

du 29 mai 2001

dans la cause

I \_\_\_\_\_ S.A.  
représentée par Me Xavier Oberson, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. I\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : la société ou la contribuable) est une société anonyme ayant son siège à Genève et dont le but est l'étude et le conseil financier et de placement. Monsieur I\_\_\_\_\_, fondateur de la société en est l'administrateur-président avec signature individuelle. Son épouse, Madame I\_\_\_\_\_, est directrice adjointe de cette dernière. Les époux I\_\_\_\_\_ étaient, durant les années 1992 à 1995, les uniques employés d'I\_\_\_\_\_ S.A.

M. I\_\_\_\_\_ détenait 49% du capital-actions de la société; les actions restantes étaient réparties entre les trois autres administrateurs, qui disposaient d'une signature collective à deux.

2. Dans les déclarations pour les impôts cantonaux 1992, 1993, 1994 et 1995, la contribuable a annoncé qu'elle employait deux personnes.

a. Il ressort des comptes de pertes et profits annexés aux déclarations fiscales que les "frais de personnel" se sont élevés à :

CHF 460'216,20 pour l'exercice 1989/1990;  
CHF 531'806,75 pour l'exercice 1990/1991;  
CHF 589'947,60 pour l'exercice 1991/1992;  
CHF 578'589,95 pour l'exercice 1992/1993;  
CHF 646'287,45 pour l'exercice 1993/1994.

b. Pour les années 1992 à 1994, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a retenu les chiffres annoncés pour calculer l'impôt dû.

c. Pour l'année 1995, l'AFC a envoyé à la contribuable, dans un premier temps, un bordereau de taxation provisoire retenant à nouveau les chiffres annoncés.

Toutefois, le 26 mai 1995, l'AFC a demandé à la contribuable de lui fournir divers renseignements, en particulier le détail et la justification du poste "frais de personnel". M. I\_\_\_\_\_ devait indiquer les noms et adresses des bénéficiaires et préciser si ces derniers avaient des liens directs ou indirects avec l'actionnariat de la société.

d. Le 18 juin 1995, la contribuable a précisé que ce poste était constitué de salaires et charges sociales AVS en CHF 471'544,65, d'une attribution à la fondation du personnel de CHF 150'000.- et de divers autres postes pour le solde. Etaient annexés à ce document les certificats de salaire de M. et Mme I\_\_\_\_\_. Leur salaire brut était de CHF 437'000.-, soit respectivement CHF 235'000.- pour M. I\_\_\_\_\_ et CHF 203'000.- pour Mme I\_\_\_\_\_. La somme de CHF 4'602.- était retenue sur le salaire brut de chacun des époux, au titre de cotisations pour la prévoyance professionnelle.

Le 31 janvier 1996, la contribuable a encore transmis à l'AFC un formulaire "charges sociales - prélèvements sur réserves année fiscale 1994". Il en ressort que les employés de la société étaient assurés, en matière de prévoyance obligatoire, auprès des syndicats patronaux de Genève; le total des salaires assurés était de CHF 46'560.-. En matière de prévoyance professionnelle selon la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40) ils étaient affiliés auprès de la fondation de prévoyance I\_\_\_\_\_ S.A. Pour l'année en question, le total des salaires assurés était de CHF 438'000.-, la cotisation ordinaire à la charge de l'employeur était de CHF 150'000.-; aucune cotisation n'était à la charge des employés.

e. Le 26 novembre 1996, l'AFC a notifié à la société un bordereau rectificatif pour l'année 1995; après procédure de réclamation, le supplément d'impôt a été fixé, le 20 mars 1997, à CHF 80'808.- "compte tenu des explications fournies et à titre exceptionnel".

3. a. Pour courrier du 16 juin 1997, l'AFC a indiqué à la contribuable qu'elle ouvrait une procédure de vérification des déclarations d'impôts 1992 à 1994. La société devait transmettre les attestations de salaire pour les années 1991 à 1993, avec le détail des montants versés aux différentes caisses LPP.

b. Ces documents ont été transmis à l'AFC le 5 septembre 1997 et, le 14 octobre 1997, l'AFC a transmis à la société trois bordereaux d'impôts rectificatifs en CHF 21'334,60 pour 1992, CHF 29'331,90 pour 1993 et CHF 26'243,60 pour 1994, auxquels il fallait ajouter les intérêts de retard en CHF 14'175.-. De plus, une amende de CHF 19'228.- était infligée à la société, conformément à l'article 340 LCP.

c. Frappée d'opposition, cette décision a été confirmée le 17 décembre 1997.

En substance, l'AFC retenait que M. et Mme I\_\_\_\_\_ étaient actionnaires majoritaires et seuls employés de la société, et que la fondation de prévoyance de la société n'avait pas d'autres membres qu'eux. Le plan de prévoyance était financé par des contributions déterminées librement chaque année par M. et Mme I\_\_\_\_\_ en leur qualité d'actionnaires majoritaires. L'AFC aurait pu effectuer une reprise sur la totalité des versements à la fondation; elle s'était limitée à la part qui dépassait le 20% des salaires des employés. La décision rendue en 1995 n'avait pas été contestée et il n'y avait pas de motif de contester celles rendues dans les années 1992 à 1994.

