

du 3 septembre 2002

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

S\_\_\_\_\_ S.A.

représentée par Ofor, société fiduciaire, mandataire

**EN FAIT**

1. La société S\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : S\_\_\_\_\_ ou la société), dont le but social consiste en l'exploitation d'un bureau d'ingénieurs-conseils, notamment dans le domaine de l'électricité et de l'éclairage, a été constituée le 15 février 1988.
2. Le 1er avril 1988 est entrée en vigueur une convention signée entre S\_\_\_\_\_ et la fondation commune LPP de l'UBS concernant la prévoyance professionnelle en faveur des employés de la société. Le plan prévoyait un taux de cotisation du salaire assuré de 12 % pour toutes les tranches d'âge.
3. En sus de cette affiliation commune, Monsieur M\_\_\_\_\_, directeur et actionnaire de S\_\_\_\_\_, a été affilié à partir du 1er janvier 1989 à un plan de prévoyance pour cadres, le plan "MAXI" N° 6566.00. Il était le seul employé de la société à bénéficier de cette couverture d'assurance complémentaire.
4. Au cours des années 1990-1991, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a requis de S\_\_\_\_\_ des renseignements et des documents afin de procéder à l'établissement de la taxation 1990. Il s'agissait notamment d'informations sur les postes "provision pour débiteurs douteux" et "salaires et charges sociales". La société a remis un exemplaire des règlements des institutions de prévoyance en faveur de son personnel, ainsi qu'une attestation des fondations collectives de l'UBS du 17 septembre 1991. Dans celle-là figurait les salaires assurés et les cotisations versées pour les deux conventions LPP et cadres. Pour l'assurance cadres "MAXI" la part de M. M\_\_\_\_\_ était de CHF 3'600.- et celle de S\_\_\_\_\_ de CHF 5'131,80.-.
5. Par courrier du 20 janvier 1998, l'AFC a informé S\_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure de vérification de ses déclarations fiscales 1993, 1994, 1995 et 1996 ainsi que d'une procédure en rappel d'impôt portant sur les périodes de taxation IFD 1993-94, 1995 et 1996.

Dans ce cadre, S\_\_\_\_\_ était invitée à lui faire parvenir une attestation annuelle détaillée des montants versés à la fondation de prévoyance LPP, le

contrat auprès de la fondation de prévoyance supplémentaire de l'UBS, et le grand-livre pour frais de personnel, sous-traitants, frais généraux et honoraires divers.

6. Le 29 avril 1998, l'AFC a sollicité la remise de documents supplémentaires, soit une copie du grand-livre pour frais de personnel, sous-traitants, frais généraux et honoraires divers pour 1992, le détail du salaire de M. M\_\_\_\_\_ pour les années comptables 1992 à 1996, des précisions sur le loyer et les charges, sur les frais forfaitaires et les frais de voiture sur certificats de salaire.

Parmi les documents remis à l'AFC, se trouvait une attestation de la Rentenanstalt du 20 juin 1997, qui montrait que la société avait versé en 1995 pour l'assurance résultant de la convention "MAXI" en faveur de M. M\_\_\_\_\_, une somme de CHF 9'694.80.- et ce dernier CHF 0.-.

7. Aux termes de la procédure de contrôle, l'AFC a opéré des redressements intitulés "Fondation collective supplémentaires LPP" s'élevant respectivement à CHF 10'111.- pour la période de taxation ICC 1993, à CHF 9'988.- pour 1994 et à CHF 9'892.- pour 1995.

En outre, le 7 août 1998, l'AFC a notifié à S\_\_\_\_\_ trois bordereaux rectificatifs ICC de CHF 3'780.60 pour 1993, de CHF 3'558.15 pour 1994 et de CHF 3'524.00 pour 1995, ainsi qu'un bordereau "amende" de CHF 10'863.- motivé par : l'omission de déclarer "par négligence" les prestations que S\_\_\_\_\_ a faites à son actionnaire, M. M\_\_\_\_\_.

8. Le 7 septembre 1998, la société a formé réclamation auprès de l'AFC contre les bordereaux suscités.

En substance, elle exposait qu'elle avait constitué un plan de prévoyance commun pour l'ensemble du personnel, ainsi que des plans complémentaires adaptés aux différentes catégories de personnel. Le premier plan de prévoyance était intéressant, en termes de cotisations, pour les hommes âgés de moins de 44 ans et pour les femmes âgées de moins de 41 ans. Or, lors de son entrée dans la fondation de prévoyance, M. M\_\_\_\_\_ était âgé de 55 ans et faisait ainsi partie de la tranche la plus défavorable. Les cotisations au plan de

prévoyance complémentaire n'avait donc pour effet que de combler légèrement la perte de cotisations.

A titre subsidiaire, S\_\_\_\_\_ invoquait le salaire modeste de M. M\_\_\_\_\_ compte tenu de son niveau dans la société. C'était en effet grâce à lui que la société s'était vue attribuer des mandats publics constituant les deux tiers de son chiffre d'affaires. Son départ de la société aurait eu des conséquences désastreuses pour celle-ci. Le plan de prévoyance complémentaire entraînait donc dans la saine gestion de la société. Toutes les entreprises tentaient de s'attacher les services de cadres qualifiés, ce notamment par le biais de plans de prévoyance allant au-delà du minimum légal.

9. Par décision du 29 octobre 1998, l'AFC a dégrevé l'amende infligée pour les périodes fiscales 1993 à 1995 de CHF 5'432.-. La taxation était maintenue pour le surplus.

L'AFC relevait que, outre le plan de prévoyance commun pour l'ensemble du personnel, M. M\_\_\_\_\_ était seul à être affilié auprès de la fondation pour la prévoyance supplémentaire à raison de cotisations prises en charge en totalité par l'entreprise. Cette affiliation ne pouvait être considérée comme de la prévoyance professionnelle car elle ne satisfaisait pas aux principes régissant celle-ci, à savoir les principes de la collectivité et de l'équivalence relative. Il s'agissait en réalité d'une assurance individuelle qui ne comprenait aucun élément de solidarité et qui ne se différenciait en rien d'un contrat d'assurance-vie (3e pilier). S\_\_\_\_\_ accordait un avantage injustifié à un actionnaire, violant le principe de l'équivalence en prenant en charge la totalité du coût de l'affiliation de M. M\_\_\_\_\_, alors que les autres collaborateurs de la société assumaient la moitié du coût de leur prévoyance.

10. Le 4 décembre 1998, S\_\_\_\_\_ a recouru contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) et conclu à son annulation ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Il était excessif de considérer que le seul fait que les primes de prévoyance complémentaires soient supportées exclusivement par l'entreprise entraînait la perte du régime fiscal prévu par la loi fédérale sur la

prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40; ci-après : la LPP).

S'agissant des reprises effectuées par l'AFC, celles-ci n'étaient possibles, dans le cas de taxations entrées en force, que si la déclaration était inexacte ou incomplète. Tel n'était manifestement pas le cas en l'espèce, puisque l'AFC disposait déjà dans le cadre de la taxation 1990, de toutes les informations nécessaires à l'établissement des taxations litigieuses. Enfin, la bonne foi de S\_\_\_\_\_ était incontestable. Aucune des informations transmises pour les taxations 1990 à 1995 n'avait donné lieu à des contestations ou à des reprises, laissant la société en droit de penser qu'une telle prévoyance avait été admise par les autorités fiscales.

11. Dans sa réponse du 23 avril 1999, l'AFC a rappelé les principes de la collectivité et d'équivalence relative à des mesures de prévoyance en faveur du personnel, principes essentiels de la prévoyance professionnelle, qui n'étaient pas respectés en l'espèce.

Quant au droit d'opérer des reprises sur les taxations entrées en force, ce n'était qu'au cours de la procédure de vérification et suite à sa demande qu'il était apparu que, lors des années fiscales 1993, 1994 et 1995 (ancien droit), une modification de la répartition des cotisations avait été opérée, en ce sens que la société avait financé au cours de ces années l'intégralité du plan de prévoyance complémentaire de M. M\_\_\_\_\_.

12. Par décision du 13 décembre 2001, la commission a admis le recours de S\_\_\_\_\_. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, le rappel d'impôt était limité aux cas pour lesquels l'insuffisance de l'impôt était, en quelque mesure, imputable à la façon dont la déclaration avait été établie par le contribuable et l'exclure lorsque cette insuffisance provenait d'une autre cause. Or en l'espèce, force était de constater que les chiffres mentionnés par S\_\_\_\_\_ sur les déclarations et leurs annexes étaient exacts.

13. Le 1er février 2002, l'AFC a déposé un recours auprès du Tribunal administratif et conclu à l'annulation de la décision du 13 décembre 2001 de la commission.

Dans son arrêt du 29 mai 2001, concernant la

taxation de l'intimée en matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal administratif avait confirmé le rappel d'impôt. Il n'y avait pas lieu de s'écarter de cette solution dès lors que les systèmes d'imposition fédéral et cantonal en matière de rappel d'impôt étaient comparables. La réouverture des taxations litigieuses était par conséquent légalement fondée. En effet, ce n'était qu'à la suite de l'ouverture de la procédure de contrôle et des demandes de renseignements auxquelles il avait alors été procédé qu'avaient pu être décelées les inexacritudes des déclarations fiscales et y être remédié, par le biais de la notification des rappels d'impôts.

14. Par pli du 6 février 2002, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
15. S\_\_\_\_\_ a fait parvenir ses observations le 7 mars 2002.

Contrairement à ce que soutenait l'AFC, si les principes étaient similaires en droit fédéral et cantonal, s'agissant des obligations des contribuables et du droit des autorités fiscales de demander des renseignements, il n'en était pas de même s'agissant du rappel d'impôt. Or, en l'espèce, S\_\_\_\_\_ ayant rendu une déclaration exacte et complète, les conditions d'un rappel d'impôt n'étaient pas remplies.

16. Un deuxième échange d'écritures a eu lieu à la demande du juge délégué; sur quoi la cause a été gardée à juger.

#### **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Dans son recours, l'AFC soutient que la commission s'est, à tort, écartée de la solution retenue par le tribunal de céans, concernant la taxation de S\_\_\_\_\_ en matière d'impôt fédéral direct et confirmant le rappel d'impôt, dès lors que les systèmes d'imposition fédéral et cantonal en matière de rappel d'impôt sont comparables. La réouverture des taxations litigieuses

était par conséquent légalement fondée.

Les intimées considèrent pour leur part qu'il s'agit de deux procédures distinctes et qu'en l'espèce, les conditions d'un rappel d'impôt au sens du droit cantonal ne seraient pas remplies. Enfin, à titre subsidiaire, S\_\_\_\_\_ soutient que les versements opérés en faveur de M. M\_\_\_\_\_ pour le plan cadres font partie de la prévoyance professionnelle, soit à tout le moins qu'il s'agit de charges du personnel, déductibles.

3. Ainsi, il s'agira de déterminer si la réouverture des taxations litigieuses se justifiait et, le cas échéant, d'examiner les déductions opérées par la société, notamment au regard des principes de la prévoyance professionnelle et du régime fiscal prévu par la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40).

Du bien-fondé de la réouverture des taxations litigieuses:

4. a. Bien que de nouvelles lois fiscales soient entrées en vigueur le 1er janvier 2001, l'ancien droit reste applicable au cas d'espèce, les éléments déterminants étant antérieurs à cette modification (ATA I. SA du 29 mai 2001).
- b. Selon l'article 340 alinéa 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), le contribuable qui, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer, ou les a payés d'une manière insuffisante, est tenu de payer les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière, non comprise l'année courante. Il peut être frappé, en cas de négligence, d'une amende ne dépassant pas le double du montant de l'impôt éludé (art. 340 al. 3 LCP).
- c. L'article 325 LCP prévoit que les personnes morales doivent déclarer le montant de leur bénéfice net, de leur capital et de leurs réserves et fournir toutes les indications nécessaires sur les lieux où elles possèdent des immeubles ou des exploitations, sur les

capitaux qui y sont engagés et les bénéficiaires qu'elles en retirent. Elles sont tenues de joindre à leur déclaration des copies certifiées conformes de leur dernier bilan et du compte de pertes et profits.

d. De plus, les personnes tant physiques que morales qui occupent des salariés doivent déclarer, lorsque la demande leur en est faite, les noms et adresses des personnes qu'elles emploient ainsi que le montant des salaires et autres prestations versées à ces personnes. En cas d'omission ou d'inexactitude dans ces déclarations, l'employeur est rendu responsable de l'impôt dû (art. 326 LCP).

e. Enfin, l'article 336 LCP dispose que l'AFC peut soumettre au contrôle détaillé toute déclaration déposée. Elle peut demander la comparution personnelle du contribuable devant elle, la production de justifications de ses déclarations et évaluations, ainsi que de son passif, et de tous les éléments de revenus et de fortune.

5. a. Selon la jurisprudence rendue au sujet de l'article 340 LCP, le rappel d'impôt est réservé aux cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette insuffisance provient d'une autre cause, comme une erreur de l'AFC (ATA S. du 6 février 1991). Dans un arrêt du 9 juin 1992, confirmant l'ATA précité, le Tribunal fédéral a toutefois précisé que : "Le contribuable qui donne des renseignements inexacts ou incomplets sur sa situation ne saurait se libérer de sa responsabilité en arguant que l'autorité aurait dû élucider le cas, car il doit compter avec la possibilité que l'autorité se fonde de bonne foi sur les indications qu'il a données sans les examiner plus profondément. Seul est réservé le cas où l'autorité connaissait ou aurait dû connaître le défaut de renseignements du contribuable et qu'elle n'en a pas tenu compte par négligence" (Archives 32 pp. 417 ss).

b. De même, s'agissant du caractère inexact et/ou incomplet d'une déclaration, la doctrine estime que, d'une part, l'autorité est en droit de se fonder sur la déclaration du contribuable qui est garant de son exactitude et de son caractère exhaustif et, d'autre part, que le grand nombre de décisions à rendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (Hugo CASANOVA, in RDAF 1999, p. 11).

c. L'on relèvera enfin que le rappel d'impôt n'est

soumis à aucune condition de faute, intentionnelle ou par négligence. La seule condition posée à l'article 340 LCP est que la déclaration soit inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation ait été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été exacte (ATA S. du 6 février 1991).

6. En l'espèce, parmi les documents remis par la société à l'AFC pour la taxation 1990, figurait l'attestation des fondations collectives LPP de l'UBS du 17 septembre 1991. Elle démontrait pour ce qui était de la convention cadres, que M. M\_\_\_\_\_ assumait sa part d'employé à hauteur de CHF 3'600.- et que S\_\_\_\_\_ versait comme part d'employeur un montant de CHF 5'131.60.-.

C'est seulement lors de la procédure de contrôle, préalable au rappel d'impôt, que l'AFC a découvert que la répartition des cotisations relatives à la convention cadres avait été modifiée après 1990, S\_\_\_\_\_ finançant seule le plan en faveur de M. M\_\_\_\_\_. L'omission de déclarer cette modification a permis à la société d'obtenir des taxations insuffisantes. Or, en passant sous silence ce changement de situation, S\_\_\_\_\_ devait compter avec le fait que l'AFC procède à des investigations complémentaires. Ainsi, le rappel d'impôt notifié suite à la procédure de contrôle susmentionnée et la constatation que les déclarations étaient inexactes, apparaît parfaitement justifié.

7. A teneur de l'article 340 alinéa 3 LCP, le contribuable pourra être frappé, en cas de négligence, d'une amende ne dépassant pas le double du montant de l'impôt éludé.

En l'espèce, en ne déclarant pas la prestation faite à son actionnaire, S\_\_\_\_\_ a commis une négligence justifiant le prononcé d'une amende. S'agissant du montant arr

De la validité des déductions opérées par S\_\_\_\_\_,  
notamment au regard des principes de la prévoyance  
professionnelle :

8. La prévoyance professionnelle (deuxième pilier) est réglée par la LPP et est soumise au régime d'imposition prévu par les articles 80, 81, 83 et 84 LPP.

A teneur de l'article 81 alinéa 1 LPP, les

contributions des employeurs à des institutions de prévoyance sont considérées comme des charges d'exploitation en matière d'impôts directs perçus par la Confédération, les cantons et les communes.

9. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour faire valoir le régime fiscal prévu par la LPP, les principes essentiels de la prévoyance professionnelle doivent être respectés. Il s'agit des principes de la collectivité ou de la solidarité, de l'adéquation des mesures (ou de l'équivalence relative) et de l'égalité de traitement des bénéficiaires de la prévoyance (STR 2001 120; ATF 120 Ib 199; ouvrage publié par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Prévoyance professionnelle et impôts, cas d'application, Berne 1992, dans lequel on trouve la Circulaire du Comité de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat du 11 septembre 1986, p. 274 ss).
10. Dans un arrêt du 21 mai 2001, ayant trait au même complexe de faits mais concernant la taxation de S\_\_\_\_\_ en matière d'impôt fédéral direct, aujourd'hui définitif et exécutoire, le tribunal de céans a considéré que la convention "MAXI", conclue en faveur de M. M\_\_\_\_\_, violait les principes essentiels de la prévoyance et excluait par conséquent la mise au bénéfice du régime d'imposition prévu par la LPP.

En l'espèce, aucun élément nouveau ne permet de s'écarter de cette solution.

11. Enfin, l'argument de S\_\_\_\_\_ qui consiste à dire, à titre subsidiaire, que le paiement par la société de l'entier des cotisations du plan "MAXI" reste une charge du personnel déductible du résultat au compte de profits et pertes, doit être rejeté.

En effet, à teneur de l'article 66 lettre h LCP, les prestations de toute nature, fournies gratuitement à des actionnaires de la société, sont considérées comme des éléments du bénéfice net imposable.

Il ressort par ailleurs de la jurisprudence que la déduction du bénéfice de l'exploitation, des contributions LPP versées par l'employeur allant au-delà de la prévoyance professionnelle (2ème pilier), est exclue (Revue Fiscale, n° 56, 2001 p. 419; n° 46, 1991 p. 374; voir également ATF 120 Ib 199).

Or, la signature du plan "MAXI" par M. M\_\_\_\_\_, directeur-actionnaire de la société et seul bénéficiaire, entre manifestement dans le cadre de la prévoyance individuelle de ce dernier.

12. Les reprises effectuées par l'AFC sont par conséquent justifiées.

13. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis.

Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu.

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 1er février 2002 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 13 décembre 2001 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts;

**au fond :**

l'admet;

annule la décision du 13 décembre 2001 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts;

confirme la décision du 29 octobre 1998;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Ofor, société fiduciaire, mandataire de S\_\_\_\_\_ S.A., ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges, M. Mascotto, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :  
la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist      Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux  
parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega