

# GE\_GERICHTE A/3048/2012 vom 16. Dezember 2014

GE Cour de justice, 2014-12-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_3048\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3048_2012)

FR: GE\_GERICHTE A/3048/2012 du 16 décembre 2014

IT: GE\_GERICHTE A/3048/2012 del 16 dicembre 2014

## Regeste

PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT ; FINANCEMENT(PRÉVOYANCE PROFESSIONNELLE) ; COTISATION(EN GÉNÉRAL) ; CHARGES COMMERCIALES(DROIT FISCAL) ; BÉNÉFICE(DROIT FISCAL) ; BÉNÉFICE NET DU COMPTE DE PROFITS ET PERTES ; BILAN(EN GÉNÉRAL) ; FORCE OBLIGATOIRE(SENS GÉNÉRAL) ; PRINCIPE EN MATIÈRE DE DROIT FISCAL ; COMPTABILITÉ | Le paiement par l'employeur de la part de cotisation LPP incombant aux salariés ne constitue pas une prestation appréciable en argent, dans la mesure où il a procédé, entre le moment du dépôt de sa déclaration fiscale et celui de la décision de taxation, à une affiliation rétroactive des autres salariés et au paiement de la part de cotisation LPP incombant à ces derniers. Ledit paiement viole le principe de planification applicable en prévoyance professionnelle, vu que le plan de prévoyance met la moitié de la cotisation LPP à la charge du salarié et l'autre moitié à la charge de l'employeur. Une telle violation a pour conséquence que ledit versement n'est pas déductible, à titre de cotisation LPP, du bénéfice imposable. Par contre, au regard des circonstances particulières du cas et en particulier du fait qu'il s'agit d'une taxation non entrée en force, ledit versement est déductible à titre de charge salariale. | LIFD.59.al1.letb ; LHID.25.al1.letb ; LIPM.13.letb ; LPP.81 ; LPP.1.al3 ; OPP2.1g ; LPP.66 ; LIFD.58.al1 ; LIPM.12 ; LIFD.57 ; LHID.24.al1 ; LIPM.11

## Erwägungen

### E. 2

ème section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre A \_\_\_\_\_ représentée par Me Antoine Berthoud, avocat et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 janvier 2014 ( JTAPI/88/2014 ) EN FAIT 1) A \_\_\_\_\_ est active dans la vente de conseils spécialisés en planification à long terme et de services en matière de gestion d'entreprise, dans l'achat, la vente et la distribution d'appareils et d'ustensiles ménagers ainsi que dans l'achat, la vente et l'administration de participations industrielles et commerciales. Depuis le 5 décembre 2002, Madame B \_\_\_\_\_ en est l'actionnaire et l'administratrice unique, avec la signature individuelle. Elle est également employée de cette société. 2) En 2009, A \_\_\_\_\_ comptait, parmi ses employés, Madame C \_\_\_\_\_, soeur de l'actionnaire unique, ainsi que Madame D \_\_\_\_\_. Ces dernières avaient respectivement perçu, cette année-là, un salaire brut de CHF 62'458.- et de CHF 22'600.-. En 2010, elles avaient respectivement touché un salaire brut de CHF 67'257.- et de CHF 19'200.-. À partir du 1 er septembre 2010, A \_\_\_\_\_ avait également engagé Madame E \_\_\_\_\_. Celle-ci avait perçu, en 2010, un salaire brut de CHF 17'065.-. Mme B \_\_\_\_\_ avait touché un salaire brut de CHF 121'613.- en 2009 et de CHF 120'000.- en 2010. Ces différents montants

ressortaient des certificats de salaire des employées concernant les années 2009 et 2010. Contrairement aux contrats de travail de Mmes D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, celui de Mme C\_\_\_\_\_ prévoyait qu'elle était soumise au plan de prévoyance professionnelle conclu par A\_\_\_\_\_ et que la cotisation y relative était entièrement prise en charge par la société. Le salaire mensuel brut, convenu dans le contrat de travail de Mme C\_\_\_\_\_ du 30 août 2004, s'élevait à CHF 3'300.-. Selon le contrat de travail du 25 février 2008 de Mme D\_\_\_\_\_, son salaire mensuel brut était de CHF 1'800.-. Quant à Mme E\_\_\_\_\_, son contrat de travail du 1 er septembre 2010 prévoyait un salaire mensuel brut de CHF 4'000.-. Ces trois employées travaillaient dans une boutique de chaussures pour enfants au centre-ville de Genève. D'après leurs contrats de travail, étaient déduites du salaire brut les cotisations légales relatives à l'AVS, à l'assurance-chômage et à l'assurance maternité. Le montant de ces cotisations légales figurait sur les certificats de salaire des employées de 2009 et de 2010. Ces derniers ne mentionnaient aucun montant dans la rubrique relative à la prévoyance professionnelle. 3) Le 30 septembre 2010, A\_\_\_\_\_ a rempli sa déclaration fiscale 2009. Elle a annoncé un bénéfice net imposable de CHF 139'920.- et joint le bilan et le compte de pertes et profits pour l'année 2009. Ce dernier faisait état d'une rubrique « Produits » s'élevant à une somme totale de CHF 757'088.79, ainsi que d'une rubrique « Charges » d'un montant total de CHF 568'020.11. Cette dernière rubrique se subdivisait notamment en une sous-rubrique « Salaires » pour un montant total de CHF 272'929.- et en une sous-rubrique « Charges sociales » pour une somme totale de CHF 66'637.61. Le résultat d'exploitation avant intérêts et impôts était de CHF 189'068.68. Après ces déductions, le bénéfice de l'exercice 2009 était de CHF 139'920.45. 4) Le 15 décembre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé des explications à la contribuable en ce qui concernait le poste « Salaires », notamment le détail de ses bénéficiaires et les copies des certificats de salaire. 5) Le 13 janvier 2011, A\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, a transmis à l'AFC-GE le formulaire de la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des Entreprises Romandes (ci-après : FER CIAM), intitulé « déclaration des salaires versés par l'employeur à son personnel » et daté du 14 décembre 2009. Y figuraient les salaires susmentionnés touchés en 2009 par Mmes BC\_\_\_\_\_ et Mme D\_\_\_\_\_. 6) Le 28 janvier 2011, l'AFC-GE a sollicité des informations détaillées du poste « Charges sociales » ainsi que tous les règlements de prévoyance professionnelle et les attestations collectives 2009 de prévoyance professionnelle établies par l'institution de prévoyance (ci-après : IP). 7) Le 4 mars 2011, A\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, a expliqué la composition de la somme afférente au poste « Charges sociales ». La part de cette somme correspondant au versement LPP se montait à CHF 29'592.70. Elle précisait prendre à sa charge l'intégralité des contributions LPP. En outre, les taux de cotisations étaient identiques pour tout le personnel. A\_\_\_\_\_ a transmis le décompte annuel LPP de 2009 établi par l'IP ainsi que le règlement de prévoyance pour la prévoyance professionnelle de base qu'elle avait souscrit en faveur de ses salariés en 2005 (ci-après : le règlement LPP). Le décompte annuel LPP de 2009 faisait état de versement LPP en faveur de Mmes BC\_\_\_\_\_. L'art. 4.2 du règlement LPP prévoyait que la personne assurée devait payer la moitié des différentes contributions LPP (prestations de vieillesse, prestations de risque, coûts, fonds de garantie). Cette disposition précisait que l'employeur déduisait directement du salaire les contributions dues par la personne assurée et que le montant des contributions figurait sur le certificat personnel. L'autre partie était prise en charge par l'employeur. 8) Le 9 juin 2011, l'AFC-GE a, à nouveau, sollicité l'attestation collective 2009 de prévoyance professionnelle. Elle constatait que le décompte annuel LPP

de 2009 établi par l'IP ne mentionnait pas le versement de primes LPP en faveur de Mme D\_\_\_\_\_, alors qu'au vu de son salaire AVS, elle devrait être obligatoirement affiliée à la prévoyance professionnelle. Si tel ne devait pas être le cas, elle demandait des explications précises et motivées. 9) Le 24 juin 2011, A\_\_\_\_\_, par le biais de sa fiduciaire, a informé l'AFC-GE avoir oublié de déclarer Mme D\_\_\_\_\_ auprès de la fondation LPP d'AXA Winterthur en 2009. Une affiliation rétroactive auprès de l'IP avait été effectuée. L'attestation y relative lui serait envoyée dès sa réception. 10) Le 12 septembre 2011, A\_\_\_\_\_ a rempli la déclaration fiscale 2010. Elle a déclaré un bénéfice net imposable de CHF 6'024.-. Elle y joignait le bilan et le compte de pertes et profits pour l'année 2010. Ce dernier comportait une rubrique « Produits » et une rubrique « Charges ». La première rubrique se montait à une somme totale de CHF 732'917.70 et la seconde à CHF 720'728.49. La rubrique « Charges » distinguait différentes sous-rubriques. Parmi celles-ci, figuraient la sous-rubrique « Salaires » pour un montant de CHF 289'333.15 et la sous-rubrique « Charges sociales » pour un montant de CHF 71'498.88. Le résultat d'exploitation avant intérêts et impôts était de CHF 12'189.21. Après ces déductions, le bénéfice de l'exercice 2010 se montait à CHF 6'024.72. 11) Le 5 janvier 2012, l'AFC-GE a demandé à la contribuable des précisions concernant sa déclaration fiscale 2010, en particulier le détail et la justification des postes « Salaires » et « Charges sociales », ainsi que copie des attestations de salaires et les attestations collectives LPP établies par l'IP. 12) Le 19 janvier 2012, l'AFC-GE a émis une décision de taxation relative aux impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et une autre concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année 2009. Elle a notamment effectué une reprise d'un montant de CHF 14'797.- sur le bénéfice de la société, au motif que, selon le règlement LPP, les cotisations étaient paritaires. Ces décisions ont été contestées par réclamation du 13 février 2012 et confirmées par deux décisions de l'AFC-GE du 22 juin 2012. L'art. 4 du règlement LPP prévoyait que les cotisations ordinaires étaient paritaires. La prise en charge par la société, en faveur de son actionnaire ou d'un proche de celui-ci, de la part salariale de la cotisation ordinaire de 2<sup>ème</sup> pilier, qui n'avait pas été comptabilisée en tant que salaire dans les comptes de la société et qui n'avait pas été inscrite sur le certificat de salaire, constituait une distribution dissimulée de bénéfices. Elle devait dès lors être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société. Elle ne pouvait pas être qualifiée a posteriori de charge salariale. Le 21 septembre 2012, A\_\_\_\_\_ a recouru contre les deux décisions du 22 juin 2012 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Ce recours a été enregistré sous la cause n° A/3048/2012. 13) Le 31 janvier 2012, A\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, a répondu à la demande de renseignements de l'AFC-GE du 5 janvier 2012. La part correspondant au versement LPP du montant total du poste « Charges sociales » s'élevait à CHF 39'658.80. Elle lui a transmis deux documents de l'IP. Selon l'attestation de l'IP du 30 novembre 2010, Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ étaient seules assurées au 1<sup>er</sup> janvier 2011. Un document de la même IP du 5 décembre 2011, intitulé « Justificatif des contributions pour le fonds de garantie pour l'année 2011 », mentionnait deux autres personnes assurées pour des périodes différentes. Il s'agissait de Mme D\_\_\_\_\_ pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 août 2010 ainsi que de Mme E\_\_\_\_\_ pour la période du 1<sup>er</sup> septembre au 31 décembre 2010. 14) Le 20 septembre 2012, l'AFC-GE a rendu ses décisions de taxation ICC et IFD pour l'année 2010. Un montant de CHF 19'830.- à titre de cotisations LPP était ajouté au bénéfice de A\_\_\_\_\_, au motif que le règlement LPP prévoyait des cotisations paritaires. Ces décisions ont été contestées par réclamation du 24 septembre 2012 et confirmées par deux décisions de l'AFC-GE du 15 octobre 2012, pour

les mêmes motifs que ceux évoqués pour la taxation 2009. Le 14 novembre 2012, A\_\_\_\_\_ a recouru contre les deux décisions du 15 octobre 2012 auprès du TAPI. Ce recours a été enregistré sous la cause n° A/3686/2012. 15) Concernant la taxation 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours devant le TAPI le 17 décembre 2012. Le 18 janvier 2013, A\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions. Elle a produit un nouveau règlement LPP valable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et conclu auprès de la même IP. L'art. 4.2 dudit règlement modifiait la part des cotisations LPP à charge de la personne assurée en la réduisant à 0 %, de sorte que l'intégralité des versements LPP était à charge de l'employeur, sous réserve d'un cas particulier non pertinent en l'espèce. Par l'intermédiaire de Mme B\_\_\_\_\_, A\_\_\_\_\_ a confirmé, par lettre du 26 décembre 2012, sa pratique consistant à payer l'ensemble des cotisations LPP de ses employés, sans faire de différence quelconque. Elle expliquait le retard de l'affiliation de Mme D\_\_\_\_\_ par l'imprévisibilité de cette dernière et les difficultés à gérer le cas de cette employée. Le 1<sup>er</sup> février 2013, l'AFC-GE a maintenu sa position. 16) Concernant la taxation 2010, l'AFC-GE a, le 22 février 2013, conclu au rejet du recours devant le TAPI et à la jonction des causes n° A/3048/2012 et n° A/3686/2012. Le 14 mars 2013, A\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions et renvoyé pour le surplus à son écriture du 18 janvier 2013 relative à la taxation 2009. 17) Par jugement du 20 janvier 2014, le TAPI a joint les causes n os A/3048/2012 et A/3686/2012 sous le n o A/3048/2012. Il a partiellement admis le recours de la contribuable en tant qu'il portait sur les taxations ICC et IFD de 2010, et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux ICC et IFD de 2010 conformes aux considérants. Il a rejeté le recours et confirmé les décisions de l'AFC-GE s'agissant des taxations ICC et IFD de 2009. S'agissant de l'année 2010, Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ n'avaient pas été avantagées par rapport aux autres employées de la contribuable au motif que cette dernière avait procédé, pour l'année 2010, au paiement intégral des cotisations LPP de l'ensemble de son personnel. Ce paiement ne constituait ainsi pas une prestation appréciable en argent de sorte que les montants, versés à titre de cotisations LPP par la contribuable pour l'année 2010, représentaient une charge du personnel déductible du résultat au compte de pertes et profits. Ces montants étaient des charges d'exploitation que l'AFC-GE devait prendre en compte. La reprise de la somme de CHF 19'830.- était ainsi injustifiée. Les bordereaux de taxation ICC et IFD de 2010 ainsi que les décisions du 15 octobre 2012 devaient être annulés. 18) Le 17 février 2014, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ledit jugement en concluant à son annulation en tant qu'il concernait la taxation 2010, ainsi qu'à la confirmation de la reprise d'un montant de CHF 19'830.- dans le bénéfice imposable de la société, et à celle de ses décisions du 15 octobre 2012. L'affiliation rétroactive de Mmes D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ n'avait pas pour effet d'annuler la qualification de prestation appréciable en argent, déjà consommée, en faveur de l'actionnaire et de la soeur de celle-ci. Cette affiliation n'était intervenue qu'en décembre 2011, suite aux irrégularités soulevées par l'AFC-GE dans ses courriers des 28 janvier et 9 juin 2011. En 2010, la société avait payé, en violation du principe de planification, l'intégralité de la part « employé » de la cotisation au 2<sup>ème</sup> pilier de l'actionnaire et de la soeur de celle-ci. Elle avait alors la claire volonté de ne pas affilier d'autres membres de son personnel et d'assumer la prise en charge de l'intégralité des cotisations LPP uniquement en faveur de l'actionnaire et de sa soeur. Cette prestation de la société en faveur de ces dernières uniquement, n'avait pas été déclarée, à titre de complément de salaire, sur leurs certificats de salaire respectifs, ni n'avait été soumise au prélèvement des cotisations sociales. L'actionnaire de la contribuable était seule en mesure

d'influencer de manière décisive tant le principe que le montant desdites cotisations LPP. Ainsi, le paiement, par la société, de la part « employé » des cotisations LPP incombant à Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ constituait une distribution dissimulée de bénéfice et ne pouvait pas être qualifiée, après coup, de charge sociale déductible. Ce n'était que suite aux différentes décisions de l'AFC-GE portant sur les taxations des années 2009 et 2010, rendues entre le 19 janvier et le 15 octobre 2012, que la société avait, le 17 octobre 2012, modifié le règlement de prévoyance de l'institution LPP avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2012. Cette modification consistait à mettre à la charge de l'employeur l'intégralité des cotisations LPP. Ce changement n'avait pas d'effet sur la période fiscale 2010 de sorte que le TAPI avait, à tort, considéré pour 2010 que le paiement intégral des cotisations LPP par la société concernait tous les employés de celle-ci. Par ailleurs, la déclaration fiscale 2010, déposée le 16 septembre 2011, était accompagnée de comptes faisant état de charges de prévoyance professionnelle uniquement en faveur de Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_. 19) Le 20 février 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations. 20) Le 7 avril 2014, la contribuable a conclu au rejet du recours. Son plan de prévoyance professionnelle souscrit en faveur de l'ensemble de son personnel respectait tous les principes fixés par la LPP, en particulier le principe de planification. Il s'agissait d'un plan de prévoyance standard et identique pour tous les salariés. L'art. 66 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40) laissait le libre choix à l'employeur de prendre en charge une partie plus importante des cotisations que ses employés, ce qui était fréquemment pratiqué. Le principe de planification ne consistait pas à savoir qui de l'employeur ou du salarié devait payer les primes et les cotisations LPP, mais comment celles-ci étaient fixées. Le fait que la contribuable ait pris à sa charge la totalité des cotisations LPP était donc conforme à la loi. La première version du contrat conclu avec l'IP renfermait une clause type prévoyant la prise en charge paritaire des cotisations LPP. Elle ne reflétait pas la volonté originelle et réelle de la contribuable, ni sa politique salariale, de sorte qu'elle avait été rectifiée. Les certificats et contrats de travail démontraient une égalité de traitement entre tous les salariés de la contribuable. La prise en charge, par l'employeur, d'une part de cotisation LPP supérieure à 50 % n'avait pas à figurer dans les certificats de salaire, contrairement à l'avis de l'AFC-GE. En effet, le fait d'ajouter au revenu mentionné dans le certificat de salaire la part des cotisations LPP payée par l'employeur était contrebalancé par la déduction du même montant dans les charges sociales. Le revenu net imposable du salarié n'était ainsi pas modifié. De plus, la pratique de la contribuable envers l'ensemble de son personnel était sans conséquence du point de vue des charges sociales, dans la mesure où un contrôle AVS effectué en janvier 2014 pour la période 2009 à 2012 n'avait abouti à aucune reprise résultant du paiement intégral des cotisations LPP par la contribuable. Par décision du 22 janvier 2014, jointe à la réponse de la contribuable, FER CIAM avait établi un décompte rectificatif basé sur les déclarations de salaires de la contribuable pour la période 2009 à 2012, sur les analyses et examens effectués par FER CIAM, le 7 janvier 2014, par sondages de la comptabilité de la contribuable, ainsi que sur les indications et les documents fournis par cette dernière. La politique salariale identique pour l'ensemble du personnel pratiquée par la contribuable en 2010 démontrait l'absence de prestation appréciable en argent. Les salaires et les charges sociales avaient été comptabilisés dans la même rubrique, de sorte que la contribuable pouvait invoquer la globalité de ce poste. Le retard administratif lié à l'affiliation subséquente de deux employées n'avait pas causé de préjudice à celle-ci et ne démontrait par ailleurs pas une quelconque volonté de la contribuable de ne pas affilier ces

dernières à la prévoyance professionnelle. Le paiement intégral par la contribuable des cotisations LPP de 2010 concernait l'ensemble de ses employées ; il était conforme à la réalité et avait été démontré par les pièces versées à la procédure. Le retard administratif dont se prévalait l'AFC-GE ne devait pas occulter la réalité des faits constatés par le TAPI.

21) Le 25 avril 2014, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. Le règlement LPP en vigueur en 2010 respectait les principes de la prévoyance professionnelle, notamment celui de la planification. Par contre, dans les faits, la contribuable n'avait pas appliqué les règles prévues dans le plan de prévoyance, en particulier l'art. 4.2 dudit règlement prévoyant une prise en charge du salarié de 50 % de la contribution totale. Ce faisant, elle n'avait pas respecté le principe de planification. De plus, l'art. 4.2 du règlement LPP, reprenant l'art. 66 al. 3 LPP, disposait que l'employeur déduisait directement du salaire les contributions dues par le salarié assuré. En prenant, à bien plaisir, à sa charge l'intégralité des cotisations LPP dues par Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, la contribuable n'avait pas respecté les dispositions statutaires et légales susmentionnées. La non-affiliation des autres salariées avant le 4 décembre 2011 ne résultait pas d'un retard administratif. Cette situation aurait perduré sans l'intervention de l'AFC-GE, et ce en violation de l'art. 10 de l'ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 18 avril 1984 (OPP 2 - RS 831.441.1) qui impose à l'employeur d'annoncer à l'IP tous les salariés soumis à l'assurance obligatoire. Il y avait ainsi prestation appréciable en argent, malgré l'affiliation rétroactive.

22) Le 30 mai 2014, la contribuable a maintenu sa position.

23) Le 2 juin 2014, la cause a été 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 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). L'AFC-GE jouit de la qualité pour recourir (art. 141 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 - par renvoi de l'art. 145 LIFD ; art. 60 al. 1 let. a et let. e LPA).

2) Le présent litige concerne la taxation ICC et IFD de 2010 et soulève trois questions. Il s'agit, d'abord, d'examiner si la part « employé » des cotisations LPP de 2010, payée par la contribuable en faveur de son actionnaire et de la soeur de celle-ci, constitue, comme le soutient l'AFC-GE, une prestation appréciable en argent, qui doit être réintégrée dans le bénéfice imposable réalisé par la société en 2010. Il convient, le cas échéant et dans un deuxième temps, de vérifier si le paiement intégral par la contribuable des cotisations LPP de 2010 en faveur de Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ représente une charge déductible de son bénéfice imposable, à titre de cotisations LPP. Dans la négative, se pose alors la question de savoir si ce paiement est tout de même déductible, à titre de charge salariale, du bénéfice imposable de la société, comme l'estime le TAPI. Les parties ne contestent ni le fait que les quatre employées susmentionnées devaient être affiliées, en 2010, à la prévoyance professionnelle conformément à la LPP, ni le fait qu'elles le sont toutes au 1<sup>er</sup> janvier 2010, période pertinente pour la résolution du présent litige. Elles ne remettent pas en cause le fait que Mmes D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ ont été affiliées rétroactivement à la prévoyance professionnelle en décembre 2011. Les parties ne contestent en outre pas le fait que l'ensemble des cotisations LPP relatives à l'année 2010 ont été payées par la contribuable, ni que celles relatives à Mmes D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ l'ont été en décembre 2011.

3) S'agissant de l'existence d'une éventuelle prestation appréciable en argent, le TAPI considère que le paiement de la part « employé » de la cotisation LPP de 2010 par la contribuable a bénéficié à l'ensemble du personnel et qu'il ne constitue ainsi pas une prestation appréciable en argent

devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société. Par contre, l'AFC-GE soutient qu'en 2010, la contribuable avait pour seule intention de n'assumer la prise en charge de cette contribution LPP qu'en faveur de son actionnaire et de la soeur de celle-ci, de sorte que la prestation appréciable en argent avait déjà été consommée, en dépit de l'affiliation rétroactive des deux autres employées survenue en décembre 2011 suite à ses diverses interventions. a. Selon les art. 57 LIFD, 24 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) et 11 de loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Font notamment partie du bénéfice net imposable, le solde du compte de pertes et profits (art. 58 al. 1 let. a LIFD ; 12 let. a LIPM), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers, qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b 5<sup>ème</sup> tiret LIFD ; 12 let. d et let. h LIPM). b. Selon la jurisprudence constante, il y a distribution dissimulée de bénéfice (ou prestation appréciable en argent) lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; ATF 131 II 593 consid. 5.1 ; ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1 et 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 5.1). c. En l'espèce, bien que les versements n'aient pas été effectués à la même date, les parties ne contestent pas que la contribuable a payé, en décembre 2011, l'intégralité des cotisations LPP de 2010 à l'ensemble de son personnel. Ce faisant, la société a, dès ce moment, traité toutes ses employées de la même manière, sans accorder d'avantages particuliers à son actionnaire ni à la soeur de celle-ci. Au moment de rendre sa décision de taxation ICC et IFD de 2010, à savoir en septembre 2012, l'AFC-GE avait connaissance de ces éléments. Elle aurait alors dû examiner la problématique juridique de la distribution dissimulée de bénéfices à l'aune de tous les faits pertinents existant au moment de sa décision de taxation. Le fait que la contribuable n'ait effectué ledit versement en faveur de Mmes D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ qu'après coup et suite aux mesures d'instruction de l'AFC-GE ne change rien à la situation factuelle existant au moment de la décision de taxation litigieuse. Dans ces circonstances, le paiement de la part « employé » de la cotisation LPP de Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ne constitue ainsi pas une distribution dissimulée de bénéfice devant être réintégrée dans le bénéfice de la contribuable. Le jugement du TAPI doit être, sur ce point, confirmé, et le grief de l'AFC-GE y relatif rejeté. d. L'argument de l'AFC-GE porte davantage sur la question d'une tentative éventuelle de soustraction fiscale (art. 176 LIFD ; 70 LPFisc), dans la mesure où l'autorité fiscale reproche à la contribuable le fait d'avoir eu en 2010, soit avant la décision de taxation 2010 intervenue le 20 septembre 2012, l'intention de privilégier l'actionnaire et sa soeur en prenant à sa charge la part « employé » LPP de ces seules employées. Or, cette problématique sort du cadre du présent litige délimité par les décisions de taxation 2010, seuls objets du recours interjeté devant la chambre de céans ( ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 9 et 10 et les références citées). Par conséquent, ce grief est irrecevable. 4) Il convient à présent de vérifier si le montant des

cotisations LPP de 2010, payé intégralement par la contribuable en faveur de Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, constitue une charge déductible de son bénéfice imposable à titre de cotisations LPP. L'AFC-GE estime qu'en payant la part « employé » des cotisations LPP de 2010, la contribuable n'a pas correctement appliqué l'art. 4.2 du règlement LPP, en vigueur en 2010, et qu'elle a ainsi violé le principe de planification. En raison de cette violation, le paiement, par la société, de ladite part LPP incombant, selon le règlement LPP, aux employées, ne peut être considéré comme une charge déductible, à titre de cotisation LPP, du bénéfice imposable de la contribuable. Cette dernière, quant à elle, remet en cause la manière d'appliquer le principe de planification par l'AFC-GE. La société considère, en tous les cas, que ses comptes joints à la déclaration fiscale 2010 intègrent, dans la même rubrique, les éléments relevant des salaires et ceux afférents aux charges sociales qu'elle a assumées, de sorte que les versements qu'elle a effectués pour l'ensemble des cotisations LPP de 2010 sont déductibles de son bénéfice imposable. a. Les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue, constituent une charge justifiée par l'usage commercial et déductible du bénéfice imposable de la société (art. 59 al. 1 let. b LIFD, 25 al. 1 let. b LHID et 13 let. b LIPM). Ces bases légales trouvent leur fondement constitutionnel à l'art. 111 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Selon cette dernière disposition, la Confédération peut obliger les cantons à accorder des allègements fiscaux aux assurés et à leurs employeurs sur les cotisations versées. L'art. 111 Cst. pose le principe d'une prévoyance vieillesse, survivants et invalidité suffisante et fondée sur trois piliers (l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité fédérale, la prévoyance professionnelle et la prévoyance individuelle). L'art. 113 Cst. donne la compétence à la Confédération pour légiférer en matière de prévoyance professionnelle et en fixe les principes. La prévoyance professionnelle est financée par les cotisations des assurés ; lorsque l'assuré est salarié, l'employeur prend à sa charge au moins la moitié du montant de la cotisation (art. 113 al. 3 Cst.). La LPP, entrée dans une large mesure en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1985, concrétise cette compétence législative fédérale. Elle contient des dispositions d'ordre fiscal en matière de prévoyance (art. 80 ss LPP), qui ont, en grande partie, à l'époque rendu nécessaire l'adaptation de l'ancienne réglementation fédérale en matière d'impôts direct, alors en vigueur (Message du Conseil fédéral du 1<sup>er</sup> mai 1984 sur l'adaptation de l'impôt fédéral direct à la LPP = FF 1984 II 749 ss). Selon l'art. 81 al. 1 LPP, les cotisations versées par les employeurs aux institutions de prévoyance sont considérées comme des charges d'exploitation en matière d'impôts directs perçus par la Confédération, les cantons et les communes. L'art. 81 al. 3 LPP précise que les cotisations du salarié qui sont déduites du salaire doivent être indiquées dans le certificat de salaire ; les autres cotisations doivent être certifiées par l'institution de prévoyance. Les cotisations versées par les salariés aux institutions de prévoyance conformément à la loi ou aux dispositions réglementaires, sont également déductibles en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 81 al. 2 LPP, dont le contenu est repris aux art. 33 al. 1 let. d LIFD, 9 al. 2 let. d LHID et 31 let. b de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). b. La prévoyance professionnelle est fondée sur des principes énumérés à l'art. 1 al. 3 LPP et précisés aux art. 1 ss OPP 2. Il s'agit des principes d'adéquation, de collectivité, d'égalité de traitement, de planification et d'assurance. Selon l'art. 1f OPP 2, le principe de l'égalité de traitement est respecté lorsque tous les assurés d'un même collectif sont soumis à des conditions réglementaires identiques dans le plan de prévoyance. Quant au principe de planification, il

est respecté lorsque l'institution de prévoyance fixe précisément dans son règlement les différentes prestations qu'elle octroie, leur mode de financement et les conditions auxquelles elles sont versées, les plans de prévoyance qu'elle propose ainsi que les différents collectifs d'assurés et les plans de prévoyance s'appliquant à ces collectifs ; le plan de prévoyance doit se fonder sur des paramètres déterminés sur la base de principes professionnellement reconnus (art. 1g OPP 2). S'agissant du financement des institutions de prévoyance, l'art. 66 LPP règle la répartition des cotisations. L'institution de prévoyance fixe, dans ses dispositions réglementaires, le montant des cotisations de l'employeur et celui de celles des salariés (al. 1 phr. 1). La somme des cotisations (contribution) de l'employeur doit être au moins égale à la somme des cotisations de tous les salariés (al. 1 phr. 2). La contribution de l'employeur ne peut être fixée plus haut qu'avec son assentiment (al. 1 phr. 3). Selon l'art. 66 al. 2 LPP, l'employeur est débiteur de la totalité des cotisations envers l'institution de prévoyance ; celle-ci peut majorer d'un intérêt moratoire les cotisations payées tardivement. L'employeur déduit du salaire les cotisations que les dispositions réglementaires mettent à la charge du salarié (art. 66 al. 3 LPP). D'après les travaux préparatoires, il est loisible aux institutions de prévoyance reconnues de prévoir les prestations supérieures qui leur conviennent (Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale à l'appui d'un projet de loi sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, du 19 décembre 1975, FF 1976 I 117, p. 127). Il s'agit de la prévoyance surobligatoire, également dite 2<sup>ème</sup> pilier b (ATF 131 II 593, 603 consid. 4.1). c. Conformément à la jurisprudence fédérale, l'employeur peut également, en sus des contributions ordinaires au fonds de prévoyance, verser, dans la mesure où les statuts ou les règlements le prévoient expressément, des contributions extraordinaires uniques dans le but de racheter des années de cotisation des employés ou dans le but d'alimenter un fonds de réserve ou les moyens à libre disposition de la fondation de prévoyance. Tant le financement que la mise en oeuvre de la prévoyance obligatoire et surobligatoire doivent être fixés à l'avance dans les statuts et les règlements selon des critères schématiques et objectifs et respecter, en particulier, les principes d'adéquation, de collectivité (solidarité), d'égalité de traitement, de planification ainsi que d'assurance (ATF 131 II 593, 603s consid. 4.1 ; ATF 120 Ib 199, 204 consid. 3d ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.45/2003 du 29 juillet 2004 consid. 3, 4.1 et 4.2). Les mêmes principes s'appliquent aux cotisations des indépendants (ATF 131 II 627, 632 consid. 4.1). Déjà sous l'ancien droit fiscal et avant l'entrée en vigueur de la LPP, les principes de collectivité (solidarité), de planification, d'adéquation et d'égalité de traitement étaient considérés comme des principes essentiels de la prévoyance professionnelle. Ils devaient être respectés pour que les montants versés dans le cadre de la prévoyance professionnelle soient fiscalement déductibles (arrêt du Tribunal fédéral du 14 juillet 1994 consid. 3b et 3d, publié in RDAF 1996 p. 397). Selon le Tribunal fédéral, tant les contributions ordinaires que les contributions volontaires doivent respecter les principes de collectivité, de planification, d'adéquation et d'égalité de traitement. Il est nécessaire que les statuts et les règlements prévoient que les contributions extraordinaires de l'employeur servent à l'amélioration en général de la prévoyance des assurés membres de l'institution et qu'elles soient réparties entre les preneurs d'assurance au moyen d'une clé prévue dans les statuts ou les règlements. Les cotisations qui ne respectent pas ces principes et les contributions volontaires effectuées par l'employeur en l'absence de fondements statutaires ou réglementaires ne peuvent être considérées comme des frais déductibles justifiés par l'usage commercial. Le Tribunal fédéral conclut qu'il est inadmissible de verser dans l'institution de prévoyance de telles contributions extraordinaires au seul gré de la

volonté de l'employeur et de les porter directement dans les comptes individuels de prévoyance qui y sont ouverts. En ce qui concerne les contributions extraordinaires, notre Haute Cour précise que les principes d'adéquation et d'égalité de traitement revêtent un poids plus important, tandis que celui de planification (d'un point de vue temporel) passe au second plan. Dans un tel contexte, le principe de planification exige que les contributions extraordinaires soient prévues par les statuts ou les règlements et que leur répartition entre les assurés ou leur compte de prévoyance ait lieu en fonction de critères objectifs (ATF 131 II 593, 606s consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.45/2003 précité consid. 4.3 et 4.4 et les références citées). d. En l'espèce, l'art. 4.2 du règlement LPP, dans sa version en vigueur en 2010, prévoyait une répartition des cotisations LPP à raison de 50 % à charge des salariés et de 50 % à charge de l'employeur. En payant la part des cotisations LPP incombant aux employées, la contribuable n'a pas respecté la disposition précitée du règlement LPP et a ainsi violé le principe de planification. Ce principe n'a pas de portée réduite en l'espèce, dans la mesure où le versement desdites cotisations par la société concerne les contributions LPP ordinaires dues par les salariées, et non une contribution extraordinaire ou volontaire. Même dans cette dernière hypothèse, le principe de planification exige que ladite contribution soit prévue par les statuts ou les règlements, ce qui n'est pas non plus le cas en l'espèce. Par conséquent, la part « employé » des cotisations LPP incombant à Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, mais payée intégralement par la société, n'est pas déductible à titre de cotisations LPP. 5) Reste à examiner si, comme l'estime le TAPI, le montant payé, en faveur de Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ par la contribuable pour la part « employé » de la cotisation LPP de 2010 peut être déduit, après coup, à titre de charge salariale. Le présent litige se limite à la reprise fiscale d'un montant de CHF 19'830.-, contestée dans le cadre du présent recours, à l'exclusion des versements LPP effectués après coup en faveur de Mmes D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_. a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD, art. 24 al. 1 LHID, art. 11 LIPM). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de pertes et profits (art. 58 al. 1 let. a LIFD, 24 al. 1 let. a LHID et 12 let. a LIPM). Le bénéfice imposable se détermine par renvoi au droit comptable. Ce renvoi, contenu dans les trois dispositions précitées, est dénommé le principe de l'autorité du bilan commercial ou le principe de déterminance (Massgeblichkeitsprinzip ; Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice - Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 2005, p. 67 et 69). Ce renvoi à la comptabilité commerciale concrétise le principe de l'imposition selon la capacité contributive de la société (Robert DANON in Danielle YERSIN/Yves NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 57-58 n. 53 ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 67 et p. 173). Selon le principe de déterminance, les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques et pour autant que le bilan remis par le contribuable ne viole aucune disposition impérative du droit commercial (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; ATF 132 I 175 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.4 et 2C\_394/2013 précité consid. 4.1). Sous l'angle matériel, le principe de déterminance implique que les règles comptables sont directement applicables en droit fiscal (principe de déterminance matériel). Sous l'angle formel, il implique que le bénéfice imposable se détermine suivant les comptes commerciaux concrètement établis par l'entreprise (principe de déterminance formel ; Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 33 ss ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 173s). Pour déterminer le résultat imposable, il y a d'abord lieu de prendre en considération tant le

solde du compte de pertes et profits que l'accroissement des fonds propres découlant du bilan. Il convient ensuite d'examiner si le bénéfice commercial doit être modifié, aux fins de l'imposition, en vertu de règles correctrices propres au droit fiscal (Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 60 ss ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 93 ss et 174). b. Lors du versement d'une contribution extraordinaire à une institution de prévoyance, en violation des principes d'égalité de traitement, de collectivité et de planification, en faveur de l'actionnaire et administrateur unique d'une société anonyme, le Tribunal fédéral a considéré qu'il s'agissait d'une prestation appréciable en argent à intégrer dans le bénéfice de la société, et non d'une charge justifiée par l'usage commercial. Notre Haute Cour a refusé, sur la base du principe de la détermination du bilan commercial, de requalifier ledit versement en charge salariale au motif que la société devait se voir opposer ses propres écritures comptables (arrêt du Tribunal fédéral 2A.45/2003 précité consid. 5.4). Cet arrêt se fonde sur deux autres jurisprudences dans lesquelles le Tribunal fédéral a également refusé de modifier la qualification comptable d'une écriture enregistrée dans les comptes remis à l'autorité fiscale. Dans une affaire de 1986, notre Haute Cour a refusé de requalifier, après coup, en salaire occulte, des indemnités forfaitaires pour frais attribuées par une société anonyme à son actionnaire principal et directeur, qui n'étaient pas justifiées par l'usage commercial. Une évaluation globale ne se justifiait pas, ce d'autant moins que le comportement de la société pouvait être qualifié de délit fiscal ou de participation à un tel délit. Le principe de la bonne foi s'appliquait aussi à la contribuable. La société devait ainsi se laisser opposer les livres comptables sur lesquels les comptes annuels s'étaient fondés (arrêt du Tribunal fédéral du 28 février 1986 consid. 6b, publié in ASA 55 p. 624). Dans une affaire de 1992, le Tribunal fédéral a maintenu cette jurisprudence en refusant de qualifier, après coup, des indemnités excessives pour frais en des versements dissimulés de salaire. Ces indemnités avaient été versées par une société anonyme à son actionnaire principal et à ses deux enfants, et constituaient des prestations appréciables en argent. Notre Haute Cour a précisé qu'il était toutefois loisible à la société d'apporter la preuve du contraire, à savoir que les dépenses litigieuses étaient effectivement autorisées par l'usage commercial (arrêt du Tribunal fédéral du 22 octobre 1992 consid. 2c, publié in ASA 63 p. 208) c. Le principe de détermination formel (également dénommé, autorité formelle du droit comptable) entraîne deux conséquences. D'une part, le bilan commercial valablement établi lie, sous réserve de règles correctrices, tant le contribuable que l'autorité fiscale. L'autorité fiscale est liée par les écritures comptables passées par le contribuable, sous réserve d'une disposition expresse du droit fiscal. Elle doit, dans ce cadre, respecter la liberté d'appréciation laissée par le droit comptable au contribuable. Quant à ce dernier, il est aussi lié par les écritures enregistrées dans les comptes qu'il remet avec sa déclaration. Il ne peut, sous réserve de dispositions légales spécifiques du droit fiscal ou de l'application du principe de la bonne foi, se prévaloir d'une réalité autre que celle ressortant des comptes commerciaux (Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 40 ss ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 173s). Selon GLAUSER, les principes de détermination formel et de comptabilisation obligent la société à se laisser opposer les comptes qu'elle a produits avec sa déclaration. Si elle a passé des écritures en faisant usage de sa liberté d'appréciation, lui permettre de les remettre en question reviendrait à tolérer un comportement contradictoire, ce d'autant plus si la modification du bilan est motivée par un souci d'économie fiscale. Celui qui, par exemple pour des raisons fiscales, ne fait pas valoir des charges justifiées, ne peut ultérieurement demander à modifier les comptes (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 91). D'autre part, le résultat imposable se détermine au regard du principe de l'évaluation

individuelle (Einzelbewertung), par opposition au principe de l'évaluation globale (Gesamtbetrachtung). Selon le Tribunal fédéral, le principe de l'estimation individuelle prévaut en droit fiscal suisse (arrêts du Tribunal fédéral 2P.259/2005 du 27 septembre 2005 consid. 3 ; du 5 octobre 2004 consid. 2.2.2, publié in StE 2005 B.23.43.2 N. 11 ; 2A.571/1998 du 25 janvier 2000 consid. 3b, publié in ASA 69 p. 876). Le principe de l'évaluation individuelle implique que chaque poste du bilan doit en principe être examiné séparément. Une écriture non autorisée par le droit commercial ne saurait être simplement admise par l'autorité fiscale au motif que celle-ci n'affecte pas le résultat global de l'entreprise (Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 47s). Même dans l'hypothèse d'une évaluation globale, le principe d'estimation individuelle peut trouver application en droit fiscal. L'utilisation en comptabilité de l'évaluation globale n'interdit pas à l'autorité fiscale de vérifier chacune des écritures contenues dans un seul et même poste, même si celles-ci sont en définitive compensées dans le bilan par d'autres écritures en sens inverse. L'autorité fiscale n'est pas liée par le résultat net final, mais par les diverses écritures qui le composent (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 174).

d. Le principe de déterminance matériel (également dénommé, autorité matérielle du droit comptable) a pour conséquence que l'autorité fiscale n'est pas liée par une comptabilité contraire au droit commercial et qu'elle est habilitée à corriger cette dernière aux fins de la taxation. Par contre, un bilan respectant les dispositions impératives du droit commercial lie l'autorité fiscale. Dans ce cadre, il y a lieu de distinguer la correction des comptes (Bilanzberichtigung) et la simple modification de ceux-ci (Bilanzänderung ; Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 34 ss). Une correction a pour but de rendre conforme au droit commercial un bilan qui viole une disposition impérative du droit comptable. L'autorité doit opérer une telle correction si la taxation concernée n'est pas entrée en force, le cas échéant s'il existe un motif de révision respectivement de rappel d'impôt. Seules des violations manifestes du droit comptable doivent faire l'objet d'une correction. Une correction peut intervenir tant en faveur qu'en défaveur du contribuable (Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 38 ss et les références citées). Une modification porte sur un bilan conforme aux dispositions impératives du droit commercial. Elle survient lorsque l'entreprise choisit de remplacer une écriture comptable par une autre écriture comptable, parce qu'elle apprécie différemment un même état de fait. En cas de taxation définitive, une modification de la comptabilité commerciale n'est en principe pas possible. Par contre, en cas de taxation non entrée en force, la jurisprudence considère que l'autorité fiscale ne doit, en principe, pas tenir compte de modifications qui interviennent soit après l'approbation des comptes, soit, en l'absence d'une telle procédure, après la remise des états financiers à l'administration fiscale. Est toutefois réservée l'hypothèse où le contribuable a établi ses comptes en étant dans une erreur excusable au sujet des conséquences fiscales (arrêt du Tribunal fédéral 2P.140/2004 du 9 décembre 2004 consid. 5.4.1, publié in RF 2005 p. 429 ; Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 43 ss et les références citées). En procédure de taxation, il y a lieu de distinguer la modification volontaire des comptes, d'un côté, et les ajustements découlant de l'application de règles correctrices ou du principe de la bonne foi, d'un autre côté. À certaines conditions, le contribuable doit pouvoir se prévaloir de règles correctrices. Une modification peut également être justifiée au regard du principe de la bonne foi. Tel est par exemple le cas lorsque la pratique administrative change de manière inattendue (Robert DANON, op. cit., ad art. 57-58 n. 45 ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 90 ss et 160 ss).

e. S'agissant de la requalification d'une charge par l'autorité fiscale, GLAUSER estime que celle-ci est liée par sa propre interprétation et qu'elle doit, comme le contribuable, respecter le principe de la

bonne foi et adopter une approche cohérente dans les taxations. En particulier, lorsqu'une intervention de l'administration fiscale vient modifier la donnée, le contribuable doit pouvoir s'en prévaloir, même si aucune disposition légale spécifique ne le précise (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 91). L'exigence de cohérence du traitement fiscal peut, selon cet auteur, concerner une seule et même entité. Si, par exemple, des frais de représentation payés à un employé non-actionnaire sont considérés comme excessifs et assimilés à du salaire, le montant en question doit être admis en déduction au titre de charge salariale, ce d'autant plus lorsque les frais repris ont été payés à un employé et qu'ils ne constituent pas des distributions dissimulées de bénéfice. Dans un tel cas, les frais repris doivent, selon GLAUSER, pouvoir être déduits du bénéfice. L'autorité fiscale est en effet liée par sa requalification des versements. Le principe de déterminance formel ne saurait justifier un comportement contradictoire de l'administration (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 168s). Dans l'exemple précité, GLAUSER n'ignore pas les jurisprudences fédérales susmentionnées de 1986 et 1992, refusant la requalification comptable de frais non justifiés par l'usage commercial, en versement dissimulé de salaire. Elles ne modifient cependant pas son analyse permettant la requalification de frais repris par l'autorité fiscale et leur déductibilité à titre de salaire. En effet, contrairement aux jurisprudences précitées, dans l'hypothèse de GLAUSER, les frais repris ne constituent pas des prestations appréciables en argent, ni des délits fiscaux. f. En l'espèce, les comptes fournis par la contribuable avec sa déclaration fiscale 2010 ne renferment pas de violation manifeste du droit comptable, dans la mesure où le montant de la part « employé » de la cotisation de 2010 incombant à Mmes B \_\_\_\_\_ et C \_\_\_\_\_, a été payé par la société à l'institution de prévoyance et qu'il a été comptabilisé à ce titre dans les comptes de la société. La structure minimale du compte de résultat déterminée par l'art. 959b de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) prévoit, selon le type de compte de résultat choisi, un poste « charges de personnel » (al. 2 ch. 4) ou « charges d'administration et de distribution » (al. 3 ch. 3), ce dernier devant indiquer les charges de personnel dans l'annexe (art. 959b al. 4 CO). La contribuable a respecté ces dispositions en établissant une rubrique « Charges » dans son compte de pertes et profits, subdivisée en différentes sous-rubriques, notamment « Salaires » et « Charges sociales ». Par contre, conformément aux explications susmentionnées, la société a, à tort, estimé que le paiement de la part « employé » des cotisations LPP de 2010 incombant à Mmes B \_\_\_\_\_ et C \_\_\_\_\_ constituait une charge déductible au sens des art. 59 al. 1 let. b LIFD, 25 al. 1 let. b LHID et 13 let. b LIPM. L'AFC-GE était, pour ce motif, habilitée à corriger les écritures comptables de la société et à ne pas tenir compte du montant litigieux de CHF 19'830.- dans la sous-rubrique « Charges sociales » du compte de résultat de la contribuable. En procédant à cette requalification de ladite charge, l'AFC-GE devait examiner si, en raison des circonstances du cas concret et conformément au principe de la bonne foi exigeant une approche cohérente de la taxation de la part de l'autorité fiscale, une modification des comptes de la contribuable s'imposait et si le montant litigieux devait être déduit du bénéfice imposable de la société à titre de charge salariale. En l'absence d'une prestation appréciable en argent en faveur de Mmes B \_\_\_\_\_ et C \_\_\_\_\_ et au vu des circonstances concrètes suivantes, il apparaît, en l'espèce, cohérent de requalifier le montant de CHF 19'830.- de charge salariale. En prenant à sa charge la part « employé » des cotisations LPP de 2010 incombant à ces deux salariées, la contribuable a certes violé le règlement LPP applicable alors, et en particulier le principe de planification comme exposé ci-dessus. Par contre, elle a rapidement réagi suite au courrier du 9 juin 2011 de l'AFC-GE en reconnaissant, dans sa lettre du 24 juin 2011, avoir

oublié d'affilier Mme D\_\_\_\_\_ à la LPP et en procédant à une affiliation rétroactive en faveur de celle-ci. Elle a par ailleurs modifié son règlement LPP dès le 1 er janvier 2012 en le rendant conforme à sa volonté de prendre à sa charge la totalité des cotisations LPP de l'ensemble de son personnel. Malgré ces deux courriers, la contribuable n'a certes pas corrigé la situation dans sa déclaration fiscale 2010 et dans ses comptes 2010, remis à l'AFC-GE le 12 septembre 2011. Elle n'a procédé à l'affiliation rétroactive de Mmes D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ qu'en décembre 2011. Toutefois, cette attitude ne dénote pas une volonté de la société de se soustraire aux impôts ni de vouloir économiser ceux-ci. En effet, elle a également rapidement réagi à la première demande de renseignements du 5 janvier 2012 de l'AFC-GE relative à la déclaration fiscale 2010 en lui remettant, par pli du 31 janvier 2012, un document de l'institution de prévoyance attestant de l'affiliation rétroactive de Mmes D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_. À l'ensemble de ces circonstances s'ajoute le fait que, du point de vue de la société, que ce soit à titre de salaire ou de cotisation LPP, le montant litigieux versé à l'institution de prévoyance en faveur de Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ constitue une charge de personnel fiscalement déductible du bénéfice imposable en droit fiscal. Elle est justifiée par l'usage commercial si elle est qualifiée de salaire et expressément prévue par les art. 59 al. 1 let. b LIFD, 25 al. 1 let. b LHID et 13 let. b LIPM si elle est qualifiée de cotisation LPP. Au regard de l'attitude coopérante de la contribuable pendant la phase d'instruction de son dossier par l'AFC-GE, de l'absence de prestation appréciable en argent en faveur de Mmes B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, du fait que le montant litigieux a été comptabilisé en tant que charge du personnel dans le compte de pertes et profits de 2010, du fait que l'erreur de qualification comptable n'est pas motivée par un souci d'économie fiscale et du fait que la taxation n'est pas encore entrée en force, il y a lieu de procéder, dans le présent cas, à une requalification de la charge litigieuse en charge salariale et ainsi de l'admettre en déduction du bénéfice imposable de la société. Par conséquent, le jugement du TAPI doit être confirmé, par substitution de motifs (art. 69 LPA), et les décisions de l'AFC-GE du 15 octobre 2012 ainsi que la reprise fiscale d'un montant de CHF 19'830.- annulées. 6) Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera rejeté et le jugement du TAPI confirmé par substitution de motifs (art. 69 LPA). Les décisions de l'AFC-GE du 15 octobre 2012 et la reprise fiscale litigieuse d'un montant de CHF 19'830.- seront annulées. Le dossier est renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD pour l'année 2010 au sens des considérants. Aucun émoulement ne sera mis à la charge de l'AFC-GE en application de l'art. 87 al. 1 LPA. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à A\_\_\_\_\_, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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