La reprise était justifiée, car la contribuable n'avait pas précisé le détail des charges du poste "charges salariales" dans les documents remis en annexe aux déclarations d'impôts. Il s'agissait d'une négligence, justifiant le prononcé d'une amende.

4. La contribuable a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) le 16 janvier 1998. Les comptes remis à l'AFC pour les années concernées étaient complets et exacts et ils reflétaient la situation de la société. L'AFC n'avait pas demandé le détail du poste "frais de personnel". Le plan comptable n'avait pas été modifié depuis 1980, sans que cela fasse l'objet de critiques de l'AFC. Dans ces circonstances, il n'y avait pas d'espace pour l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts.

Enfin, lesdits rappels n'étaient pas justifiés au fond.

5. Après avoir versé à la procédure, le 22 octobre 1998, un tirage d'un rapport du service de surveillance des fondations et des institutions de prévoyance, du 3 avril 1995, la commission a rejeté le recours le 14 décembre 2000.

Les déclarations d'impôts 1992 et 1994 étaient pour le moins imprécises, puisqu'elles regroupaient, dans un seul poste et sans les détailler, les salaires des employés et les versements au titre de la prévoyance professionnelle. L'AFC ne pouvait connaître les montants

versés au titre de la LPP et ne disposait pas du rapport du service de surveillance des fondations et des institutions de prévoyance. La procédure de rappel d'impôts était dès lors justifiée. Quant au fond, le contrat complémentaire de prévoyance ne relevait pas de la prévoyance professionnelle, mais de la prévoyance individuelle. Les reprises étaient aussi fondées; l'amende, quant à elle, était modérée au regard du comportement de la société.

6. a. La contribuable a saisi le Tribunal administratif le 14 février 2001, reprenant et développant les arguments soutenus en première instance.
- b. L'AFC s'est, quant à elle, opposée au recours. Quant à la commission, elle s'en est rapportée à justice.

#### 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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. 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 B. du 8 mai 2001; M. du 19 avril 1994).
3. a. 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, 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 fiscale ne dépassant pas le double du montant de l'impôt éludé.
- b. L'article 323 LCP prévoit que les formules de déclaration sont établies par le département et qu'elles doivent contenir toutes les indications nécessaires pour l'application de la loi. 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 doivent joindre à leur déclaration des copies certifiées conformes de leur dernier bilan et du compte de profits et pertes (art. 325 LCP). De plus, les personnes tant physiques que morales qui occupent des salariés doivent déclarer, sur demande, les noms et adresses des personnes qu'elles emploient ainsi que le montant des salaires et autres prestations versées à ces personnes (art. 326 LCP).

4. Selon la jurisprudence rendue au sujet de cette disposition, 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 5 juin 1991). Dans l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 9 juin 1992, confirmant l'ATA précité, la Haute Cour indique :

"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.).

La lecture de l'arrêt du Tribunal administratif concerné montre que le contribuable en question avait remis des déclarations objectivement inexactes.

5. En l'espèce, les renseignements figurant dans les déclarations fiscales et leurs annexes sont absolument exacts. D'une manière non contestée par l'intimée, ils respectent les exigences de clarté d'une comptabilité (Manuel suisse d'audit 1998, Chambre fiduciaire suisse, tome 1 p. 259). De plus, l'AFC ne soutient pas que le mode de présentation des comptes de pertes et profits ait évolué au cours du temps. En outre, les renseignements fournis par la société tant dans sa déclaration d'impôts que dans ses pièces annexes sont conformes à ce que demande l'article 323 LCP; l'article 326, dont la teneur a été rappelée ci-dessus, précise que le détail des salaires et autres prestations versés aux employés ne

doit être communiqué que sur demande. S'il est évident que cette disposition a été édictée afin de permettre les déclarations d'impôts des employés, l'obligation figurant à l'alinéa 1, qui présuppose une demande de l'administration, ne permet pas de retenir que les documents fournis par la société étaient incomplets.

En dernier lieu, le Tribunal administratif relèvera que la lecture du compte de pertes et profits de la société, dans la mesure où il laisse apparaître des frais de personnel d'environ CHF 500'000.- au gré des années, alors que le total des produits était de CHF 751'826,25 en 1989/1990, CHF 821'519,55 en 1990/1991, CHF 891'377,90 en 1991/1992, CHF 881'935,20 en 1992/1993 pour des bénéfices nets de l'exercice variant entre CHF 38'303,80 et CHF 40'963,20 aurait pu, en soi, susciter la curiosité de l'AFC.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, sans qu'il soit nécessaire de trancher les questions concernant la structure même de la prévoyance instituée par la société.

Compte tenu de l'issue du litige, une indemnité de procédure, en CHF 1'500.-, sera allouée à la recourante, à la charge de l'Etat de Genève. Aucun émolument ne sera perçu.

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

déclare recevable le recours interjeté le 14 février 2001 par I\_\_\_\_\_ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 décembre 2000;

**au fond :**

l'admet;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 décembre 2000;

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

alloue une indemnité de CHF  
1'500.- à I \_\_\_\_\_ S.A., à la charge de l'Etat de  
Genève;

communiqué le présent arrêt à Me  
Xavier Oberson, avocat de la recourante, ainsi qu'à la  
commission cantonale de recours en matière d'impôts et à  
l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Schucani, président, Mmes Bonnefemme-Hurni,  
Bovy, MM. Thélin, Paychère, juges.

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

V. Montani

D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux  
parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci