

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2464/2024-ICCIFD

ATA/647/2026

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 juin 2026

4^{ème} section

dans la cause

Les héritiers de feu A_____ et feu B_____, soit C_____ et D_____ recourants
représentés par Mes Anne Tissot BENDETTO et Alexandre FALTIN, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
6 octobre 2025 (JTAPI/1057/2025)

EN FAIT

- A. a.** Par jugement du 13 décembre 2021 (JTAPI/1273/2021), le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a admis partiellement le recours interjeté le 6 avril 2016 par les héritiers de feu B_____ et de feu A_____, soit C_____ et D_____ (ci-après : les héritiers ou les contribuables), contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 3 mars 2016 concernant les bordereaux se rapportant à l'imposition 2008 à 2010 de A_____ et de son défunt mari, en renvoyant le dossier à l'autorité pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants.

En substance, il a retenu que s'agissant de l'évaluation des deux immeubles locatifs sis à Genève, il convenait d'appliquer strictement le taux de capitalisation propre à chaque zone, pour des questions d'égalité de traitement. L'état locatif déclaré par les héritiers devait ainsi être capitalisé au taux prévu par la loi.

L'AFC-GE était habilitée à procéder elle-même à une nouvelle taxation et il lui incombait de procéder à une *reformatio in pejus*, portant sur des prestations appréciables en argent versées par la société E_____T SA (ci-après : E_____) à titre de revenu imposable, dès lors qu'il s'agissait de décisions de taxation « manifestement incompatibles avec les dispositions applicables » et que leur correction revêtait « une importance notable », au vu des montants des impôts à reprendre. Les héritiers ne contestant pas les reprises sur le revenu – ni dans leur principe ni dans leur quotité –, celles concernées par la *reformatio in pejus* étaient validées.

Les montants que l'AFC-GE avait retenus à titre de frais de handicap déductibles étaient confirmés. Le remboursement de l'impôt anticipé (ci-après : IA) était exclu. Les dettes effectives liées à l'IA étaient déductibles, mais ne pouvaient conduire à une réduction de la valorisation des parts de E_____.

Vu les reprises sur le revenu et la fortune concernées par la *reformatio in pejus* et les déductions à effectuer compte tenu des dettes liées à l'IA, il n'était pas possible de déterminer, à ce stade de la procédure, s'il s'agissait ou non d'une imposition confiscatoire. Il appartenait à l'AFC-GE d'examiner cette question lors de l'établissement des bordereaux rectificatifs.

- b.** Ce jugement a été confirmé par ATA/853/2022 du 23 août 2022 de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative), lui-même confirmé par arrêts du 31 octobre 2023 du Tribunal fédéral (9C_655/2022 et 2C_778/2022).

- c.** Par courrier du 4 janvier 2024, les contribuables ont invité l'AFC-GE à émettre des bordereaux rectificatifs pour les périodes fiscales 2008 à 2010, se référant aux arrêts du Tribunal fédéral précités. Ces bordereaux ne constituaient pas des simples mesures d'exécution et l'administration devrait déterminer les dettes et intérêts

fiscaux déductibles et examiner si la fiscalité qui découlait des nouveaux bordereaux était confiscatoire.

Cela étant, pour ce qui concernait la période fiscale 2008, faute de bordereaux rectificatifs qui auraient permis de vérifier le caractère potentiellement confiscatoire de la taxation, le droit de taxer était prescrit depuis le 1^{er} janvier 2024, le délai absolu de quinze ans étant désormais dépassé. Leurs comptes d'impôts 2008 devaient dès lors être totalement dégrevés.

d. Le 29 février 2024, l'AFC-GE a notifié aux contribuables les bordereaux rectificatifs ICC/IFD 2008 à 2010, en indiquant que ces bordereaux constituaient des mesures d'exécution, non susceptibles de recours.

e. Le 28 mars 2024, les contribuables ont formé réclamation contre les bordereaux rectificatifs ICC/IFD 2008, au motif que le droit de taxer était prescrit au 1^{er} janvier 2024. Les bordereaux notifiés ne constituaient pas des mesures d'exécution. L'AFC-GE disposait de la faculté d'émettre ces bordereaux rectificatifs en temps utiles avant la prescription puisque l'arrêt du Tribunal fédéral avait été rendu le 31 octobre 2023. Elle aurait pu notifier les bordereaux rectificatifs « bien avant », sur la base de l'art. 67 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA-GE - E 5 10), en reconsidérant ou en retirant sa décision. Les bordereaux rectificatifs ICC/IFD 2008 devaient donc être annulés, de même que les montants d'impôts et d'intérêts portés au débit des relevés y relatifs.

