lui seul la section 6 (intitulée « charge maximale ») du chapitre IV de la LIPP consacré à l'impôt sur la fortune.

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 (art. 60 al. 1 LIPP).

Selon l'art. 60 al. 2 LIPP sont considérés comme rendement net de la fortune, au sens de l'al. 1, les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière, sous déduction des frais mentionnés à l'art. 34 let. a, c, d et e LIPP (let. a) ; et 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 (let. b).

S'il y a lieu à réduction, celle-ci est imputée sur les impôts sur la fortune, centimes additionnels cantonaux et communaux compris. L'État et les communes intéressées la supportent proportionnellement à leurs droits (art. 60 al. 4 LIPP).

b. La chambre administrative a déjà eu l'occasion de préciser que la notion de bouclier fiscal a été introduite afin de concrétiser au niveau cantonal le principe de l'interdiction confiscatoire, offrant ainsi au contribuable genevois une protection complémentaire. Par conséquent, dans l'appréciation globale du caractère confiscatoire de l'impôt, l'autorité intimée pouvait s'y référer (ATA/459/2018 du 8 mai 2018 consid. 6).

c. Le Tribunal fédéral a considéré que dès lors que la LHID ne contient aucune disposition relative à un tel mécanisme correctif, celui-ci relève donc

exclusivement du droit cantonal autonome (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1016/2019 du 5 octobre 2021 consid. 2.2).

- 5) Au plan cantonal, la chambre de céans a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98,5 % du revenu imposable des recourants, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 consid. 9). Elle est arrivée à la même conclusion s'agissant d'une imposition totale, tant sur le revenu que sur la fortune, équivalant à 92.36 % du revenu imposable ICC de la contribuable, ce qui épuisait la substance de l'objet imposable et empêchait sa reconstitution, l'atteinte s'inscrivant au demeurant dans la durée (ATA/818/2012 du 4 décembre 2012 consid. 9). En revanche, la chambre administrative a nié, à de nombreuses reprises, le caractère confiscatoire de l'imposition en présence de situation exceptionnelle ou qui ne s'inscrivait pas dans la durée (ATA/329/2018 du 10 avril 2018 ; ATA/168/2018 du 20 février 2018 ; ATA/1264/2015 du 24 novembre 2015 ; ATA/662/2015 du 23 juin 2015).
- 6) a. Dans plusieurs arrêts dans laquelle la chambre administrative a eu à examiner, sous l'angle de l'art. 26 Cst., si une taxation présentait un caractère confiscatoire, elle s'est inspirée, pour déterminer la charge fiscale admissible, de l'art. 60 LIPP, alors même que cette disposition n'était pas encore entrée en vigueur pour les exercices litigieux. Elle a ainsi retenu, s'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, que l'imposition totale correspondant à l'ICC sur le revenu, l'imposition sur la fortune ainsi que l'IIC, ne devait pas excéder 70 % de leur revenu imposable, étant précisé que pour ce calcul, le rendement net de la fortune serait fixé au moins à 1 % de la fortune nette (ATA/584/2013 du 3 septembre 2013 ; ATA/818/2012 du 4 décembre 2012 ; ATA/771/2011 précité).
- b. Dans un arrêt postérieur portant sur la période fiscale 2011, la chambre de céans a considéré que les ATA/771/2011 et ATA/818/2012 précités – dans lesquels elle a notamment retenu que l'imposition finale cantonale ne devait pas excéder 70% – ne trouvaient pas application car ils visaient précisément deux situations antérieures à l'entrée en vigueur de l'art. 60 LIPP, alors qu'il n'existait pas de mécanisme de bouclier fiscal. La question de savoir s'il y avait de l'espace pour un examen du caractère confiscatoire de la taxation en cas d'application de l'art. 60 LIPP pouvait en l'espèce demeurer indéterminée. La contribuable n'avait en effet pas démontré que la taxation litigieuse portait atteinte au noyau même de la garantie de la propriété et le TAPI s'était uniquement référé au pourcentage de la taxation pour estimer que l'imposition était confiscatoire (ATA/168/2018 précité consid. 5 et 6).
- 7) Lorsqu'il fait valoir que l'impôt a un caractère confiscatoire, le contribuable, qui a la charge de la preuve (ATA/168/2018 précité consid. 6), ne peut se limiter à alléguer celui-ci sans aucune démonstration de sa réalité, le seul niveau d'imposition ne suffisant pas à cet égard (ATA/168/2018 précité consid. 6 ;

ATA/779/2015 du 28 juillet 2015 consid. 5d ; ATA/781/2015 du 28 juillet 2015 consid. 4c).

8) a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2).

b. Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1). S'agissant plus spécialement des travaux préparatoires, bien qu'ils ne soient pas directement déterminants pour l'interprétation et ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme. En effet, ils révèlent la volonté du législateur, laquelle demeure, avec les jugements de valeur qui la sous-tendent, un élément décisif dont le juge ne saurait faire abstraction même dans le cadre d'une interprétation téléologique (ATF 119 II 183 consid. 4b ; 117 II 494 consid. 6a ; ATA/994/2021 du 28 septembre 2021 consid. 8e). Les travaux préparatoires ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils ont trouvé expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 4).

c. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou lacune proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit

constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution. La même chose vaut en droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve des cas d'abus de droit qui comprennent notamment les situations d'évasion fiscale (ATF 131 II 562 consid. 3.5 et les références citées).

Le juge ne saurait s'écarter d'une interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable (de lege ferenda) ; autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur par le biais d'une interprétation extensive (ou restrictive) des dispositions légales (ATF 130 II 65 consid. 4.2 ; ATA/442/2022 précité consid. 6c ; ATA/226/2019 du 5 mars 2019 consid. 9).

d. Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine. Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 consid. 3.4).

- 9) Le point litigieux est de savoir si, à compter de l'entrée en vigueur de l'art. 60 LIPP au 1^{er} janvier 2011, cette disposition a remplacé les règles et principes établis jusqu'alors pour veiller au respect du principe de la garantie de la propriété au sens de l'art. 26 Cst. ou si cette disposition cantonale ne relève que d'une protection complémentaire, leur application conjointe demeurant possible.

Dans l'ATA/168/2018 précité, la chambre de céans a laissé cette question ouverte, au motif que le contribuable n'avait pas démontré que sa taxation portait atteinte au noyau même de la garantie de la propriété et que le TAPI s'était uniquement référé au pourcentage de la taxation pour estimer que l'imposition était confiscatoire. Celle-ci a en revanche expressément exclu l'application de l'ATA/771/2011 invoqué par les intimés lorsque le litige concernant une année fiscale postérieure à l'entrée en vigueur de l'art. 60 LIPP, comme en l'espèce.

Il n'est dès lors pas certain qu'un nouvel examen de l'imposition, sous l'angle de la jurisprudence appliquée pour les périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de l'art. 60 LIPP, soit à nouveau possible après l'application de cette disposition, celle-ci visant précisément à mettre en œuvre ce principe. Cela reviendrait en effet à admettre un cumul de déductions.

Cette question souffrira toutefois de demeurer indécise compte tenu de ce qui suit.

- 10) Le TAPI a considéré que l'ICC 2013 des contribuables, nonobstant la déduction liée au bouclier fiscal, demeurait confiscatoire, dès lors qu'il dépassait largement les 100 % de leurs revenus nets imposable, dépassement qui s'était prolongé dans le temps puisqu'il avait perduré lors des six années suivantes (hormis 2016, où il était de 98,03%). Pour arriver à ce constat, le TAPI s'est notamment basé sur les chiffres ressortant du tableau produit par les contribuables à l'appui de leur réplique produite devant le TAPI.

L'autorité recourante critique toutefois les calculs établis sur la base de ces chiffres, relevant notamment qu'ils prennent à tort en compte l'IIC, mais omettent faussement de tenir compte d'un rendement fictif de 1 % de la fortune nette des contribuables. Elle relève ainsi que l'imposition des contribuables, après la déduction liée au bouclier fiscal, ne serait plus confiscatoire, les critères du taux et de la durée n'étant pas remplis.

Compte tenu de la jurisprudence précitée, il appert que dès lors que l'art. 60 al. 1 LIPP était en vigueur durant l'exercice litigieux – 2013 –, le caractère confiscatoire de l'ICC doit être examiné à la lumière de cette disposition. Les contribuables, suivis par le TAPI, ne pouvaient dès lors procéder à une simple comparaison entre l'ICC total et leur revenu imposable pour déterminer le taux de l'un par rapport à l'autre, sans tenir compte des règles et critères de l'art. 60 LIPP.

- 11) Se pose ainsi préalablement la question de savoir s'il y a lieu tenir compte de l'IIC.

a. La lecture du texte de l'art. 60 LIPP ne fournit pas de réponse à cette question.

b. Il ressort du commentaire article par article de l'exposé des motifs du « Projet de loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) » du 7 novembre 2008 (ci-après : PL 10385) relatif à l'art. 61 LIPP – devenu l'actuel art. 60 LIPP – que cette disposition visait à limiter la charge fiscale qui pesait sur les grandes fortunes en introduisant un taux maximal d'imposition cumulée du revenu et de la fortune fixé à 60% du revenu net. Ce calcul s'effectuait sans tenir compte (i) ni de l'IFD, (ii) ni d'autres impôts cantonaux (IIC notamment). Si la charge totale dépassait ce plafond, la réduction auquel le contribuable avait droit était appliquée exclusivement sur les impôts cantonaux et communaux sur la fortune (PL 10385, 56e législature - 4e année - Session 02 (décembre 2008) - Séance 6 du 04.12.2008 à 17h00).

Par ailleurs, à la constatation d'un commissaire que le bouclier fiscal proposé par le PL 10385 se situait à 60 % du revenu net imposable et qu'il fallait toutefois encore ajouter l'IFD, l'AVS appliqué sur le revenu du travail et notamment l'IIC, le Conseiller d'État, alors en charge du département des finances, devenu depuis lors le département des finances et des ressources

humaines, avait répondu qu'il « ne faut pas ajouter l'AVS dans le calcul. Le bouclier fiscal prévu par le PL 10385 ne concerne d'ailleurs pas tous les cas de contribuables, mais ceux dont les revenus sont faibles par rapport à leur fortune ». Il avait en outre ajouté « que l'imposition sur la fortune ne dépasse pas de toute façon 1 % et l'IIC se monte à 1 ‰ et non à 1%. Effectivement, comme la Suisse ne connaît pas d'imposition sur les gains en capitaux, il faut bien à un moment que les différentiels qui se créent soient taxés » (MGC 2008-2009/IX A p. 11707).

c. L'IIC ne constitue pas un impôt sur la fortune, mais un impôt foncier. Les taxes immobilières ou impôts fonciers correspondent en effet à des impôts réels (Nicolas MERLINO in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 686 n. 57 ad art. 32 LIFD) qui sont basés sur la valeur fiscale de l'immeuble (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2021, p. 371 n. 75). C'est d'ailleurs pour cette raison que l'IIC ne fait pas partie du droit harmonisé et relève uniquement du droit cantonal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1 et les références citées ; ATA/670/2014 du 26 août 2014 ; ATA/593/2014 du 29 juillet 2014 consid. 4), ce qui n'aurait pas pu être le cas s'il était un impôt sur la fortune (art. 2 al. 1 let. a et 13 al. 1 LHID).

d. Dans un arrêt récent, la chambre de céans a relevé, dans un litige ayant pour objet le calcul du bouclier fiscal, que l'absence de prise en compte de l'IIC dans ce calcul n'avait pas fait l'objet d'un recours de la contribuable et n'était donc plus contentieuse (ATA/442/2022 du 26 avril 2022 consid. 2).

Dans plusieurs affaires, la chambre de céans a intégralement confirmé les calculs du bouclier fiscal opérés par l'AFC-GE, dont il ressortait clairement que l'impôt sur le revenu avait été établi sans prendre en compte la taxe professionnelle, l'IIC et les imputations (ATA/97/2022 du 1^{er} février 2022 consid. 4 et 5 ; ATA/601/2020 du 16 juin 2020).

Dans l'ATA/1201/2017 du 22 août 2017, la chambre de céans a confirmé la solution adoptée par le TAPI consistant à ne pas prendre en compte la taxe personnelle et l'IIC (consid. 14).

e. Les parties relèvent toutes deux que les revenus imposables des contribuables en 2013 s'élèvent à CHF 381'104.-, respectivement CHF 384'971.- pour le taux. Ils s'accordent également sur le fait que le total des impôts ICC 2013 (pour les revenus et la fortune) s'élèvent à CHF 352'615.-. Les contribuables, suivis par le TAPI, ont toutefois ajouté à ce chiffre le montant de CHF 85'926.60 correspondant à l'IIC, portant le total à CHF 438'542.-.

Même si elle ne s'est jamais expressément penchée en détail jusque-là sur la question de savoir s'il y a lieu de tenir compte de l'IIC dans le calcul du bouclier

fiscal, la chambre de céans a systématiquement confirmé les décisions de l'AFC-GE et les jugements du TAPI considérant que tel ne devait pas être le cas.

L'approche historique, combinée au fait que l'IIC ne constitue pas un impôt sur la fortune, permettent également de confirmer que cet impôt ne doit pas être inclus dans le calcul du bouclier fiscal.

Dès lors, c'est à tort que le TAPI a pris en compte le total des impôts ICC 2013 en y ajoutant le montant de l'IIC.

- 12) Si les parties ne développent aucune argumentation sur les montants à prendre en considération à titre de fortune, il ressort de leurs écritures respectives que l'autorité recourante a pris en compte la fortune totale pour le taux (avant les déductions sociales sur la fortune), tandis que les recourants ont uniquement tenu compte de leur fortune imposable dans le canton de Genève.

a. La chambre de céans n'a jamais eu à se prononcer explicitement sur cette question.

b. Dans le cadre d'une affaire portant sur l'application du bouclier fiscal, le Tribunal fédéral a relevé que, du point de vue de l'égalité de traitement, ce qui compte est la situation économique globale des contribuables, qui doit être évaluée en fonction de l'ensemble des revenus de ceux-ci. Ledit principe ne serait pas respecté si leur charge maximale était calculée non pas sur la base de leurs revenus mondiaux, mais uniquement en fonction de leurs revenus genevois. En effet, dans ce cas, ils pourraient invoquer l'art. 60 LIPP/GE et profiter d'une charge maximale réduite, malgré une capacité économique supérieure, compte tenu du revenu perçu à l'étranger. Un tel système avantagerait indûment les contribuables, par comparaison avec d'autres contribuables genevois touchant le même revenu imposable à Genève, mais ne bénéficiant pas de revenus supplémentaires venant de l'étranger (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1133/2015 du 11 novembre 2016 consid. 5.2).

c. En l'occurrence, la chambre de céans est d'avis que le même raisonnement peut être appliqué en l'espèce, de sorte qu'il convient de prendre en compte la fortune imposable mondiale (avant déductions sociales sur la fortune) des contribuables, soit CHF 49'930'585.-, et non uniquement leur fortune imposable dans le canton de Genève comme semble l'avoir retenu le TAPI en se référant aux calculs établis par les contribuables.

- 13) L'autorité recourante reproche également au TAPI de ne pas avoir pris en compte un rendement minimum fictif de 1 % de la fortune nette des contribuables pour déterminer les revenus ICC imposables des contribuables.

a. Dans deux arrêts traitant du bouclier fiscal genevois, le Tribunal fédéral a relevé que l'art. 60 al. 1 LIPP prévoyait que, pour le calcul de la charge maximale, la fortune était présumée produire un rendement minimum de 1 %. Cette règle avait pour but d'éviter qu'un contribuable disposant d'une fortune importante mais d'un revenu nul, par exemple parce qu'il avait placé son capital dans une société qui ne distribuait aucun dividende, ne puisse échapper à toute imposition. En effet, dans un tel cas, sans la règle prévoyant un rendement minimum de la fortune nette de 1 %, la charge maximale du contribuable en question serait de CHF 0.- (60 % de son revenu net imposable, soit CHF 0.-). Le système instauré par la 2^{ème} phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP permettait alors, dans le calcul du revenu net imposable du contribuable dont le rendement net de la fortune n'était qu'un élément parmi d'autres, de prendre en considération un rendement net de la fortune équivalant au moins à 1 % de la fortune nette. Si le rendement net de la fortune d'un contribuable était inférieur à 1 % de sa fortune nette, c'est ce pourcentage qu'il fallait prendre en compte dans le calcul. Cela ne permettait toutefois nullement de considérer que le résultat final du calcul en question, soit le « revenu net imposable » de l'art. 60 al. 1 1^{ère} phr. LIPP, devait toujours s'élever au moins à 1 % de la fortune nette du contribuable. Le revenu net imposable pouvait en effet, selon les circonstances du cas d'espèce, être inférieur à ce montant (arrêts du Tribunal fédéral 2C_869/2017 et 2C_870/2017 précité consid. 3.6).

Le Tribunal fédéral a encore relevé que dans les deux arrêts précités et alors même que le correctif de l'art. 60 al. 1 2^{ème} phr. LIPP trouvait application dans un cas mais pas dans l'autre que le calcul du « revenu net imposable » prévu par l'art. 60 al. 1 1^{ère} phr. LIPP devait être effectué sur la base d'un rendement net (fictif) de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette du contribuable, ou sur la base du rendement réel de la fortune nette du contribuable, en tenant compte toutefois ensuite de toutes les déductions pertinentes, comme l'avait jugé le TAPI. En retenant que la charge maximale de l'art. 60 LIPP devait directement être fixée à 60 % de 1 % de la fortune nette imposable, la chambre administrative avait effectué une interprétation *contra legem* de cette disposition, sans indiquer aucune raison qui permettrait de procéder de la sorte et était donc tombée dans l'arbitraire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_869/2017 et 2C_870/2017 précité consid. 3.6).

b. Si les parties citent toutes deux les arrêts du Tribunal relevant que si le rendement net de la fortune d'un contribuable est inférieur à 1 % de sa fortune nette, c'est ce pourcentage qu'il faudra prendre en compte dans le calcul (ce qui ne permet toutefois nullement de considérer que le résultat final du calcul en question doit toujours s'élever au moins à 1 % de la fortune nette du contribuable), leur interprétation de ceux-ci diffère.

Les contribuables considèrent qu'il n'est pas possible de calculer le pourcentage par rapport à un revenu taxable qui comprendrait un rendement fictif.

Or, le Tribunal fédéral est manifestement parvenu, à la lecture desdits arrêts, au raisonnement inverse lorsqu'il a relevé dans l'une des deux affaires que le calcul du revenu net imposable prévu par l'art. 60 al. 1 LIPP 1^{ère} phrase devait être effectué sur la base d'un rendement net (fictif) de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette du contribuable, en tenant compte toutefois ensuite de toutes les déductions pertinentes (2C_869/2017 précité consid. 3.6).

En l'occurrence, dès lors que la fortune imposable pour le taux s'élevait en 2013 (avant déductions sociales sur la fortune) à CHF 49'930'585.-, un rendement de 1 % correspond à CHF 499'306.-. Dans la mesure où le rendement net de la fortune privée des contribuables s'élève à CHF 288'725.-, c'est ainsi un rendement net (fictif) de CHF 499'306.- qui aurait dû être pris en compte.

- 14) Au vu de ce qui précède, il convient de relever que dès lors que le rendement net de la fortune privée des contribuables s'élève à CHF 288'725.- et que le rendement net minimum à prendre en compte se monte à CHF 499'306, il en résulte une insuffisance de revenu de CHF 210'581.- qu'il convient d'intégrer dans le calcul du bouclier fiscal, en l'ajoutant au revenu imposable (pour le taux) de CHF 384'971.-. En tenant compte du revenu corrigé, qui s'élève dès lors à CHF 595'552.- (CHF 384'971.- + CHF 210'581.-), et du fait que l'ICC 2013 (sans l'IIC) s'élève à CHF 352'615.-, la charge d'impôt représente à 59,2 % du revenu net imposable.

L'imposition des contribuables ne saurait dès lors plus être considérée comme étant encore confiscatoire à ce stade. Par ailleurs, comme relevé à juste titre par l'autorité recourante, la fortune des contribuables est passée de CHF 49'764'907.- en 2013 à CHF 51'191'963.- en 2014, soit une augmentation de CHF 1'427'056.-, de sorte que c'est à tort que le TAPI a considéré que celle-ci avait diminué depuis l'année 2013. Il ne saurait dès lors être retenu qu'ils devraient entamer leur fortune pour s'acquitter de leur impôt.

Au vu de ce constat, le critère de la durée de l'atteinte n'a pas à être examiné. Cela étant, il sera relevé ce qui suit. C'est à raison que les contribuables soulèvent que les années antérieures à l'année 2013 ne sauraient être prises en compte pour déterminer si une atteinte à la propriété existe, dès lors que ce n'est que suite à la dévolution successorale intervenue cette année-là que la fortune des contribuables a très fortement augmenté, impliquant alors une problématique d'imposition confiscatoire.

À la lumière de ce qui précède, le recours sera admis et le jugement entrepris annulé, dans la mesure où il constate que l'imposition 2013 des contribuables demeure, nonobstant l'application de l'art. 60 LIPP, confiscatoire. Le jugement du TAPI sera confirmé pour le surplus. Il convient donc de renvoyer le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation, laquelle tiendra compte de la déduction de la dette fiscale au niveau de la fortune imposable des

recourants, telle qu'admise par l'AFC-GE devant le TAPI dans sa réponse du 12 avril 2021.

- 15) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge des intimés, pris solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 octobre 2021 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 septembre 2021 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 septembre 2021 en tant qu'il retient le caractère confiscatoire de leur taxation ;

le confirme pour le surplus et renvoie le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

met à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris solidairement, un émoulement de CHF 1'500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Lambelet & Associés SA, mandataire des intimés, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :