

# **GE\_GERICHTE ATA/138/2026 vom 3. Februar 2026**

GE Cour de justice, 2026-02-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_138\\_2026](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_138_2026)

FR: GE\_GERICHTE ATA/138/2026 du 3 février 2026

IT: GE\_GERICHTE ATA/138/2026 del 3 febbraio 2026

## **Regeste**

Résumé: Recours de l'administration fiscale cantonale contre un jugement du TAPI qui a admis une déduction au titre des cotisations de prévoyance professionnelle d'un contribuable. Dès lors que seule une déduction limitée à l'activité salariée du contribuable peut être admise et que l'affiliation à l'AVS constitue un prérequis indispensable à l'octroi de telles déductions, le recours est admis, le montant admissible en déduction étant inférieur à celui retenu par les premiers juges.

## **Erwägungen**

### **E. 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 LPA ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

### **E. 2**

L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours, les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/1334/2025 du 2 décembre 2025 consid. 2.2).

### **E. 2.1**

En l'espèce, le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI en ce qu'il a admis une déduction au titre des cotisations de prévoyance professionnelle du contribuable pour l'année fiscale 2020 de CHF 38'450.25. La recourante conteste ce montant et soutient que seule une déduction limitée à l'activité salariée du contribuable de CHF 34'615.- peut être admise pour 2020. Pour leur part, les intimés avaient conclu devant le TAPI à une déduction de CHF 58'642.-. Ils n'ont pas été suivis par les premiers juges. Devant la chambre de céans, dans leur réponse au recours, les intimés ont exposé que, par gain de paix et compte tenu de la valeur litigieuse raisonnable, ils avaient renoncé à recourir. Ils concluent néanmoins à l'admissibilité d'une déduction de CHF 58'642.-. Dans la mesure où

les intimés n'ont pas recouru contre le jugement du TAPI et dès lors que la procédure administrative genevoise ne connaît pas l'institution du recours joint (ATA/716/2025 du 24 juin 2025 consid. 3.5 et les arrêts cités), le jugement en cause est entré en force sur ce point. Dans ce cadre, les autres conclusions et griefs

- 10/14 - A/42/2025 formulés à l'encontre de celui-ci par les intimés dans leur réponse, notamment en lien avec le montant de leurs revenus, et écritures subséquentes sont donc irrecevables.

### **E. 3**

De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/402/2025 du 8 avril 2025 consid. 2.1 et les arrêts cités). Le présent litige concernant la période fiscale 2020, la cause est régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir les dispositions de la LIFD et de la LIPP. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/402/2025 précité consid. 2.2).

### **E. 4**

La recourante fait tout d'abord grief au TAPI d'avoir à tort, au ch. 2 de la partie en fait du jugement, mentionné un montant de CHF 82'380.- au titre des cotisations à la prévoyance professionnelle versées en 2020. Il s'agit toutefois vraisemblablement d'une erreur de plume dès lors que, dans ce même ch. 2, les premiers juges se réfèrent à la déclaration fiscale 2019 et à l'attestation annexée à celle-ci, à savoir une attestation établie par l'institution de prévoyance pour l'année 2019. Or, il ressort dans ladite attestation que, pour 2019, CHF 82'380.- ont été versés au titre des cotisations à la prévoyance professionnelle. Cette erreur de plume, consistant à indiquer 2020 au lieu de 2019, est quoi qu'il en soit sans conséquence sur l'issue du litige.

### **E. 5**

La recourante se plaint ensuite de ce que le TAPI aurait laissé entendre à tort, à deux reprises, que le contribuable aurait payé lui-même ses cotisations de prévoyance liées à son affiliation facultative à titre d'indépendant. Elle se réfère aux consid. 5 et 7 du jugement, dans lesquels les premiers juges font mention, se référant au contribuable, aux « cotisations qu'il a versées » en qualité d'indépendant. Selon la recourante, il ressortirait de la comptabilité de la société que c'est elle qui aurait procédé au paiement des cotisations à titre d'indépendant en faveur de l'institution de prévoyance – à tout le moins pour un montant de CHF 53'193.60 débité du compte de la société – et non pas le contribuable. Il est, à teneur des pièces versées à la procédure, difficile d'être aussi affirmatif. En effet, si comme le retient la recourante, il apparaît en page 1 de l'extrait du compte 5700 AVS, AI, APG, AC, CAF du 1er janvier au 31 décembre 2020 de la société qu'elle a versé des cotisations LPP pour le contribuable en juillet, octobre et novembre 2020, il apparaît aussi, en page 2 du même document, qu'elle a, au 31 décembre 2020, retenu CHF 80'148.40 sur le salaire brut du contribuable. Cette somme pourrait correspondre, si l'on en croit un décompte effectué par les intimés (pièce 3 de leur chargé) au total des montants retenus sur le salaire brut du contribuable et dus aux assurances sociales. La question pourra néanmoins rester sans réponse, le recours devant être admis pour les motifs exposés plus loin.

- 11/14 - A/42/2025

## **E. 6**

La recourante soutient que le contribuable doit être considéré comme un salarié sur toute l'année fiscale 2020 et que, pour cette même année fiscale et conformément au contrat de prévoyance n° 90'585 liant la fondation LPP et la société, seule une déduction de prévoyance professionnelle de CHF 34'615.- peut être admise.

### **E. 6.1**

En matière d'impôts directs, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés dans les dispositions topiques, à savoir les art. 26 à 33a LIFD et les art. 29 à 37 LIPP (art. 25 LIFD ; art. 28 LIPP).

### **E. 6.2**

Selon l'art. 33 al. 1 let. d LIFD, sont déduits du revenu les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle. Sur le plan cantonal, l'art. 31 let. b LIPP prévoit que sont déduits du revenu les versements du contribuable à une institution de prévoyance professionnelle, au sens et dans les limites du droit fédéral.

### **E. 6.3**

En l'espèce, dans sa déclaration fiscale, le contribuable a déclaré son activité indépendante et précisé l'avoir cessée au 31 décembre 2019. Dans sa déclaration fiscale 2020, le contribuable a déclaré des revenus bruts de son activité dépendante de CHF 250'000.-. Il a mentionné la société comme son employeur. Il n'a déclaré aucune activité indépendante. Ce qui précède est confirmé par la réponse apportée par le contribuable à la recourante le 24 octobre 2022, dans laquelle il a confirmé avoir cessé d'exploiter son cabinet médical sous forme de raison individuelle au 31 décembre 2019 et commencé à l'exploiter sous forme d'une SA dès le 1er janvier. Sur l'année fiscale 2020, le contribuable était ainsi salarié. La recourante et l'AFC-CH insistent à juste titre sur le fait que l'affiliation à l'AVS constitue un prérequis indispensable à l'octroi des déductions de l'art. 33 al. 1 let. d LIFD. En effet, si à teneur de l'art. 81 al. 2 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40), les cotisations que les salariés et les indépendants versent à des institutions de prévoyance, conformément à la loi ou aux dispositions réglementaires, sont déductibles en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, il ressort de l'art. 5 al. 1 LPP que cette loi ne s'applique qu'aux personnes qui sont assurées à l'AVS. La doctrine précise à ce propos que, fondée sur l'art. 5 LPP, l'affiliation auprès d'une institution de prévoyance professionnelle, et par conséquent, le versement de contributions déductibles selon la let. d, est subordonnée au paiement de cotisations AVS, que l'assujettissement à l'assurance fédérale soit obligatoire ou facultatif. Le renvoi de l'art. 5 al. 1 LPP à l'AVS se justifie en raison du concept constitutionnel selon lequel c'est la conjugaison des trois piliers qui doit permettre à l'assuré de maintenir de manière appropriée son niveau de vie antérieur. Le champ d'application de la LPP se définit donc, de façon générale, par rapport au cercle des personnes assujetties à l'AVS (Gladys LAFFELY MAILLARD in Yves NOËL/Florence - 12/14 - A/42/2025 AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, n. 53 ad art. 33 LIFD et les références citées).

### **E. 6.4**

En l'espèce, il ressort de la procédure que, répondant à la recourante le 29 novembre 2022, les intimés lui ont notamment indiqué, pièces à l'appui, qu'après avoir informé la caisse AVS du fait que le contribuable n'avait plus d'activité indépendante en 2020, cette caisse avait ramené le montant des cotisations personnelles AVS dues en qualité d'une personne assurée exerçant une activité indépendante pour cette même année à 0.-. Ainsi, dès lors que le contribuable n'a pas été soumis aux cotisations AVS sur un revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante en 2020, seule la déduction des cotisations LPP acquittées à titre de salarié de la société est justifiée. Dans la mesure où il ressort de la procédure, en particulier de la fiche d'assurance établie le 23 décembre 2020 et jointe à la réponse des intimés du 24 octobre 2022, qu'en sa qualité d'employé de la société, le contribuable a versé des cotisations au 2e pilier pour un montant de CHF 34'615.-, c'est à juste titre que la recourante a admis ce seul montant en déduction de son revenu. Il ressort du certificat de salaire établi le

### **E. 6.5**

Le TAPI a conduit son raisonnement en se référant à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_522/2018 précité. Cet arrêt met notamment en évidence les divergences qui apparaissent entre le droit fiscal et le droit des assurances sociales lors de transformation rétroactive d'une société de personnes en une personne morale. Il concerne néanmoins le cas d'une société en nom collectif transformée en SA et, surtout, il a trait à la déductibilité d'une prestation du pilier 3a – dont il est question à l'art. 33 al. let. e LIFD – sans que le TAPI expose en quoi il pourrait permettre de trancher le présent litige fondé sur une autre disposition, ni en quoi il remettrait en cause les principes rappelés au consid. 6.3 ci-dessus en matière de 2e pilier. Dans le cas d'espèce par ailleurs, il a été vu que, comme en atteste un courrier du 20 janvier 2021, la caisse AVS a ramené au 1er janvier 2020 le montant des cotisations personnelles AVS dues en qualité d'une personne assurée exerçant une activité indépendante pour l'année 2020 à 0.-. Or, la situation jugée dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_522/2018 précité semble différente, dès lors qu'il ressort de son consid. 4.3.2 que les intimés étaient, du point de vue de l'AVS, des travailleurs indépendants jusqu'au 1er juin 2014. Dans le cas d'espèce, aucune divergence n'apparaît entre la solution choisie tant par la caisse AVS que par la recourante, les deux ayant retenu, conformément du reste à ce qu'a déclaré le contribuable, qu'il n'avait plus d'activité indépendante dès le 1er janvier 2020. Le recours est dès lors bien fondé et sera admis, le jugement attaqué devant être annulé et la décision sur réclamation du 28 novembre 2024 rétablie en ce qu'elle retient un montant déductible au titre des cotisations de prévoyance au 2e pilier versées par l'intimé de CHF 34'615.-.

- 13/14 - A/42/2025 7. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 800.- sera mis à la charge solidaire des intimés (art. 87 al. 1 LPA) et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

### **E. 9**

février 2022 par la société (pièce 14 du chargé de la recourante) que le contribuable a versé le même montant au 2e pilier en 2021.