f. Par courrier du 18 avril 2024, l'AFC-GE a confirmé aux précités que les bordereaux rectificatifs ICC/IFD relatifs à la période fiscale 2008 constituaient des mesures d'exécution et qu'ils ne pouvaient donc faire l'objet d'une réclamation.

g. Le même jour, elle a transmis la réclamation des contribuables et sa réponse au TAPI.

h. Par jugement du 30 avril 2024, le TAPI a décliné sa compétence pour statuer sur la réclamation du 28 mars 2024, qu'il a transmise à l'AFC-GE pour examen.

Se référant à l'ATA/1311/2023 du 5 décembre 2023 de la chambre administrative, le TAPI a relevé que la réclamation des contribuables du 28 mars 2024 relevait de la compétence de l'AFC-GE.

i. Par décision du 13 juin 2024, l'AFC-GE a déclaré la contestation du 28 mars 2024 irrecevable, soulignant notamment que les arrêts du Tribunal fédéral acquéraient force de chose jugée le jour où ils étaient prononcés.

- B.** **a.** Par acte du 11 juillet 2024, les contribuables ont interjeté recours auprès du TAPI contre cette décision, concluant, principalement, à son annulation, à l'annulation des montants d'impôts et d'intérêts portés au débit des relevés et comptes y relatifs (ICC/IFD 2008), à la clôture sans impôt pour cause de prescription de la période fiscale 2008 (ICC et IFD) et à la restitution avec intérêt rémunérateur des montants figurant au crédit des relevés D des comptes ICC/IFD 2008. Subsidiairement, la

cause devait être renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision et examen de la question de la prescription.

Les décisions du 29 février 2024 contenaient des éléments nouveaux, à savoir la *reformatio in pejus* que l'AFC-GE avait choisi d'invoquer devant le TAPI, la « détermination des dettes fiscales et intérêts fiscaux et déductions correspondantes sur la fortune et le revenu » et, surtout, « l'examen de la présence d'une imposition confiscatoire ». Les deux premiers n'avaient fait l'objet d'aucune analyse. Seule l'imposition confiscatoire avait été examinée, étant en particulier relevé à cet égard que les règles applicables « ne sont pas évidentes à appliquer », de sorte qu'il ne pouvait être prétendu que la jurisprudence du Tribunal fédéral ne laisserait à l'AFC-GE aucune marge de manœuvre. L'AFC-GE prétendait, à tort, que la réclamation serait dirigée contre une mesure d'exécution contre laquelle le recours, et *a fortiori* la réclamation, ne seraient pas ouverts.

S'agissant tout particulièrement de la question d'une imposition confiscatoire, les règles applicables n'étaient pas évidentes à appliquer, ce d'autant plus que pour la période fiscale 2008, le bouclier fiscal de l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) ne s'appliquait pas encore (entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011). On pouvait s'en inspirer mais c'était la garantie de la propriété et les conditions de sa restriction qui trouvaient essentiellement application. À teneur de la jurisprudence, l'autorité disposait pour le surplus d'une importante marge d'appréciation en particulier pour ce qui était de la durée du caractère confiscatoire qui devait être examinée. D'ailleurs, dans la procédure devant le TAPI, ils avaient fait valoir le caractère confiscatoire de l'imposition ICC/IFD 2008 et le TAPI avait jugé qu'il appartiendrait à l'AFC-GE de se prononcer à ce sujet puisqu'il n'était pas possible en l'état de se déterminer concrètement sur ce point (JTAPI/1273/2021). Dans son ATA/853/2022, la chambre administrative avait repris cette position, soulignant qu'il appartiendrait à l'AFC-GE d'examiner cette question lors de l'établissement des bordereaux rectificatifs qu'elle notifierait ultérieurement. Par conséquent, il était clair que l'AFC-GE devait apprécier la cause avant de rendre ses décisions (non automatiques), en temps utiles.

L'AFC-GE prétendait que les ICC/IFD 2008 totaliseraient CHF 3'766'914.95 (CHF 3'010'835.95 + CHF 756'079), de sorte que le taux d'imposition par rapport au revenu imposable ICC (CHF 6'548'012) serait de 57,52%. La proximité de ce pourcentage avec 60% démontrait d'emblée que l'exercice était délicat et qu'un automatisme dans le prononcé des décisions suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_655/2022 précité était en tout cas exclu. Au vu de la jurisprudence retenant qu'une charge globale représentant 55% des rentes mensuelles touchées était prohibitive, le taux de 57.52% pourrait bien représenter une charge prohibitive. L'AFC-GE devait non seulement émettre des bordereaux rectificatifs et calculer mathématiquement la créance fiscale, mais également examiner si ces nouveaux

bordereaux portaient atteinte à la garantie de la propriété (interdiction de l'impôt confiscatoire).

Au surplus, rien n'empêchait l'AFC-GE, au moment où elle avait reçu l'arrêt du Tribunal fédéral précité, de notifier rapidement des bordereaux de taxation ICC/IFD 2008, qui n'auraient bien évidemment pas été contestés s'ils avaient été établis conformément au droit. En l'absence d'une décision émise en temps utile, elle devait en assumer les conséquences et n'était plus habilitée à les taxer après le délai légal et impératif de prescription de quinze ans, au seul motif qu'elle n'avait pas été en mesure de prendre ses décisions de taxation avant l'échéance de ce délai.

Dans la mesure où l'AFC-GE n'avait pas recouru contre le jugement du TAPI, retenant qu'elle devait examiner la réclamation du 28 mars 2024, elle ne pouvait ensuite estimer que celle-ci ne méritait pas examen. Elle devait dès lors s'en tenir au JTAPI/412/2024, en force, selon lequel ils n'avaient pas attaqué de simples mesures d'exécution, mais de véritables décisions rendues par l'AFC-GE qui avait fait usage de tout son pouvoir d'examen sur la question encore litigieuse de l'impôt confiscatoire. Cette solution était implicitement également retenue par le Tribunal fédéral.

En tout état de cause, la prescription absolue de quinze ans avait commencé à courir après la fin de la période de taxation (2008), soit le 1^{er} janvier 2009, pour être atteinte le 31 décembre 2023. Partant, la taxation relative à la période fiscale 2008 était prescrite pour l'IFD et l'ICC et toute taxation y relative était désormais exclue.

b. Dans sa réponse du 23 décembre 2024, l'AFC-GE a conclu principalement à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à son rejet.

L'arrêt du Tribunal fédéral statuant en dernier lieu sur les taxations 2008 à 2010 des contribuables, mettant donc un terme à la procédure du droit de taxer, avait été rendu en date du 31 octobre 2023, soit avant l'écoulement du délai de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale 2008. Les bordereaux ICC/IFD 2008 du 29 février 2024, émis sur la base des éléments de revenus et de fortune validés par les instances successives, ne pouvaient être considérés comme atteints de prescription, dès lors que lesdits bordereaux constituaient des décisions d'exécution du JTAPI/1273/2021, confirmé par les instances successives.

La détermination du caractère confiscatoire de l'imposition résultait quant à elle de l'application des règles strictes de la jurisprudence, soit le calcul d'une proportion entre le montant des impôts ICC et IFD découlant des bordereaux rectificatifs et le revenu imposable ICC 2008, validés par les instances judiciaires. En l'espèce, cette comparaison aboutissait à un taux d'imposition de 57,52 %, inférieur au taux tel qu'il résultait du bouclier fiscal fixé à 60%. L'on ne se trouvait pas ici dans un cas où elle disposait d'une marge de manœuvre. La position du TAPI ne signifiait pas qu'il considérait que cette question était complexe mais que ce calcul ne pouvait être fait qu'au terme du processus judiciaire, soit une fois que ses chiffrages (revenus, déductions et fortune) présenteraient un caractère définitif.

c. Par réplique du 28 mars 2025, les contribuables ont persisté dans leurs conclusions.

La position de l'autorité intimée constituait un déni de justice manifeste. Alors qu'ils avaient invoqué en temps utile le caractère confiscatoire de l'imposition et que le TAPI avait retenu que cette question s'examinerait une fois les bordereaux rectificatifs émis, elle estimait qu'il s'agirait d'une simple mesure d'exécution pas susceptible d'un examen ou d'un recours. Ce déni de justice rendait non seulement la position du fisc arbitraire, mais également incompatible avec la garantie de l'accès au juge. Admettre que le caractère confiscatoire d'une imposition pourrait être examiné même après l'entrée en force d'une décision de taxation, était pour le surplus manifestement contraire au principe de la sécurité juridique.

d. Dans sa duplique du 17 avril 2025, l'AFC-GE a également maintenu ses conclusions.

En tant qu'administration de masse, elle ne serait pas en mesure de fonctionner si elle devait procéder, avant l'entrée en force d'une décision judiciaire, à la notification de bordereaux à chaque stade de la procédure au gré des dispositifs des jugements. Seul l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 octobre 2023 lui permettait de notifier des bordereaux tenant compte de l'ensemble des chiffreages confirmés par les instances judiciaires, dans un délai qui ne relevait donc plus de la prescription du droit de taxer, mais de la prescription du droit de percevoir l'impôt, sauf à contrevenir au principe de la sécurité du droit.

Admettre le grief de prescription dans le cas d'espèce permettrait enfin à un contribuable de s'exonérer de toute obligation fiscale dès lors qu'il saisirait les instances de recours pour en contester le bien-fondé (pour quelque motif que ce soit), par le simple effet de l'écoulement du temps (atteinte du délai de prescription absolu).

e. Par jugement du 6 octobre 2025, le TAPI a rejeté le recours formé par les contribuables.

La décision sur réclamation litigieuse était une décision d'irrecevabilité, l'AFC-GE y indiquant clairement que les bordereaux ICC/IFD 2008 du 29 février 2024 constituaient des mesures d'exécution, contre lesquelles la voie de réclamation n'était pas ouverte. Les contribuables se méprenaient lorsqu'ils affirmaient que le JTAPI/412/2024 retenait que l'AFC-GE « devait examiner » leur réclamation du 28 mars 2024 et qu'elle ne pouvait ensuite estimer que celle-ci était irrecevable. Dans ce jugement, le TAPI s'était limité à renvoyer cette réclamation à l'autorité intimée pour raison de compétence, sans aucunement lui ordonner d'entrer en matière sur cette dernière.

Les bordereaux initiaux ayant fait l'objet du JTAPI/1273/2021 étaient entrés en force avec le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 octobre 2023, étant précisé qu'à cette date, la péremption du droit de taxer pour l'année 2008 n'était pas encore atteinte. L'ATA/853/2022, qui confirmait le jugement du TAPI,

constituait une décision finale mettant fin à la procédure de taxation, notamment pour la période 2008. Ce caractère final de l'arrêt de la chambre administrative avait du reste été expressément relevé par le Tribunal fédéral dans son arrêt précité. Quant au JTAPI/1273/2021, bien qu'il renvoie le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux « dans le sens des considérants », il ne laissait aucune latitude à cette autorité. Celle-ci était en effet simplement invitée à examiner la question d'une potentielle imposition confiscatoire lors de l'établissement des bordereaux rectificatifs, ce que les contribuables n'avaient pas contesté dans le cadre de leurs recours interjetés devant la chambre administrative et le Tribunal fédéral. Ainsi, ce renvoi ne portait que sur le calcul d'un éventuel impôt confiscatoire, sans aucune marge de manœuvre pour l'AFC-GE.

Le fait que les décisions judiciaires susmentionnées avaient entraîné une modification des éléments de revenus et de fortune imposables pour l'année fiscale litigieuse ne changeait rien à cette appréciation. Il importait peu que les nouveaux bordereaux 2008 émis par l'autorité intimée en application de ces décisions ne comportent pas un calcul concret du bouclier fiscal, puisqu'une simple lecture des éléments y figurant permettait de constater que l'on n'était manifestement pas en présence d'une imposition confiscatoire.

Pour le surplus, les arguments des contribuables selon lesquels la *reformatio in pejus* que l'AFC-GE « avait choisi d'invoquer » devant le TAPI et « la détermination des dettes fiscales et intérêts fiscaux et déductions correspondantes sur la fortune et le revenu » constitueraient des « éléments nouveaux qui n'ont jamais été tranchés » apparaissaient pour le moins téméraires. En effet, ces questions avaient été tranchées tant par le TAPI que par la chambre administrative, de sorte que l'AFC-GE n'avait également aucune marge d'appréciation à cet égard.

Enfin, apparaissait également téméraire, voire abusive, l'argumentation des contribuables selon laquelle sitôt le JTAPI/1273/2021 rendu, l'AFC-GE aurait dû examiner le caractère éventuellement confiscatoire de l'imposition 2008. Se prévaloir de l'écoulement du temps qu'ils avaient eux-mêmes voulu contrevenir manifestement au principe de la bonne foi.

Les bordereaux rectificatifs constituant de simples mesures d'exécution, c'était à bon droit que la réclamation avait été déclarée irrecevable. Pour le surplus, le grief tiré de la prescription devait être écarté.

- C. a. Par acte du 7 novembre 2025, les contribuables ont recouru auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant à son annulation et, cela fait, à ce qu'il soit entré en matière et que la réclamation déposée le 28 mars 2024 soit admise, à l'annulation des bordereaux rectificatifs IFD et ICC concernant la période fiscale 2008, à l'annulation des montants d'impôts et d'intérêts portés au débit des relevés et comptes y relatifs (ICC/IFD 2008), et à la restitution avec intérêt rémunérateur des montants figurant au crédit des relevés D des comptes ICC/IFD 2008.

C'était à tort que le jugement entrepris indiquait que les bordereaux initiaux ayant fait l'objet du JTAPI/1273/2021 étaient entrés en force avec le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 octobre 2023, alors que les bordereaux rectificatifs n'avaient finalement été émis qu'en 2024. La décision de taxation 2008 n'était pas entrée en force avant le 31 décembre 2023. Le TAPI avait laissé la question de savoir si l'imposition qui serait établie en tenant comptes des éléments litigieux soumis à la cognition de la chambre administrative en 2022 pouvait être confiscatoire à l'appréciation de l'autorité intimée, dès que celle-ci aurait été à même d'établir les taxations rectificatives. Les éléments permettant d'établir les bordereaux rectificatifs avaient été clarifiés dès le prononcé du jugement rendu par le TAPI en date du 13 décembre 2021, confirmés par le Tribunal fédéral en date du 31 octobre 2023. Il appartenait donc à l'AFC-GE d'établir les bordereaux rectificatifs pour l'ensemble des périodes fiscales litigieuses avant l'échéance du délai absolu de prescription du droit de taxer de quinze ans pour chacune d'elle en tant que le *dies a quo* différerait pour chacune d'elle, et d'examiner le caractère confiscatoire qui avait été expressément laissé en suspens jusqu'à droit connu sur les facteurs d'imposition.

Les bordereaux rectificatifs n'avaient été émis qu'en date du 29 février 2024 par l'AFC-GE. Il s'imposait donc de considérer qu'au 31 décembre 2023, aucune décision de taxation n'était encore entrée en force concernant la période fiscale 2008 compte tenu de la question du caractère confiscatoire potentiel de la créance fiscale qui devait encore être examinée matériellement par l'AFC-GE. Le caractère potentiellement confiscatoire ne pouvait s'examiner qu'après validation de la *reformatio in pejus* à titre préjudiciel et ne saurait s'examiner de manière simple et schématique dans le cas particulier. La question du caractère confiscatoire que l'AFC-GE était invitée à examiner d'office dans le cas particulier au regard du renvoi clair ressortant du jugement de première instance du 13 décembre 2021 découlait de l'application de la garantie de la propriété et des conditions permettant de la restreindre. En outre, contrairement à ce qu'indiquait le TAPI, il n'existait pas une règle qui fixe à 70% le plafond admissible d'imposition. En l'espèce, l'imposition avait porté sur 57% des revenus, ce qui la rendait potentiellement confiscatoire.

En attendant le 29 février 2024 pour établir des bordereaux rectificatifs, l'AFC-GE avait manifestement tardé et elle devait se voir opposer la prescription absolue du droit de taxer, celle-ci étant atteinte, pour la période fiscale 2008, depuis le 31 décembre 2023. L'AFC-GE avait été expressément invitée, par jugement du 13 décembre 2021, à examiner le caractère confiscatoire éventuel de l'imposition résultant de la *reformatio in pejus* admise par-devant le TAPI et des déductions fiscales dont les recourants s'étaient prévalus à bon droit. À aucun moment ils n'avaient empêché l'AFC-GE de procéder de la sorte et il ne saurait être question de considérer qu'il serait contraire à la bonne foi d'avoir saisi les instances supérieures à l'encontre de ce premier jugement.

En refusant d'examiner la question du caractère confiscatoire de l'impôt – invoquée lors de la première procédure par-devant le TAPI – les recourants avaient été victimes d'un déni de justice et d'une violation du droit d'être entendu.

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

c. Dans leur réplique, les contribuables ont persisté dans leurs conclusions.

d. Le 13 mars 2026, 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).
- 2.** Le litige soumis à la chambre administrative porte sur la décision de l'AFC-GE du 13 juin 2024 déclarant irrecevable la réclamation formée le 28 mars 2024 par les recourants, au motif que les bordereaux ICC/IFD 2008 du 29 février 2024 constituaient des mesures d'exécution.

De l'avis des recourants, le délai de prescription absolu du droit de taxer de quinze ans continuait à courir après que le Tribunal fédéral avait statué, par arrêt du 31 octobre 2023, sur leur recours, dans la mesure où l'AFC-GE disposait d'une marge de manœuvre dans le calcul d'une imposition confiscatoire. Ces bordereaux auraient dû être établis et entrés en force avant l'échéance de ce délai de prescription absolue – et l'autorité intimée était à même de le faire sur la base du jugement de première instance du 13 décembre 2021. Elle avait ainsi tardé et elle devait se voir opposer la prescription absolue du droit de taxer, celle-ci étant atteinte, pour la période fiscale ICC/IFD 2008, depuis le 31 décembre 2023.

2.1 Selon l'art. 59 let. b LPA, applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), le recours n'est pas recevable contre les mesures d'exécution des décisions.

2.2 L'interdiction d'attaquer les mesures d'exécution vise à soustraire au contrôle juridictionnel les actes qui, sans les modifier ni contenir d'éléments nouveaux, ne servent qu'à assurer la mise en œuvre de décisions exécutoires au sens de l'art. 53 al. 1 let. a LPA. Le contrôle incident de ces dernières s'avère par conséquent exclu. La notion de « mesures » à laquelle se réfère le texte légal s'interprète largement et ne comprend pas seulement les actes matériels destinés à assurer l'application de décisions, mais également toutes les décisions mettant ces dernières en œuvre (ATA/542/2026 du 1^{er} juin 2026 consid. 2.6 ; ATA/391/2024 du 19 mars 2024 consid. 1.3 ; ATA/1033/2023 du 19 septembre 2023 consid. 5.1 et les arrêts cités).

Une décision de base ne peut en principe pas être remise en cause, à l'occasion d'une nouvelle décision qui exécute l'acte de base (Thierry TANQUEREL/Frédéric

BERNARD, Manuel de droit administratif, 3^e éd., 2025, n. 1150). Le contrôle des décisions administratives en force est aussi en principe exclu, que ce soit par un tribunal ou par une autorité administrative, notamment à l'occasion d'une nouvelle décision qui exécute la décision de base (Thierry TANQUEREL/Frédéric BERNARD, *op. cit.*, p. 231 n. 640). La décision de principe ne peut donc pas être revue incidemment à l'occasion d'un recours contre des décisions d'exécution, sauf lorsque sont en jeu des droits fondamentaux inaliénables et imprescriptibles (ATA/108/2026 du 27 janvier 2026 consid. 2.2 et la référence citée).

2.3 Conformément à l'art. 120 LIFD, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Les art. 152 et 184 sont réservés (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue (al. 2) : pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (let. a) ; aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let. b) ; aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (let. c). Un nouveau délai de prescription commence à courir (al. 3) : lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (let. a) ; lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt (let. b) ; lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée (let. c) ; lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (al. 4).

La réglementation en droit cantonal est identique à la LIFD (cf. art. 22 LPFisc et 47 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

2.4 La prescription du droit de percevoir l'impôt est de cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation (art. 121 al. 1 LIFD).

Les arrêts du Tribunal fédéral acquièrent force de chose jugée le jour où ils sont prononcés l'art. 61 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (art. 61 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110).

Les décisions de taxations n'entrent ainsi en force qu'à l'échéance du délai de recours au Tribunal administratif ou à la commission de recours, respectivement à l'échéance du délai de recours au Tribunal fédéral prévu par l'art. 146 si cette voie n'est pas utilisé ; si elle l'est, à l'entrée en force de l'arrêt du Tribunal fédéral selon l'art. 61 LTF (Lydia MASMEJEAN-FEY/Guillaume VIANIN, *in* Commentaire romand de la LIFD, 2^e éd., 2017, n. 4 ad art. 121 LIFD).

2.5 Lorsqu'une autorité motive le renvoi d'une affaire, ses considérants de droit lient l'autorité inférieure ainsi que les parties, en ce sens que ces dernières ne peuvent plus faire valoir dans un recours contre la nouvelle décision de première

instance des moyens qui ont été rejetés dans l'arrêt de renvoi. En raison de l'autorité de la chose jugée, de tels moyens sont irrecevables (ATF 133 III 201 consid. 4). En revanche la nouvelle décision de l'autorité inférieure peut faire l'objet d'un recours au motif qu'elle n'est pas conforme aux considérants de l'arrêt de renvoi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_422/2017 du 22 mai 2017 consid. 4.1).

2.6 En matière fiscale, le Tribunal fédéral a notamment jugé que son arrêt mettait fin à la prescription absolue de quinze ans lorsque le dossier était renvoyé à l'administration fiscale cantonale afin que celle-ci émette de nouveaux bordereaux tenant compte d'une déduction admise en cours de procédure ou d'une nouvelle valorisation de titres. Un tel renvoi ne portait en effet que sur le calcul, sans aucune marge de manœuvre pour l'autorité cantonale (cf. arrêts du Tribunal fédéral 9C_624/2023 du 18 décembre 2023 consid. 4.1 et 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 16.2). À supposer que les nouveaux bordereaux émis par l'administration en application d'une taxation entrée en force soient contestés et doivent éventuellement être corrigés, cela ne remettrait pas en cause l'entrée en force de cette taxation. Le problème se limiterait au respect du délai fixé par l'art. 121 LIFD pour percevoir l'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_138/2020 du 3 décembre 2020 consid. 8).

Ainsi, seule l'exécution correcte des arrêts de renvoi peut être critiquée dans le cadre de la contestation d'une décision d'exécution. La question de savoir si le droit de procéder aux taxations ayant donné lieu aux arrêts de renvoi est prescrit ne peut plus être examinée. La question de l'éventuelle prescription de ce droit peut et doit être analysée dans le cadre des décisions de taxation. Celles-ci une fois entrées en force, il ne peut qu'être examiné si les créances fiscales entrées en force sont atteintes de prescription (cf. ATA/1004/2025 du 9 septembre 2025 consid. 3).

2.7 L'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) prévoit que toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable (ATF 149 I 343 consid. 7.2.1 ; 140 I 326 consid. 5.2). Il y a déni de justice formel lorsqu'une autorité n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit. L'autorité qui se refuse à statuer, ou ne le fait que partiellement, viole l'art. 29 al. 1 Cst. (ATF 144 II 184 consid. 3.1 ; 141 I 172 consid. 5).

2.8 En l'espèce, le jugement du TAPI du 13 décembre 2021 a validé les reprises concernées par la reformatio *in pejus* requises par l'AFC-GE concernant les années fiscales 2008 à 2010 et a considéré qu'il n'était pas possible de déterminer, à ce stade de la procédure, s'il s'agissait ou non d'une imposition confiscatoire. Ce jugement a été confirmé par ATA/853/2022 du 23 août 2022 de la chambre de céans, lui-même confirmé par arrêts du 31 octobre 2023 du Tribunal fédéral (9C_655/2022 et 2C_778/2022). Comme l'a relevé le Tribunal fédéral dans l'arrêt 9C_655/2022 précité au consid. 1.1, cet arrêt cantonal constitue une décision finale.

Il sera rappelé que les arrêts du Tribunal fédéral acquièrent force de chose jugée le jour où ils sont prononcés (art. 61 LTF).

Les recourants soutiennent qu'en exécution du jugement du TAPI précité, l'AFC-GE devait encore examiner, notamment, la question du caractère confiscatoire des impôts 2008.

Certes, ce jugement renvoie le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux « dans le sens des considérants ». Toutefois, ce renvoi ne porte que sur le calcul d'un éventuel impôt confiscatoire et une fois l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 octobre 2023 prononcé, l'AFC-GE ne disposait plus d'aucune marge de manœuvre pour déterminer les éléments de revenus et de fortune imposables pour l'année fiscale litigieuse. Les recourants ne soutiennent par ailleurs nullement que dans l'édition des bordereaux rectificatifs du 29 février 2024, l'AFC-GE aurait calculé le montant de l'impôt en s'écartant des règles définies dans les décisions précitées.

À l'instar de l'autorité intimée et du TAPI, il convient de constater que la détermination d'un éventuel caractère confiscatoire de l'imposition découle de l'application des règles strictes fixées par la jurisprudence du Tribunal fédéral sans aucune marge de manœuvre laissée à l'administration fiscale, étant par ailleurs observé que les recourants indiquent eux-mêmes que les ICC et IFD 2008 correspondent à 57,52 % de leur revenu imposable, soit un taux d'imposition inférieur au taux tel qu'il résulte du bouclier fiscal, fixé à 60% selon l'art. 60 LIPP entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

Les recourants se prévalent du fait que l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 octobre 2023 ne comporte pas – contrairement à l'arrêt 9C_688/2023 du 4 décembre 2023 – la phrase « le présent arrêt met fin à la prescription absolue de quinze ans. Le fait que l'administration fiscale doive émettre de nouveaux bordereaux n'y change rien, car le renvoi ne porte que sur le calcul » pour soutenir que les décisions de taxation ne pouvaient pas être qualifiées de simples mesures d'exécution. L'absence de cette phrase ne permet manifestement aucune supputation sur l'admission implicite du Tribunal fédéral que les bordereaux rectificatifs ne constitueraient pas de simples mesures d'exécution. L'on se trouve dans un cas tout à fait similaire à celui de l'arrêt 9C_624/2023 précité, où le Tribunal fédéral avait jugé que son arrêt mettait fin à la prescription absolue de quinze ans lorsque le dossier était renvoyé à l'administration fiscale cantonale ne portant que sur le calcul, sans aucune marge de manœuvre pour l'autorité cantonale.

Enfin, il est peu raisonnable de prétendre, comme le font les recourants, que sitôt le JTAPI/1273/2021 du 12 décembre 2021 rendu, l'autorité intimée aurait dû examiner le caractère éventuellement confiscatoire de l'imposition en cause, ce alors que restaient litigieux plusieurs éléments de la taxation, remis en cause par les recourants eux-mêmes, tels que l'évaluation des immeubles, le bien-fondé de la *reformatio in pejus* opérée par le TAPI et les frais médicaux liés au handicap. Il est évident que l'autorité intimée ne pouvait se livrer au calcul de la proportion du taux

d'imposition qu'une fois que les chiffrages (revenus, déductions et fortune) présenteraient un caractère définitif. La chambre de céans et/ou le Tribunal fédéral auraient pu admettre les recours sur certains éléments, de sorte que seul l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 octobre 2023 permettait à l'autorité intimée de notifier des bordereaux tenant compte de l'ensemble des chiffrages confirmés définitivement dans un délai qui ne relevait donc plus de la prescription du droit de taxer, mais de la prescription du droit de percevoir l'impôt, sauf à contrevenir au principe de la sécurité du droit. À l'instar du TAPI, force est ainsi de retenir que l'argumentation des recourants à cet égard apparaît abusive. L'on ne voit en effet pas comment l'AFC-GE aurait pu se fonder sur le jugement de première instance alors que les recourants l'ont eux-mêmes remis en cause devant la chambre administrative, puis ont ensuite contesté l'arrêt rendu par cette dernière devant le Tribunal fédéral, empêchant ainsi son entrée en force.

Le grief tiré du déni de justice sera, par voie de conséquence, écarté.

En tant que les bordereaux ICC/IFD 2008 du 29 février 2024 constituent des décisions d'exécution, ils ne peuvent être considérés comme atteints de prescription au sens des art. 120 al. 4 LIFD, respectivement des art. 47 al. 1 LHID et 22 al. 4 LPFisc.

Par conséquent, entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

3. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent intégralement (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 7 novembre 2025 par les héritiers de feu A_____ et feu B_____, soit Madame C_____ et Monsieur D_____, contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 octobre 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge solidaire de C_____ et D_____ un émolument de CHF 2'500.- ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 ;

communique le présent arrêt à Mes Anne Tissot BENDETTO et Alexandre FALTIN, avocats des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. RODRIGUEZ ELLWANGER

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :