

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2304/2024-ICCIFD

ATA/412/2026

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 avril 2026

4^{ème} section

dans la cause

A_____ SA

recourante

représentée par B_____ SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
25 août 2025 (JTAPI/903/2025)

EN FAIT

- A.** **a.** A_____ SA (ci-après : A_____ ou la contribuable) est inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) depuis décembre 2016. Elle a pour but toutes activités immobilières à l'exception de celles soumises à la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger du 16 décembre 1983 (LFAIE - RS 211.412.41).
- b.** A_____ est détenue par C_____ SA (ci-après : C_____). Inscrite au RC depuis juillet 2015, cette dernière a pour but l'acquisition, la gestion et l'aliénation de participations dans des entreprises actives dans le domaine médical et paramédical.
- c.** C_____ détenait par ailleurs D_____ SA (ci-après : D_____). Inscrite au RC depuis juillet 2015, celle-ci avait notamment pour but l'exploitation d'une clinique médicale dans l'immeuble appartenant à la contribuable. Les locaux de D_____ se situaient à E_____. Elle a été dissoute par suite de faillite prononcée le 21 novembre 2022.
- d.** C_____ et D_____ ont été taxées d'office pour la période fiscale 2020.
- e.** Dans le cadre de la taxation de A_____ pour cette même période, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) lui a notamment demandé de s'expliquer et de justifier deux postes qu'elle avait comptabilisés en 2020 : une charge « hors exploitation » de CHF 2'074'620.- et une réserve d'évaluation de CHF 3'000'000.-.
- f.** A_____ a répondu que la charge correspondait à une dette de D_____ envers C_____, dette qu'elle avait reprise à son compte, afin d'assainir cette première, puis amortie. La réserve d'évaluation de CHF 3'000'000.- correspondait à une réévaluation de son immeuble effectuée par un expert privé indépendant.
- g.** Le 16 août 2022, l'AFC-GE a sommé A_____ de déposer sa déclaration fiscale 2020 complète, ainsi que ses comptes 2020, sous menace d'une taxation d'office. A_____ n'a pas donné suite à cette requête.
- h.** Par bordereaux ICC et IFD 2020 du 29 septembre 2022, A_____ a été imposée d'office. L'AFC-GE a retenu un bénéfice nul à l'ICC et à l'IFD et un capital propre imposable de CHF 4'446'329.- à l'ICC. L'ICC dû, hors frais et amende, s'élevait à CHF 17'727.55. Aucun IFD n'était dû.

La contribuable n'avait pas répondu de manière exhaustive et satisfaisante dans le délai imparti au rappel qui lui avait été adressé. L'AFC-GE n'avait ainsi pas admis la charge hors exploitation de CHF 2'074'620.- et retenu une réserve légale issue du bénéfice de CHF 3'000'000.-.

Le bordereau relatif à l'impôt immobilier complémentaire indiquait une valeur fiscale de l'immeuble de CHF 26'417'044.-. Ce dernier était totalement exonéré de cet impôt.

i. Le 3 février 2023, la contribuable a demandé à l'AFC-GE de reconsidérer les taxations d'office, notamment pour la période fiscale 2020.

La reprise de la dette de CHF 2'074'620.- de D_____ s'expliquait par le fait que C_____, sa société mère, avait financé tout le matériel et l'agencement de son immeuble. Elle joignait un tableau des différents investissements effectués et qui avaient été comptabilisés dans les dettes de D_____ alors que celle-ci n'était pas propriétaire de l'immeuble.

Elle remettait également la copie d'une expertise du 23 novembre 2020 estimant la valeur de l'immeuble à CHF 37'600'000.-. La réévaluation de CHF 3'000'000.- devait être considérée comme une mesure d'assainissement au sens de la circulaire n° 32 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH).

j. Le 23 mai 2023, l'AFC-GE a informé la contribuable de son intention de rectifier les bordereaux contestés en sa défaveur.

L'attribution à la réserve de réévaluation de CHF 3'000'000.- à la suite de l'expertise de l'immeuble réalisée en novembre 2020 devait être imposée en bénéfice. Elle aurait dû être indiquée dans la déclaration fiscale 2020. En outre, la charge hors exploitation de CHF 2'074'620.- n'était pas admise fiscalement concernant la mise au rebut de la totalité de la dette transférée de D_____, dette initialement envers la société mère C_____, car la prise en charge de ce transfert ne pouvait pas se faire auprès d'une société sœur du groupe, à savoir auprès de la contribuable détenue par C_____, alors que la contribuable prenait pour elle-même la charge de la mise au rebut de la créance. La charge découlant de cette mise au rebut constituait une prestation appréciable en argent et/ou une distribution dissimulée de bénéfice dans la mesure où il n'aurait manifestement pas été possible de transférer cette créance à des tiers absolus dans des circonstances identiques. Ainsi, le bénéfice imposable s'élevait finalement à CHF 2'132'465.- selon le calcul suivant (en CHF) :

- Bénéfice net ou perte	2'545'266.-
+ Bénéfices comptables sur la réévaluation	3'000'000.-
+ Distribution dissimulée de bénéfice	2'074'620.-
Résultat fiscal	2'529'354.-
- Pertes fiscales des 7 exercices précédents	396'889.-
Bénéfice net total dans le canton	2'132'465.-

k. La contribuable s'est déterminée le 25 août 2023. Elle s'était trouvée dans l'obligation d'effectuer, pendant la période fiscale 2020, un assainissement complet du groupe A_____. Sa société mère, à savoir C_____, qui possédait également D_____, avait reçu le 23 février 2021 une ordonnance du Tribunal de première instance (ci-après :TPI) l'informant que son réviseur lui avait transmis un avis de surendettement. C_____ avait alors entrepris de s'assainir afin de faire annuler cet avis de surendettement. Le 12 août 2021, le TPI avait jugé que C_____ n'était plus en situation de surendettement et rejeté l'avis de surendettement. Or, l'abandon de la créance du prêt en faveur de D_____ avait fait partie intégrante des mesures d'assainissement pour éviter le surendettement de la société mère et donc de sauvegarder les intérêts de l'ensemble du groupe. Ainsi, le montant de CHF 2'074'620.- devait être considéré comme une charge déductible.

l. Le 17 janvier 2024, l'AFC-GE a sollicité de la contribuable la production de plusieurs documents en lien avec le prêt de CHF 2'074'620.- et son amortissement. L'AFC-GE lui a par ailleurs notamment demandé d'indiquer si, sur la base de critères objectifs, elle aurait accordé un tel prêt à un tiers aux mêmes conditions. Dans l'affirmative, elle était invitée à développer sa réponse.

m. Le 26 avril 2024, la contribuable a repris ses précédentes explications, insistant sur le fait qu'elle avait été dans l'obligation d'assainir le groupe A_____ durant l'exercice fiscal 2020.

n. Le 30 mai 2024, par décisions ICC et IFD 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation du 3 février 2023. La taxation d'office portant sur la période fiscale 2020 était maintenue sur les points contestés. Pour le surplus, cette taxation était modifiée en défaveur de la contribuable conformément à ce qui lui avait été présenté précédemment. L'AFC-GE a retenu un bénéfice imposable de CHF 2'132'465.- et un capital propre imposable de CHF 4'446'329.-. L'ICC dû, hors frais et amende, était de CHF 165'100.75 et l'IFD, hors frais et amende, de CHF 181'254.-.

B. a. Le 3 juillet 2024, A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle a conclu à leur annulation.

Elle appartenait à C_____ qui détenait également D_____. Elle était propriétaire de l'immeuble dans lequel D_____, sa société sœur, exploitait son activité médicale. Pour des raisons historiques, C_____ avait financé D_____ « par le biais d'un compte courant à sa société fille », notamment des travaux d'aménagement technique dans les locaux dont elle était propriétaire et que D_____ utilisait dans le cadre de ses activités médicales.

Lors du bouclage des comptes 2019, il était apparu qu'un assainissement était nécessaire, sauf à ce que C_____, respectivement le groupe, ne tombe en faillite. Dans ce cadre, en 2020, les sociétés du groupe avaient envisagé les différentes mesures d'assainissement nécessaires pour que, suivant en cela les injonctions des autorités judiciaires genevoises, C_____ et le groupe se retrouvent suffisamment dotés en fonds propres pour éviter des procédures de faillite. Parmi ces mesures, la

première a consisté, sur la base du constat que les travaux d'aménagement technique engagés par D_____ avaient été financés par le prêt de C_____, à lui transférer cette créance. Ce transfert, justifié économiquement, l'était également juridiquement, les travaux financés par cette créance ayant eu pour effet de maintenir, voire augmenter, la valeur de l'immeuble dont elle était propriétaire. Ce transfert avait par ailleurs eu pour résultat la réalisation d'un produit extraordinaire imposable auprès de D_____ et un appauvrissement du nouveau débiteur, soit elle-même, dans la mesure où il n'était plus possible de reprendre comptablement la valeur desdits travaux, D_____ les ayant déjà amortis. De ce fait, elle était devenue elle-même surendettée, raison pour laquelle elle avait réévalué son immeuble.

Dans ces conditions, il ne s'agissait pas d'un prêt simulé, comme l'avait retenu l'AFC-GE, mais d'un apport dissimulé de l'actionnaire, apport qui était exonéré d'impôt. En effet, la notion de prêt simulé à laquelle se référait l'autorité fiscale avait trait, de manière générale, aux prêts effectués par des sociétés filles à leur actionnaire, voire à des sociétés sœurs, et parce que leur remboursement ne pouvait être raisonnablement envisagé ils étaient assimilés à une distribution dissimulée de dividendes. Or, le prêt dont il était question n'avait pas été consenti par une société fille en faveur de sa société mère ou de sa société sœur, mais concernait la *holding* du groupe (C_____) qui avait financé en premier lieu sa société fille (D_____), puis en second lieu, par reprise de ce prêt, son autre société fille (la contribuable). De plus, le transfert de cette créance ayant généré un produit extraordinaire imposé auprès de D_____, cette imposition devrait, à elle seule, conduire à la reconnaissance d'une charge déductible chez elle-même, ce en vertu du « principe d'équivalence ». Par ailleurs, subissant les effets de l'assainissement de C_____ et de D_____, elle s'était trouvée elle-même en situation de surendettement, situation qu'il fallait éviter, afin de prévenir sa faillite et celle des sociétés du groupe.

Ainsi, dès lors que, d'une part, elle avait repris à son compte le compte courant de sa société mère qui avait notamment financé des travaux d'aménagement technique jusqu'alors comptabilisés dans les livres de sa société sœur et que, d'autre part, la valeur globale du bien immobilier était sensiblement supérieure à sa valeur comptable, il avait été nécessaire qu'elle procède à une réévaluation de son bien immobilier et qu'elle comptabilise le produit de cette réévaluation. Elle ne contestait pas l'imposition de la réserve de réévaluation de l'immeuble (CHF 3'000'000.-).

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La reprise des charges hors exploitation pour un montant de CHF 2'074'620.- sur la reprise du prêt de D_____ par la contribuable et sa qualification en prêt simulé devaient être confirmées. Par ailleurs, les comptes produits par la contribuable au stade de son recours divergeaient de ceux utilisés dans le cadre de la taxation. Dans les nouveaux états financiers produits, il apparaissait que les loyers concernant la période fiscale 2020 avaient

été abandonnés à hauteur de CHF 1'250'000.-. Or, ceci ne ressortait pas des comptes en sa possession au moment de la taxation où il était apparu que les « produits de ventes de services » s'élevaient à CHF 0.-. Cette mesure d'assainissement devait suivre la même systématique fiscale que celle de l'amortissement du prêt. Ainsi, elle concluait à ce que le TAPI, qui disposait des mêmes compétences que l'autorité de taxation, rectifie la taxation de la recourante en sa défaveur, en retenant une prestation appréciable en argent à hauteur de CHF 1'250'000.-.

c. La contribuable a persisté dans ses conclusions.

Elle avait participé à l'assainissement de D_____ parce que C_____ n'avait pas été en mesure de le faire et qu'elle-même disposait de moyens financiers suffisants. En 2020, D_____ était manifestement insolvable, ce qui avait conduit à l'avis de surendettement. Cette situation rendait de fait sa créance de loyer à l'endroit de sa société sœur irrécouvrable et sans valeur. Cette créance n'était en conséquence pas imposable. Il en résultait que la demande de *reformatio in pejus* et portant sur l'abandon du loyer à hauteur de CHF 1'250'000, abandon consenti dans le cadre de l'assainissement, était infondée. Enfin, le prêt de CHF 2'074'620.- n'était pas simulé, puisque C_____ l'avait consenti à D_____ afin qu'elle puisse financer les travaux d'amélioration de l'immeuble dans lequel elle exerçait son activité. Or, cet immeuble lui appartenait, de sorte que ces travaux étaient « juridiquement de sa propriété ».

d. Le 25 août 2025, après que l'AFC-GE eut dupliqué, le TAPI a rejeté le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2020 au sens des considérants.

A_____ avait abandonné sa créance de CHF 2'074'620.- envers D_____, puis l'avait amortie dans la même année, en la soustrayant de son résultat 2020. Force était d'admettre que cette opération remplissait toutes les conditions d'une prestation appréciable en argent étant donné qu'elle ne pouvait être considérée comme une mesure d'assainissement sans incidence fiscale, au sens de la circulaire n° 32, A_____ n'étant pas l'actionnaire de D_____ mais sa société sœur, toutes les deux étant détenues par C_____. En effet, dans un rapport entre tiers indépendants et un environnement de libre concurrence, un tel abandon n'aurait raisonnablement jamais été accordé. Peu importaient les motifs pour lesquels A_____ avait concédé cet avantage à sa société sœur, à savoir afin de l'assainir et de lui éviter la faillite. Dans la mesure où elle n'était pas son actionnaire, cette opération devait être appréhendée comme une prestation appréciable en argent. Du point de vue d'un homme d'affaire prudent, une telle opération ne paraissait manifestement pas dans l'intérêt de A_____. Le fait qu'elle l'avait été dans l'intérêt du groupe n'y changeait rien. Du reste, la reprise même par A_____ de la créance précitée apparaissait manifestement insolite, D_____ ayant été surendettée au moment de cette opération. Celle-ci ne s'expliquait ainsi que par les relations privilégiées entre les deux sociétés sœurs et la société mère.

Après avoir examiné les conditions dans lesquelles il pouvait opérer une *reformatio in pejus*, le TAPI a retenu qu'il en allait de même de l'abandon des loyers de CHF 1'250'000.-, également en faveur de D_____, étant précisé que cette opération ne pouvait pas non plus être considérée comme une mesure d'assainissement fiscalement neutre, au sens de la circulaire n° 32. Elle s'écartait en effet manifestement de ce qui aurait été convenu dans une relation commerciale entre tiers indépendants. Il fallait également relever que A_____ n'avait entrepris absolument aucune démarche pour encaisser ces loyers ; elle avait purement et simplement renoncé à cette créance, en faveur de sa société sœur. Il en résultait que la reprise, correspondant à ce dernier montant, que l'AFC-GE avait requise dans sa réponse, devait être confirmée, étant précisé que la recourante avait eu la possibilité dans sa réplique de faire valoir son point de vue à ce sujet. Le dossier devait être renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2020 tenant compte d'un bénéfice supplémentaire de CHF 1'250'000.-.

- C. a. Par acte déposé le 26 septembre 2025, A_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative). Elle a conclu à son annulation ainsi qu'à celle des décisions sur réclamation. Elle contestait, d'une part, la reprise des charges hors exploitation pour un montant de CHF 2'074'620.-, l'AFC-GE l'ayant considérée à tort comme un prêt simulé, et, d'autre part, la reprise de l'abandon des loyers dus par D_____ pour un montant de CHF 1'250'000.- considérée à tort comme une prestation appréciable en argent.

Elle a pour l'essentiel repris les arguments qu'elle avait développés dans ses écritures au TAPI, ajoutant que l'avis de surendettement avait été déposé devant le TPI en raison des effets désastreux du refus par l'État de Genève de la laisser intégrer la planification hospitalière cantonale. Elle a insisté sur le fait que l'ensemble des opérations, y compris l'abandon des loyers, avaient été menées dans le but d'assainir le groupe. En cas de faillite de D_____, elle aurait perdu sa seule source de revenu, à savoir les loyers que lui devait cette dernière.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle a renvoyé à ses écritures produites devant le TAPI, aucun argument nouveau susceptible d'influencer le sort du litige n'ayant été avancé.

c. Le 3 novembre 2025, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

d. Il sera revenu en tant que de besoin dans la partie en droit sur les allégués, arguments et preuves produits par les parties.

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).

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

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).

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

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).

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).

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).

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).

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).

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

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).

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.

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.-.

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

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

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).

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

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 élué 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.

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.

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.

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.-.

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).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 septembre 2025 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 août 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de A_____ SA ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à B_____ SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. HÜSLER ENZ

la présidente siégeant :

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :