

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1105/2024-ICC

ATA/1373/2025

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 9 décembre 2025**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**A** \_\_\_\_\_

représentée par Me André ZOLTY, avocat

**recourante**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**intimée**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
17 mars 2025 (JTAPI/289/2025)**

---

## EN FAIT

- A.** **a.** Domiciliée en Israël, A\_\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable) est assujettie de manière limitée à l'impôt à Genève, où elle est propriétaire d'un bien immobilier.
- b.** Le 4 juin 2023, elle a déposé sa déclaration fiscale pour l'année 2022 et a déclaré opter pour la déclaration simplifiée, permettant de déclarer uniquement les éléments ayant trait à son bien immobilier, y compris les dettes y relatives.
- c.** Par bordereaux de taxation du 10 janvier 2024, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a imposé la contribuable pour l'année 2022 sur la base d'un revenu net imposable de CHF 304'841.- et une fortune nette de CHF 26'719'821.-. Le total des impôts dus s'élevait à CHF 416'857.05 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), dont CHF 48'059.80 d'impôt immobilier complémentaire, et à CHF 35'052.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).
- d.** Le 15 février 2024, A\_\_\_\_\_ a formé réclamation à leur encontre.

Le total des impôts réclamés de CHF 451'909.- sur un revenu de CHF 304'841.- était confiscatoire. Le choix d'une déclaration simplifiée ne devait pas la pénaliser. Même si elle avait rempli une déclaration complète, cela n'aurait rien changé en pratique, puisque, étant domiciliée à l'étranger, elle ne bénéficiait pas du bouclier fiscal. Elle demandait que le bouclier fiscal lui soit appliqué, considérant que le fait qu'il soit réservé aux personnes domiciliées en Suisse heurtait le principe de l'égalité de traitement.

- e.** Par décisions du 27 février 2024, l'AFC-GE a maintenu les taxations.

Rappelant que sa pratique découlant de son information N° 1/2008 du 15 janvier 2008 avait été validée par le Tribunal fédéral, elle soulignait que la contribuable avait choisi d'être imposée au taux maximum, si bien que l'on ne pouvait pas considérer que l'impôt soit confiscatoire. Par ailleurs, le fait que le bouclier fiscal prévu par l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) soit réservé aux personnes domiciliées en Suisse avait été également validé par la jurisprudence.

- B.** **a.** Le 2 avril 2024, A\_\_\_\_\_ a formé recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre ces décisions, concluant à l'annulation du bordereau ICC et à ce que son impôt n'excède pas 50% de son revenu imposable en Suisse, impôt immobilier complémentaire compris.

Avoir choisi la déclaration simplifiée était un droit qui ne devait pas conduire à une taxation confiscatoire. Même si la taxation ordinaire avait été choisie, elle n'aurait pas été très différente.

Limiter l'application de l'art. 60 LIPP aux seules personnes domiciliées en Suisse constituait une inégalité de traitement. Pour éviter le caractère confiscatoire de la taxation, l'ICC 2022 ne devrait pas dépasser 50% du revenu de l'immeuble situé à

Genève. Il n'y avait pas lieu de tenir compte des autres revenus réalisés à l'étranger, lesquels ne regardaient pas la Suisse.

Enfin, elle renonçait à contester son bordereau IFD 2022.

**b.** Dans sa réponse du 31 mai 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Pour les personnes partiellement assujetties à l'impôt en Suisse, prendre en compte la totalité des revenus mondiaux dans le calcul de la charge maximale était conforme et avait été validé par le Tribunal fédéral.

La contribuable avait choisi d'être imposée selon la procédure simplifiée, ce qui avait comme effet que seule une partie de ses revenus et de sa fortune lui était connue, à savoir la partie genevoise. Le caractère confiscatoire de l'impôt devait être apprécié selon l'ensemble de la situation économique de la contribuable, ce qu'il n'était pas possible de faire.

**c.** Par jugement du 17 mars 2025, le TAPI a rejeté le recours.

D'une part, la contribuable, qui était domiciliée à l'étranger, ne pouvait pas revendiquer l'application de l'art. 60 LIPP. D'autre part, elle ne pouvait pas se plaindre d'une inégalité de traitement du fait de ce refus. Enfin, elle n'avait même pas tenté de justifier la globalité de sa situation mondiale, se contentant d'affirmer que les éléments réalisés à l'étranger ne regardaient pas la Suisse. Elle confirmait ainsi son choix d'utiliser la déclaration simplifiée, ce qui était son droit. La conséquence de ce choix était qu'il rendait impossible tout contrôle de sa situation permettant d'examiner son grief selon lequel la charge fiscale qu'elle subirait était confiscatoire.

**C. a.** Par acte du 8 avril 2025, A\_\_\_\_\_ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à l'annulation du bordereau d'impôt ICC 2022 et à ce que son impôt n'excède pas 50% son revenu imposable en Suisse, impôt immobilier complémentaire compris.

Sa taxation ICC 2022 représentait une taxation de 148 %.

Elle renonçait à demander le bouclier fiscal prévu à l'art. 60 LIPP. Elle considérait toutefois toujours que sa taxation 2022 était confiscatoire. Les conditions posées par la jurisprudence pour que la taxation soit considérée comme confiscatoire, notamment celle que l'atteinte porte sur une assez longue période, étaient remplies.

Si elle avait déposé une déclaration ordinaire, sa taxation serait également confiscatoire, et l'autorité intimée n'avait pas de besoin réel de connaître les montants de ses revenus et fortunes mondiaux.

Par surabondance de moyens, l'art. 6 de la Convention entre la Confédération suisse et l'État d'Israël en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 2 juillet 2003 (CDI - RS 0.672.944.91) limitait le droit de la Suisse d'imposer les résidents israéliens aux seuls revenus immobiliers dits

suisses. Une taxation de 148 % avait pour conséquence que la Suisse imposait en réalité les revenus israéliens de la recourante puisque les revenus suisses ne suffisaient pas à couvrir le montant de l'impôt.

**b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La recourante n'avait pas prouvé le prétendu caractère confiscatoire de son imposition 2022 puisque ses éléments de revenu et de fortune mondiaux n'étaient pas connus, ce qui empêchait toute constatation d'un éventuel caractère confiscatoire de ces taxations. La chambre de céans avait rappelé que le fardeau de prouver le caractère confiscatoire de l'imposition incombait au contribuable. Comparer uniquement son imposition au revenu de l'immeuble dont elle était propriétaire à Genève était fondamentalement erroné.

Par ailleurs, il n'était pas possible de déduire que la charge fiscale serait confiscatoire sur une longue période, le revenu net provenant de cet immeuble en 2022 ayant résulté d'une situation exceptionnelle. La recourante avait en effet engagé d'importants frais de rénovation et en l'absence desdits frais, les produits locatifs nets de cet immeuble se seraient élevés à CHF 961'991.-, soit une somme largement supérieure au total des impôts ICC et IFD 2022 qu'elle devait.

Il n'y avait par ailleurs eu aucune double imposition internationale. Il était déjà inexact de prétendre que les impôts querellés représenteraient 148% du revenu de source suisse de la recourante en 2022. Il était également inexact de soutenir que l'assiette de l'imposition ICC et IFD 2022 serait en tout ou en partie constituée de revenus réalisés par la recourante en Israël. Cette assiette était constituée uniquement des produits locatifs de l'immeuble dont elle était propriétaire à Genève (pour le revenu), ainsi que de la valeur fiscale de cette immeuble (pour la fortune), à l'exclusion de tout revenu ou de fortune provenant de l'étranger.

**c.** Dans ses écritures des 14 et 22 août 2025, la recourante a persisté à soutenir que son imposition 2022 serait confiscatoire en la comparant à ses revenus genevois. Elle a produit des tableaux portant sur les périodes fiscales 2011 à 2024.

**d.** Le 3 septembre 2024, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

## **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).
- 2.** La recourante allègue que sa taxation ICC 2022 est confiscatoire.
  - 2.1** Aux termes de l'art. 26 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst - RS 101), la propriété est garantie.

**2.2** 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.2 ; 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1).

Pour juger si l'impôt a un effet confiscatoire, il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires. À cette fin, il y a lieu 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, de même que la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 128 II 112 consid. 10b.bb ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_579/2009 précité consid. 6.2 ; 2C\_277/2008 précité 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).

**2.3** Le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition. Il a notamment retenu 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 106 Ia 342 consid. 6c ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.139/2004 du 30 novembre 2004 consid. 4.1 ; 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008).

**2.4** Dans un ATA/662/2015 relatif à la taxation fiscale 2012 de la recourante, la chambre de céans a retenu qu'elle n'avait pas démontré que la charge fiscale à laquelle elle devait faire face était confiscatoire sur une longue période. Il ressortait au contraire des annexes à sa déclarations d'impôts que cette situation était due à d'importants frais de rénovation de l'immeuble dont elle était propriétaire à Genève, ce qui correspondait à une situation exceptionnelle (consid. 4d).

Dans son arrêt du 6 février 2018 relatif à la taxation 2013 de la recourante (ATA/126/2018), la chambre administrative a rappelé que l'analyse du caractère confiscatoire de l'impôt devait se faire sur une assez longue période et en tenant compte de l'ensemble des circonstances et en faisant abstraction des circonstances extraordinaires (consid. 4a ; dans le même sens : Arrêt du Tribunal fédéral 9C\_638/2022 du 24 avril 2023 consid. 5.2.3). Elle avait par ailleurs retenu que « en l'espèce, il n'est pas possible pour l'AFC-GE d'appréhender l'intégralité de la situation fiscale de la recourante de par son domicile à l'étranger. Or, l'impôt confiscatoire doit être analysé à la lumière de l'ensemble des circonstances concrètes concernant un contribuable, de manière à déterminer la durée et la gravité de l'atteinte » (consid. 4d).

**2.5** En l'espèce, ce considérant reste parfaitement valable aujourd'hui. Il n'est en effet pas possible pour l'AFC-GE d'appréhender l'ensemble de la situation économique de la recourante en raison de son domicile à l'étranger.

C'est de manière erronée que la recourante soutient que son imposition 2022 serait confiscatoire, non pas en comparant cette imposition à l'ensemble des ses éléments

de revenu et de fortune mondiaux pour 2022, ainsi que le prévoit la jurisprudence constante, mais en la comparant à ses seuls revenus genevois, lesquels proviennent de l'immeuble dont elle est propriétaire à Genève. Les calculs figurant dans les tableaux qu'elle a produit en annexe à ses écritures, qui sont basés sur ses seuls éléments de revenu et de fortune genevois, ne permettent pas de démontrer le prétendu caractère confiscatoire de son imposition pour 2022 et sont irrelevants puisque la jurisprudence du Tribunal fédéral rend nécessaire une analyse individuelle de la situation du contribuable concerné.

Elle a engagé d'importants frais de rénovation de son immeuble en 2022, comme elle l'avait fait en 2012 et en 2013. Elle n'a pas été en mesure de démontrer que la charge fiscale serait confiscatoire sur une longue période, ainsi que l'exige la jurisprudence. Il ressort au contraire des annexes à sa déclarations d'impôts que cette situation est due à d'importants frais de rénovation de l'immeuble dont elle est propriétaire à Genève, ce qui correspond à une situation exceptionnelle. Il sera encore précisé que la situation n'est pas différente de celle de 2012, traitée dans l'ATA/662/2015 précité. Elle doit donc supporter les conséquences qui résultent de son absence de preuve.

**2.6** La recourante se prévaut encore de l'art. 6 de la CDI Suisse-Israël consacré aux revenus immobiliers. Elle relève que les impôts querellés représentent 148% de son revenu de source suisse et, partant, que la Suisse imposerait au moins 48% de plus que les revenus réalisés dans notre pays. Une taxation de 148 % avait pour conséquence que la Suisse imposait en réalité ses revenus israéliens puisque les revenus suisses ne suffisaient pas à couvrir le montant de l'impôt.

**2.7** En premier lieu, c'est de manière infondée qu'elle prétend que les impôts querellés représentent 148% de son revenu de source suisse en 2022. Comme déjà relevé, le calcul qu'elle a opéré est basé sur un revenu locatif net exceptionnellement bas en raison des travaux de rénovation qu'elle a entrepris, de sorte que le rapport de 148% n'est pas représentatif d'une imposition qui serait confiscatoire dans la durée.

En second lieu, et encore une fois, l'imposition ICC et IFD 2022 de la recourante est constituée exclusivement des éléments de revenu et de fortune que représente l'immeuble dont elle est propriétaire à Genève et ne comprend aucun élément de revenu ou de fortune qui proviendrait de l'étranger.

Le grief sera ainsi écarté.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

- 3.** Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe, et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 8 avril 2025 par A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 17 mars 2025 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de A\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 1'000.- ;

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 de la recourante 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 de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me André ZOLTY, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Claudio MASCOTTO, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

