

BGer 9C_617/2024 vom 27. August 2025

Bundesgericht, 2025-08-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_617_2024

FR: TF 9C_617/2024 du 27 août 2025

IT: TF 9C_617/2024 del 27 agosto 2025

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune exception de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l' art. 146 LIFD et l' art. 73 LHID).

E. 1.2

La juridiction cantonale a rendu un seul arrêt valant pour les impôts en matière d'IFD et d'ICC ce qui est admissible (cf. ATF 142 II 293 consid. 1.2; arrêt 9C_273/2024 du 16 décembre 2024 consid. 1.2, destiné à la publication). Le dépôt d'un seul acte de recours est autorisé, dans la mesure où la recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt 9C_732/2022 du 18 décembre 2023 consid. 2.3, non publié in ATF 150 II 11).

E. 1.3

En raison de l'effet dévolutif complet du recours formé devant la juridiction cantonale, les conclusions dirigées contre le jugement du TAPI du 4 septembre 2023 ainsi que contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 18 octobre 2022 sont irrecevables (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2).

E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (arrêt 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in ATF 147 II 155). Toutefois, les griefs de violation des droits fondamentaux sont soumis à des exigences de motivation accrue (cf. art. 106 al. 2 LTF). La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés (ATF 150 II 346 consid. 1.5.3; 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 150 II 346 consid. 1.6; 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l' art. 106

al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces deux conditions seraient réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 150 II 346 consid. 1.6; 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

E. 3

Le litige porte principalement sur le refus d'exonérer fiscalement la recourante en matière d'IFD (bénéfice) et d'ICC (bénéfice et capital) pour les rentes perçues sur les DDP constitués sur des parcelles situées dans la commune B. _____ ainsi que pour le gain en capital réalisé à la suite de la vente d'autres parcelles situées dans cette même commune entre décembre 2017 et mai 2019 (cf. Faits. A.c supra). En particulier, il convient de déterminer si c'est à juste titre que la Cour de justice a confirmé que la recourante ne pouvait pas être exonérée de l'impôt (IFD et ICC) au sens de l'art. 56 let. c LIFD, (art. 23 al. 1 let. c LHID; art. 9 let. c de la loi cantonale genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales [LIPM; rs/GE D 3 1]). L'exonération accordée en raison de la poursuite d'un but d'utilité publique au sens de l' art. 56 let. g LIFD (art. 23 al. 1 let. f LHID et art. 9 al. 1 let. f LIPM), sera, le cas échéant, également examinée.

II. Impôt fédéral

E. 4.1

Selon l' art. 49 al. 1 let. a et b LIFD , les personnes morales soumises à l'impôt sur le bénéfice sont les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée), les sociétés coopératives, les associations, fondations et les autres personnes morales. L'expression "autre personne morale" recouvre les corporations et les établissements de droit public (arrêt 2C_564/2017 du 4 avril 2019 consid. 5.1; cf. art. 59CC; Peter Locher/ Ernst Giger/Andrea Pedroli, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, 2e éd. 2022, n os 12-14 ad art. 49 LIFD ; Paschoud/Gani, in Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, n° 22 ad art. 49 LIFD).

Pour procéder à l'imposition d'une entité étrangère assujettie à l'impôt en Suisse, la LIFD prévoit qu'il faut l'assimiler à une personne morale suisse. Selon l' art. 49 al. 3 LIFD , les personnes morales étrangères ainsi que les sociétés commerciales et les communautés étrangères de personnes imposables selon l' art. 11 LIFD sont assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leur structure effective.

E. 4.2

Aux termes de l' art. 56 let. c LIFD, sont exonérés de l'impôt les communes, les paroisses et les autres collectivités territoriales des cantons, ainsi que leurs établissements. La notion de collectivité territoriale des cantons est définie par opposition à celle de collectivité de personnes, dont elle se différencie par le fait que la qualité de membre dépend du domicile à l'intérieur d'un territoire déterminé, et non de qualités liées à la personne. Toutefois, la notion de collectivité territoriale des cantons au sens de l' art. 56 let. c LIFD ne se limite pas aux collectivités purement territoriales, mais vise toutes les corporations de droit public qui présentent un élément territorial. Sont uniquement exclues de l'exonération les corporations auxquelles, en vertu du droit cantonal, tout lien avec un territoire déterminé, défini par la répartition politique territoriale cantonale, fait complètement défaut (cf. ATF

139 II 90 consid. 2.1; 125 II 177 consid. 3a et les références).

E. 5.1

La Cour de justice a retenu que la recourante était soumise à l'IFD en tant qu'"autre personne morale" au sens de l' art. 49 al. 1 let. b LIFD . Les juges précédents ont en outre considéré que, même si la recourante était une commune française limitrophe du canton de Genève et était impliquée dans des projets politiques d'ordre transfrontalier, elle restait soumise à la souveraineté d'un État étranger. Elle ne présentait dès lors pas de lien de territorialité avec la Suisse justifiant une exonération au même titre que les communes suisses au sens de l' art. 56 let . c LIFD.

E. 5.2

La recourante reproche à la Cour de justice d'avoir violé l' art. 49 al. 3 LIFD en refusant de l'assimiler à une commune suisse. Elle soutient, en substance, que les communes de droit français assumeraient également des tâches d'utilité publique, garantiraient le bon fonctionnement des services publics et auraient l'obligation d'affecter l'ensemble de leurs fonds aux deux buts précités. En outre, tout en se présentant comme une commune étrangère ne pouvant a priori pas bénéficier de l'exonération prévue à l' art. 56 let . c LIFD, la recourante estime qu'elle devrait être exonérée de l'IFD puisqu'elle se serait comportée comme une commune suisse. En particulier, elle fait valoir qu'elle aurait activement participé au projet C._____, lequel serait d'intérêt général et d'utilité publique également pour le canton de Genève.

E. 5.3

On relèvera que la question de savoir si la recourante est assujettie à l'IFD comme "autre personne morale" (art. 49 al. 1 let. b LIFD) ou comme "personne morale étrangère assimilée à une personne morale suisse dont elle se rapproche le plus par sa forme juridique" (cf. art. 49 al. 3 LIFD) peut demeurer indécise. En effet, selon la jurisprudence relative à l' art. 56 let . c LIFD (consid. 4.2 supra), seules les communes et autres collectivités territoriales des cantons, lesquelles doivent disposer d'un territoire défini par la répartition politique territoriale cantonale (genevoise), peuvent être exonérées. Or tout lien de la recourante avec un territoire déterminé en Suisse dans le sens requis fait entièrement défaut. Le prétendu lien territorial de la recourante avec la commune B._____, lequel résulte de ses titres de propriété portant sur diverses parcelles situées dans cette commune, ne constitue pas un lien déterminant et suffisant, au sens de la jurisprudence précitée, pour que celle-ci puisse être qualifiée de commune suisse et bénéficier de l'exonération au sens de l' art. 56 let . c LIFD. Le grief de la recourante est infondé.

E. 6

Il convient encore d'examiner à ce stade le grief de la recourante sous l'angle de l'interdiction de discrimination découlant de l'art. 26 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91).

E. 6.1

Selon l'art. 26 par. 1 CDI CH-FR, les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État se

trouvant dans la même situation. L'art. 26 par. 2 CDI-FR prévoit que le terme "nationaux" désigne pour chaque État contractant: a) toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité de cet État; b) toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation dudit État. Cette disposition est calquée sur l'art. 24 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, intitulé "non-discrimination" et concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE), dont le commentaire entre en ligne de compte dans l'interprétation des conventions calquées sur ce MC OCDE (cf. ATF 149 II 400 consid. 7.3 et 9.4 s.; arrêt 9C_635/2023 du 3 octobre 2024 consid. 4.3 et les références, destiné à la publication).

E. 6.2.1

En se référant à l'art. 26 par. 1 CDI-FR, la Cour de justice a retenu que la recourante ne se trouvait pas "dans la même situation" qu'une commune suisse (genevoise) pour pouvoir bénéficier de l'exonération au sens de l' art. 56 let . c LIFD, dès lors qu'en tant que commune étrangère, la recourante était soumise à la souveraineté de la France, et qu'elle devait défendre les intérêts de ses habitants, sans compromettre les intérêts nationaux français.

E. 6.2.2

La recourante fait valoir qu'elle devrait bénéficier d'une exonération au sens de l' art. 56 let . c LIFD dans la mesure où elle se serait comportée, dans le cadre spécifique du projet des Communaux A._____, comme une commune suisse et que son activité aurait profité au canton de Genève. Le refus de lui accorder une exonération uniquement en raison de son statut de commune étrangère constituerait une violation de l'art. 26 CDI CH-FR.

E. 6.3.1

S'agissant de l'imposition des organismes publics étrangers ou privés étrangers, il ressort du commentaire de l'art. 24 par. 1 MC OCD E du 21 novembre 2017 que cette disposition n'impose pas qu'un État accordant des avantages fiscaux spéciaux à ses propres organismes ou services publics en raison de leur nature soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les organismes et services publics d'un État étranger. Les immunités fiscales qu'un État accorde à ses propres organismes et services publics trouvent leur justification dans le fait que ces organismes et services en constituent des parties intégrantes et que leur situation ne peut à aucun moment être comparable à celle des organismes et services publics de l'autre État, dès lors qu'un organisme étranger, qui a typiquement comme objectif de promouvoir les intérêts de l'État étranger et non pas de l'État d'accueil, n'est en principe, à juste titre, pas pleinement comparable à un organisme public de l'État d'accueil (cf. Commentaire n° 10 et 12 ad. art. 24 MC OCDE; Alexander Rust, in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen [DBA], Kommentar, 7e éd. 2021, n° 58 ad art. 24 MC OCDE; Stefan Oesterhelt, in Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, n° 22 ad art. 24 MC OCDE; Kees van Raad/Carolina Landim, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, commentaire, 2014, n° 68 ad. art. 24 MC OCDE).

E. 6.3.2

Il convient, à l'instar de la Cour de justice, de constater que la recourante ne peut se fonder sur l'art. 26 par. 1 CDI CH-FR pour prétendre à être traitée comme une commune suisse - et donc être exonérée au sens de l' art. 56 let . c LIFD - s'agissant du projet C._____, puisqu'en étant soumise à la souveraineté de la France, elle ne se trouve pas dans la même situation qu'une commune suisse, en particulier genevoise. De plus, en vertu de la

disposition conventionnelle précitée, la Suisse n'a pas l'obligation d'accorder aux communes étrangères les mêmes avantages fiscaux qu'elle accorde aux communes suisses, notamment parce que les organismes publics étrangers ne font pas partie intégrante de la Suisse et poursuivent un but d'intérêt public servant avant tout les intérêts d'un État étranger. Partant, le grief de la recourante est également infondé sous l'angle de l'art. 26 CDI CH-FR.

E. 7

Il reste à examiner la conclusion subsidiaire de la recourante, selon laquelle elle devrait être exonérée de l'IFD au sens de l' art. 56 let . g LIFD, au motif qu'elle poursuivrait un but d'utilité publique.

E. 7.1

La Cour de justice a laissé ouverte la question de savoir si la notion de "personnes morales" au sens de l' art. 56 let . g LIFD pouvait s'appliquer à la recourante, dès lors que celle-ci ne remplissait de toute manière pas les conditions cumulatives pour bénéficier d'une exonération prévue par cette disposition.

La recourante fait valoir qu'elle devrait bénéficier d'une exonération en raison de la poursuite d'un but d'utilité publique au sens de l' art. 56 let . g LIFD. Elle soutient, en substance, qu'elle remplirait les conditions de l'exclusivité et de l'irrévocabilité de l'utilisation et de l'affectation des fonds, ainsi que celle du désintéressement.

E. 7.2.1

Aux termes de l' art. 56 let . g, première et deuxième phrases, LIFD, les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public.

E. 7.2.2

Selon la doctrine, la notion de "personnes morales" au sens de l' art. 56 let . g LIFD ne s'applique qu'à des personnes morales de droit privé, indépendamment du fait que ces personnes morales soient détenues par des personnes privées, qu'elles soient en mains publiques ou conjointement détenues par des personnes privées et des personnes morales de droit public (cf. Marco Greter/Alexander Greter, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4e éd. 2022, n° 35 ad art. 56 LIFD ; Nicolas Urech, in Impôt fédéral direct [LIFD], Commentaire romand, 2e éd. 2017, n° 53 ad art. 56 LIFD). Même si cette notion n'exclut a priori pas les personnes morales de droit public (Nicolas Urech op. cit., n° 53 et 54 ad art. 56 LIFD), elle n'englobe pas les corporations de droit public de même nature que la Confédération, les cantons et les communes au sens de l'art. 56 let. a à c LIFD. De par leurs caractéristiques, les critères d'application de l' art. 56 let . g LIFD (les buts d'utilité publique, de service public, l'affectation exclusive et irrévocable aux buts précités) ont été développés en lien avec des personnes morales de droit privé, qui sont (à certaines conditions) traitées de la même façon que l'État (Confédération et cantons), les communes ou leurs établissements (cf. Greter/Greter, op.cit., n° 35 in fine ad art. 56 LIFD). Or une collectivité publique, comme un canton ou une commune, ne tombe d'emblée pas dans le champ d'application de l' art. 56 let . g LIFD.

E. 7.2.3

En outre, comme le relève l'AFC dans sa prise de position du 3 février 2025, du point de vue de la systématique de la loi, l'art. 56 let. i LIFD - qui prévoit notamment l'exonération des États étrangers sur leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires - a été expressément adopté pour régler les cas où une corporation publique étrangère serait propriétaire d'un immeuble en Suisse. A contrario, si un État étranger était propriétaire d'un immeuble non affecté à des fins diplomatiques, il serait alors assujéti à l'impôt en Suisse (Gladys Laffely Maillard, in Impôt fédéral direct [LIFD], Commentaire romand, 2e éd. 2017, n° 100 s. ad art. 56 LIFD).

E. 7.2.4

Compte tenu du fait que la notion de "personnes morales" au sens de l'art. 56 let. g LIFD n'inclut pas les corporations (étrangères) de droit public, et donc les communes, mais vise uniquement les personnes morales de droit privé avant tout, la recourante ne peut se prévaloir de cette disposition pour être exonérée de l'impôt sur le bénéfice. En effet, en tant que "commune", seule une exonération en application de l'art. 56 let. c LIFD pouvait entrer en considération. Toutefois, la recourante ne peut être assimilée à une commune suisse en raison de l'absence de la condition de territorialité (consid. 5.3 supra). Le législateur a, en outre, expressément prévu (art. 56 let. i LIFD) les cas dans lesquels un État étranger pouvait bénéficier d'une exonération, de sorte que la recourante ne pourrait pas se prévaloir d'une autre disposition pour prétendre à cette exonération.

Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner si les conditions d'application de l'art. 56 let. g LIFD sont remplies. Le grief est infondé.

III. Impôt cantonal et communal

E. 8

Les conditions de l'exonération fiscale pour les communes genevoises et les personnes morales qui poursuivent des buts d'utilité publique sont les mêmes pour l'ICC que pour l'IFD (cf. art. 23 al. 1 let. c et f en lien avec l'art. 20 LHID ; art. 9 al. 1 let. c et g en lien avec l'art. 1 al. 2 let. b et al. 4 LIPM; arrêt 9C_165/2024 du 28 octobre 2024 consid. 10, destiné à la publication; arrêt 2C_166/2020 du 10 mai 2021 consid. 9 non publié in ATF 147 II 287). Il convient de préciser que l'art. 23 al. 1 let. c LHID laisse aux cantons le soin de régler selon leur libre appréciation l'exonération des communes, des paroisses, des autres collectivités territoriales du canton et de leurs établissements (cf. arrêt 9C_271/2023 du 4 janvier 2024 consid. 2.2.1; FF 1983 III 1, 115). Toutefois, cette marge de manoeuvre laissée au législateur cantonal ne change rien quant à l'interprétation de la disposition cantonale, en l'espèce, qui limite expressément l'exonération aux communes genevoises (cf. art. 9 let. c LIPM).

Partant, les considérations développées ci-dessus pour l'IFD valent mutatis mutandis pour l'ICC. Le recours sera donc rejeté pour les mêmes motifs qu'en matière d'IFD.

IV. Conséquences, frais et dépens

E. 9

Compte tenu de ce qui précède, le recours est entièrement mal fondé et doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable, tant en matière d'IFD que d'ICC. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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