

GE_GERICHTE ATA/412/2026 vom 28. April 2026

GE Cour de justice, 2026-04-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_412_2026

FR: GE_GERICHTE ATA/412/2026 du 28 avril 2026

IT: GE_GERICHTE ATA/412/2026 del 28 aprile 2026

Regeste

Résumé: Recours d'une société qui a, d'une part, repris une créance que sa société mère détenait envers une société du même groupe avant d'abandonner cette créance puis de l'amortir en la soustrayant de son résultat pour l'année fiscale en cause et, d'autre part, a renoncé à recevoir des loyers qui lui étaient dus par cette même société sœur. Ces opérations remplissant les conditions d'une prestation en argent le recours est rejeté, la reprise du prêt et l'abandon des loyers devant être repris dans le bénéfice imposable de la recourante.

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 ;

- 8/15 - A/2304/2024 art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI.

E. 3

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 (ATA/214/2024 du 13 février 2024 consid. 2 et l'arrêt cité).

E. 4

La recourante conteste tout d'abord la reprise des charges hors exploitation pour un montant de CHF 2'074'620.- sur la reprise du prêt de D_____ par elle-même et sa qualification en prêt simulé.

E. 4.1

Selon l'art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial tels que notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats

(art. 58 al. 1 let. b et c LIFD). L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance ; Massgeblichkeitsprinzip), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. 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. L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3.1 et les références; arrêts du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.1 ; 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2). Selon ce principe, le contribuable est lié à la situation patrimoniale de la période fiscale, telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement établis (arrêt du Tribunal fédéral 2C_98/2019 du 23 septembre 2019 consid. 5.2 et les références). En revanche, si la comptabilisation se fait de manière contraire au droit commercial, une correction de bilan est possible jusqu'à l'entrée en force de la déclaration d'impôt. La correction de bilan peut intervenir en faveur ou en défaveur du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_490/2016 du 25 août 2017 consid. 5.1 et les références).

E. 4.2

Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de

- 9/15 - A/2304/2024 résultats (art. 24 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). Pour ce qui est de l'ICC, sont notamment considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, les tantièmes ainsi 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. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

E. 4.3

Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies ; la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5 ; ATA/758/2025 du 8 juillet 2025 consid. 5.3).

E. 4.4

Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (dealing at arm's length ; ATF 140 II 88 consid. 4.1). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par

l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2).

E. 4.5

Une prestation appréciable en argent peut prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat chez la société. Tel est par exemple le cas lorsqu'une société renonce totalement ou en partie à un revenu qui lui revient en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche, ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4.1 ; ATA/533/2021 du 18 mai 2021 consid. 5b).

E. 4.6

Une distribution dissimulée de bénéfices suppose également que le caractère insolite de la prestation ait été reconnaissable par les organes de la société. Cette condition est présumée remplie si la disproportion était manifestement reconnaissable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 6.1 et les références citées ; ATA/214/2024 précité consid. 3.4.4).

E. 4.7

L'administration fédérale des contributions a édité, le 23 décembre 2010, une circulaire portant sur l'assainissement de sociétés de capitaux et de sociétés

- 10/15 - A/2304/2024 coopératives (ci-après : circulaire n° 32 ; une nouvelle circulaire n° 32a et portant sur le même objet a été publiée le 20 janvier 2025 soit postérieurement au prononcé des décisions litigieuses). Il en ressort notamment que les abandons de créances de sociétés sœurs ou de sociétés filles qui satisfont au principe de la comparaison entre tiers, peuvent être déduits à titre de charge justifiée par l'usage commercial. Les abandons de créances de sociétés sœurs ou de sociétés filles fondés sur les rapports de participation avec l'actionnaire ou l'associé ne sont pas justifiés par l'usage commercial et sont ajoutés au bénéfice (ch. 4.1.1.3).

E. 4.8

En l'espèce, il est établi que C_____ détient à la fois D_____ et la recourante. Il est également établi que, dans le courant de l'année 2020, la recourante a repris la créance de CHF 2'074'620.- que C_____, société mère, détenait envers D_____, avant d'abandonner cette créance puis de l'amortir en la soustrayant de son résultat 2020. Comme l'a retenu le TAPI, cette opération remplit les conditions d'une prestation appréciable argent. Il ne ressort tout d'abord pas de la procédure que la recourante aurait obtenu une contre-prestation correspondant à la reprise de la créance de sa société mère envers sa société sœur. Toujours comme l'a retenu le TAPI, cette opération n'apparaît pas comme ayant été favorable à la recourante. D_____ était insolvable, ce que la contribuable savait. Dans son recours au TAPI, la recourante a au surplus exposé avoir subi les effets de l'assainissement de C_____ et de D_____ et s'être elle-même trouvée en situation de surendettement, raison pour laquelle elle avait fait réévaluer l'immeuble. La recourante, en ce qu'elle expose que cette reprise de créance, puis son abandon, avait pour but de sauver à la fois C_____, D_____ et le groupe, reconnaît qu'elle avait conscience de l'avantage qu'elle leur accordait. Tout démontre ainsi que la recourante n'aurait pas agi de la même manière à l'égard d'un tiers. Invitée par l'intimée, le 17 janvier 2024, à lui indiquer si, sur la

base de critères objectifs, elle aurait accordé un tel prêt à un tiers aux mêmes conditions, la recourante n'a du reste pas répondu. Le principe de la pleine concurrence n'ayant pas été respecté, l'argument selon lequel la démarche de la recourante se justifiait par l'intérêt du groupe n'est dès lors pas pertinent. C'est ainsi conformément au droit que l'intimée a repris, pour l'année 2020, dans le bénéfice imposable de la recourante, la somme de CHF 2'074'620.- au titre de prestation appréciable en argent. Ce premier grief sera écarté.

E. 5

La recourante conteste ensuite la reprise comme prestation appréciable en argent de l'abandon des loyers dus par D_____ pour un montant de CHF 1'250'000.-.

E. 5.1

Il convient d'examiner tout d'abord si la reformatio in pejus opérée par le TAPI est conforme au droit.

E. 5.1.1

À teneur des art. 135 al. 1 LIFD et 51 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), le TAPI prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale dérogeant à la réglementation du pouvoir

- 11/15 - A/2304/2024 de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, les art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc permettent au TAPI d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués. Il convient que le contribuable ait la possibilité de s'exprimer sur l'éventualité d'un prononcé en sa défaveur (ATA/401/2024 du 19 mars 2024 consid. 7.4).

E. 5.1.2

En outre, la reformatio in pejus doit respecter le cadre strict de l'objet du litige, tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (ATA/360/2021 du 23 mars 2021 consid. 2c et les références citées). L'ATF 144 II 359 invoqué par le recourant (arrêt ayant confirmé l'ATA/56/2017 du 24 janvier 2017) concernait une procédure de rappel d'impôt. Dans sa réponse au recours déposé devant la chambre administrative, l'AFC-GE avait demandé la reformatio in pejus du bordereau de rappel et l'investigation de faits nouveaux récemment découverts. Le Tribunal fédéral a dans ce cadre constaté que ni la LIFD, ni la LHID, ni la LPFisc ne contenaient de dispositions particulières dérogeant au principe général selon lequel l'objet de la contestation définissait le contenu de la procédure. En effet, tant les art. 140 ss LIFD, qui réglaient la procédure devant la première et – le cas échéant – la deuxième instance cantonale de recours, que l'art. 50 LHID, qui traitait en général de la « procédure de recours », ne contenaient que les principes de la procédure en question. Quant à la LPFisc, il n'y avait dans cette loi, notamment aux art. 44 à 54 LPFisc consacrés à la procédure de recours en matière fiscale, aucune règle permettant une telle dérogation. La possibilité de procéder à une reformatio in pejus, prévue expressément par l'art. 54 LPFisc (devant la chambre administrative), permettait à l'autorité fiscale et aux autorités judiciaires d'aller au-delà des conclusions des parties et de modifier la décision au désavantage du contribuable, mais elle ne pouvait pas pour autant autoriser celles-ci à dépasser le cadre strict de l'objet de la contestation (consid. 4.4). L'objet de la contestation portait sur les motifs à l'origine du rappel, qui permettaient d'établir que les conditions justifiant ledit

rappel étaient réunies. Dans ce cadre, la chambre administrative avait la compétence de déterminer à nouveau tous les éléments imposables et de procéder, le cas échéant, à une reformatio in pejus. Elle aurait ainsi pu effectuer un nouveau calcul des déductions requises par le contribuable et parvenir à un résultat moins favorable pour celui-ci. En revanche, elle ne pouvait donner suite à la demande de l'AFC-GE et se prononcer sur l'existence de nouveaux comptes en élargissant la procédure de rappel à ceux-ci, car cela aurait représenté une extension de l'objet de la contestation à des nouveaux éléments imposables, ce qui n'était autorisé par aucune des règles applicables. Une prise en compte, devant la chambre administrative, des éléments nouveaux communiqués par l'AFC-GE en cours de procédure, à savoir l'existence des huit autres comptes non déclarés par le contribuable, aurait empêché celui-ci de contester les rappels d'impôt y relatifs dans le cadre des voies de droit ordinaires (réclamation, recours) prévues à cette fin par les lois fiscales topiques. Si la chambre administrative avait élargi l'objet de la procédure de rappel aux comptes en question, comme requis par l'AFC-GE, le

- 12/15 - A/2304/2024 contribuable aurait été privé de la possibilité de faire valoir sa position par rapport auxdits comptes devant les instances précédentes et aurait notamment dû contester un rappel d'impôt fondé sur ces nouveaux éléments directement devant la chambre administrative, ce qui n'était pas admissible. (consid. 4.5.2). L'AFC-GE aurait dû ouvrir une nouvelle procédure de rappel d'impôt, avec le risque que cette nouvelle procédure ne remplisse pas les conditions propres à l'ouverture d'un rappel d'impôt – risque qui ne pouvait être éludé par l'autorité par une extension indue de la contestation relative à la première procédure de rappel (consid. 4.5.3). Dans l'ATA/853/2022 du 23 août 2022, la chambre de céans a confirmé une reformatio in pejus opérée par le TAPI sur la base de nouveaux faits avancés par l'AFC-GE devant lui, ce dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt (consid. 7.4). Le Tribunal fédéral a confirmé cet arrêt en s'exprimant comme suit à propos de la reformatio in pejus : dans la mesure où les art. 50 al. 2 et 51 al. 1 LPFisc prévoient expressément que le TAPI dispose des mêmes compétences que l'administration fiscale cantonale, qu'il peut, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier, il ne se justifie pas de s'écarter de l'arrêt entrepris. De plus, les recourants ne démontrent pas que les juges précédents seraient tombés dans l'arbitraire en appliquant la législation cantonale genevoise en matière de procédure administrative. En effet, dès lors que l'art. 50 al. 3 LHID laisse aux cantons la liberté d'instaurer une autorité de recours indépendante de l'administration fiscale, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est limité à l'arbitraire s'agissant des règles procédurales (cf. consid. 1.3 et 1.4 supra) et ce quand bien même la procédure concernant l'impôt fédéral est réglée de la même manière (arrêt du Tribunal fédéral 9C_655/2022 du 31 octobre 2023 consid. 6.2). Dans l'ATA/401/2024 précité, la chambre de céans a avalisé la reformatio in pejus d'un bordereau de rappel d'impôt qui avait été demandée par le fisc dans sa réponse au TAPI, ce dernier ayant permis au contribuable de se déterminer et s'étant prononcé sur la question dans son jugement. Le Tribunal fédéral a confirmé cet arrêt, sans toutefois se pencher sur la question de la reformatio in pejus (arrêt du Tribunal fédéral 9C_251/2024 du 2 décembre 2024). Plus récemment, dans l'ATA/1429/2025 du 19 décembre 2025 (qui fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral), la chambre de céans a confirmé la reformatio in pejus opérée par le TAPI. Celle-ci avait été demandée – sur la base de nouveaux faits – par le fisc dans sa réponse au TAPI, ce dernier ayant permis au contribuable de se déterminer et s'étant prononcé sur la question dans son jugement, respectant ainsi les conditions formelles de l'art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc. Cette procédure concernait des bordereaux de

taxation et non de rappel d'impôt, et au vu de l'enchaînement très particulier des événements (réclamation élevée par le contribuable, reformatio in pejus opérée par l'AFC-GE pendant la procédure de réclamation et retrait par le contribuable de ses réclamations), le recourant avait perdu la possibilité de faire valoir ses arguments dans le cadre d'une réclamation.

- 13/15 - A/2304/2024 La reformatio in pejus litigieuse ayant eu lieu devant le TAPI, avec possibilité pour lui de se déterminer, le recourant n'avait perdu aucune instance de recours. De plus, les faits nouveaux à l'origine de la reformatio in pejus étaient en lien étroit avec l'objet de la contestation. Dans cet arrêt, la chambre de céans a mis en évidence le manque de clarté de la jurisprudence du Tribunal fédéral qui, en 2018 (ATF 144 II 359), avait jugé que de nouveaux faits ne pouvaient pas être incorporés au litige en seconde instance judiciaire, mais qui, en 2023 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_655/2022 précité) avait confirmé une telle prise en compte dans le cadre de la première instance judiciaire.

E. 5.1.3

En l'espèce, la reformatio in pejus a été demandée par le fisc dans sa réponse au TAPI, les comptes produits par la contribuable dans le cadre de la taxation divergeant de ceux produits dans son recours. Il était apparu au stade du recours seulement, que les loyers concernant la période fiscale 2020 avaient été abandonnés à hauteur de CHF 1'250'000.-. Si dans sa réplique devant le TAPI, puis dans son recours devant la chambre de céans, la recourante conteste les conséquences fiscales de l'abandon des loyers, elle ne remet pas en cause le fait que c'est en prenant connaissance de son recours devant le TAPI et des pièces versées à la procédure à cette occasion que l'intimée a pu constater l'existence de l'abandon des loyers. Les faits nouveaux à l'origine de la reformatio in pejus sont ainsi en lien étroit avec l'objet de la contestation. Dès lors que la procédure concerne des bordereaux d'impôts, que le TAPI a permis à la contribuable – qui n'a en conséquence perdu aucune instance – de se déterminer et qu'il s'est prononcé sur la question dans son jugement (consid. 11), la reformatio in pejus opérée par le TAPI sera confirmée.

E. 5.2

Il est établi que, pour l'année 2020, la recourante a renoncé à recevoir les loyers de CHF 1'250'000.- que lui devait D_____. Il convient ici aussi de suivre le TAPI, cette opération remplissant les conditions d'une prestation appréciable en argent, ce pour les mêmes motifs que ceux examinés précédemment et auxquels il peut être renvoyés. Dans la mesure où la recourante justifie également sa démarche par la nécessité de sauver D_____, sa société sœur, de même que C_____, sa société mère, et par voie de conséquence l'ensemble du groupe, il apparaît, comme pour l'abandon de la créance examiné précédemment, que la recourante n'aurait pas renoncé à recevoir les loyers dus par un tiers étranger au groupe, de sorte que le principe de la pleine concurrence n'a, à l'instar de la reprise du prêt, pas été respecté. L'abandon des loyers de CHF 1'250'000.- doit être qualifié de prestation appréciable en argent et suivre les mêmes conséquences fiscales que l'amortissement du prêt, à savoir être repris dans le bénéfice imposable de la recourante pour l'année 2020. Le recours sera en conséquence rejeté et le jugement attaqué confirmé, y compris s'agissant du renvoi du dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD s'agissant d'une prestation appréciable en argent de CHF 1'250'000.-.

- 14/15 - A/2304/2024

E. 6

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

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