

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/356/2024-EXPLOI

ATA/1233/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 octobre 2024

1^{ère} section

dans la cause

A _____ SA

représentée par Me François BELLANGER, avocat

recourante

contre

**DIRECTION GÉNÉRALE DU DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE,
DE LA RECHERCHE ET DE L'INNOVATION**

représentée par Me David HOFMANN, avocat

intimée

EN FAIT

A. a. A_____ SA (ci-après : la société), inscrite au registre du commerce depuis le 22 avril 2013 et dont le siège se trouve à B_____, a pour but l'exploitation d'un restaurant et toute activité qui peut être liée.

b. Pour les années 2018, 2019, 2020 et 2021, son chiffre d'affaires (ci-après : CA) s'est élevé à respectivement CHF 9'382'285.30, CHF 9'729'122.40, CHF 6'335'032.50 et CHF 5'430'149.87.

c. Selon sa taxation pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2020, elle a subi une perte nette de CHF 386'846.-. La taxation n'a pas fait l'objet d'une réclamation.

d. Selon sa taxation pour l'IFD 2021, elle a réalisé un bénéfice net, selon son compte de perte et profits, de CHF 995'417.-. L'administration fiscale cantonale a retenu un montant de CHF 201'484.- à titre de provisions non justifiées par l'usage commercial et a tenu compte des prestations à un prix de faveur de CHF 26.-, ce qui a eu pour effet de porter le bénéfice à CHF 1'196'927.-. Les pertes fiscales des sept exercices précédents, en l'occurrence celles de 2020, ayant été prises en considération, le bénéfice net total s'est élevé à CHF 810'081.-.

La taxation n'a pas fait l'objet d'une réclamation.

B. a. En 2021, A_____ SA s'est vu octroyer par le département de l'économie et de l'emploi (ci-après : DEE), à titre d'aide financière pour cas de rigueur dans le contexte de la crise sanitaire et économique du Covid-19, les montants suivants :

- CHF 177'700.-, le 26 février 2021 ;
- CHF 218'316.50, le 29 mars 2021 ;
- CHF 152'314.-, le 28 mai 2021 ;
- CHF 201'669.50, le 8 juin 2021 ;
- CHF 387'348.-, le 13 juillet 2021 ;
- CHF 784'165.-, le 21 décembre 2021.

b. Dans ce cadre, la société et l'État de Genève ont signé plusieurs conventions d'octroi de contribution à fonds perdu, les 4 février, 17 mai, 24 septembre et 25 octobre 2021. Contrairement aux autres conventions, celle du 25 octobre 2021 mentionnait que les entreprises ayant bénéficié d'une aide pour cas de rigueur et dont le CA était supérieur à CHF 5'000'000.- devaient restituer le bénéfice qu'elles avaient réalisé, à concurrence du montant de l'aide perçue (ch. 5.4).

c. Par décision du 21 juin 2023, la direction générale du développement économique, de la recherche et de l'innovation (ci-après : DG DERI), rattachée au DEE, a prié la société de rétrocéder à l'État de Genève un montant de CHF 810'081.- valant participation au bénéfice de son exercice 2021.

Sur la base des résultats fiscaux 2020 et 2021, elle avait recalculé dans un premier temps des résultats annuels nets de l'impact des aides « cas de rigueur » (*sic*). Les montants des postes relatifs à ces aides étaient déduits des résultats fiscaux. Dans un deuxième temps, l'éventuelle perte ajustée de l'exercice 2020 était reportée sur le résultat ajusté de l'exercice 2021. Enfin, le montant total des aides perçues dans le dispositif cas de rigueur était additionné au résultat ajusté. Si le montant obtenu était positif, celui-ci était retenu au titre de participation au bénéfice, au maximum à concurrence du montant total des aides perçues.

La DG DERI a retenu les éléments suivants :

	2020	2021
Résultat fiscal (code 01.740)	-386'846.-	1'196'927.-
Indemnités		1'921'513.-
Résultat ajusté (après déduction des postes relatifs aux aides)	-386'846.-	-724'586.-
Aides cas de rigueur perçues		1'921'513.-
Résultat 2021 ajusté avec report de pertes 2020 ajustée		-1'111'432.-
Montant de la participation au bénéfice		810'081.-

d. La société a élevé réclamation contre cette décision.

e. Par décision du 19 décembre 2023, la DG DERI a rejeté la réclamation.

- C. a.** Par acte déposé au guichet du greffe le 1^{er} février 2024, A_____ SA a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre cette décision, concluant principalement à son annulation ainsi qu'à celle du 21 juin 2023 et subsidiairement à la modification de la décision sur réclamation afin de prendre en considération uniquement les indemnités cas de rigueur Covid-19 octroyées après le 1^{er} avril 2021.

Les modalités de calcul mises en œuvre par la DG DERI ne reposaient sur aucune base légale et ne respectaient pas les art. 12 al. 1^{septies} de la loi fédérale sur les bases légales des ordonnances du Conseil fédéral visant à surmonter l'épidémie de Covid-19 du 25 septembre 2020 (loi Covid-19 - RS 818.102) et 8^e de l'ordonnance concernant les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises en lien avec l'épidémie de Covid-19 (ordonnance Covid-19 cas de rigueur ; ci-après : l'ordonnance Covid-19 ou OMCR-20 ; RS 951.262). Le terme « résultat fiscal » ne figurait ni dans la loi ni dans l'ordonnance, lesquelles parlaient de « bénéfice annuel imposable ». Le recalcul des résultats annuels nets de l'impact des aides cas de rigueur n'était pas prévu par la loi. La perte subie au cours de l'exercice 2020 n'avait

pas été déduite du bénéfice annuel imposable 2021 mais l'avait été du résultat fiscal 2021 ajusté, soit après déduction des postes relatifs aux aides cas de rigueur. Or, la loi ne prévoyait pas un tel procédé.

Il était étonnant qu'en dépit de son bénéfice net d'exploitation négatif en 2021, la DG DERI ait considéré qu'elle avait réalisé un bénéfice justifiant l'application des art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 et 8e de l'ordonnance Covid-19. En effet, le bénéfice annuel imposable retenu par la DG DERI résultait uniquement du versement en 2021 des indemnités pour cas de rigueur d'un montant de CHF 1'921'513. Un tel procédé s'apparentait davantage à une demande de restitution portant sur un montant versé à fonds perdu plutôt qu'à une participation aux bénéfices. L'aide financière n'avait pas eu pour effet de la surindemniser. Ses CA 2020 et 2021 étaient en dessous de ceux réalisés en 2018 et 2019.

La décision querellée violait l'art. 22a al. 2 de l'ordonnance Covid-19 puisqu'elle prenait en considération toutes les indemnités Covid-19 qui lui avaient été versées. Or, les aides octroyées avant le 1^{er} avril 2021 devaient être distinguées de celles allouées après cette date, les premières ne pouvant être incluses dans le calcul du montant de la participation au bénéfice. En outre, il convenait de s'interroger sur le respect du principe de la bonne foi, dans la mesure où seule la convention du 25 octobre 2021 contenait une clause relative à la participation conditionnelle aux bénéfices.

b. La DG DERI a conclu au rejet du recours.

c. Dans sa réplique, la recourante a persisté dans sa précédente argumentation et relevé que la restitution ne pouvait, compte tenu du principe de non-rétroactivité, porter que sur les aides à fonds perdu versées dès le 1^{er} avril 2021. La version allemande confirmait que l'art. 22a al. 2 de l'ordonnance Covid-19 n'était applicable qu'à compter du 1^{er} avril 2021. Cette disposition ne mentionnait pas la totalité de la contribution versée en 2021 mais concernait uniquement les aides octroyées à compter du 1^{er} avril 2021. On ne pouvait inférer des travaux préparatoires une volonté du législateur d'octroyer un effet rétroactif à l'art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 ou à l'art. 8e de l'ordonnance Covid-19. De plus, le remboursement d'une contribution à fonds perdu pour des raisons liées à la réalisation d'un bénéfice allait à l'encontre du principe de l'égalité de traitement et du sentiment d'équité. Une telle approche « appréhendait » de la même façon une entreprise qui avait tout mis en œuvre pour réaliser des bénéfices en dépit de la situation sanitaire et une entreprise qui n'avait rien fait. La première entreprise perdait son droit aux aides en raison des efforts accomplis.

d. Sur ce, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

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 et 63 al. 1 let. c de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte sur la conformité au droit de la décision de la DG DERI priant la recourante de rétrocéder un montant de CHF 810'081.- valant participation au bénéfice de son exercice 2021.
3. La recourante se plaint de la violation des art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 et 8^e de l'ordonnance Covid-19.

3.1 Le 25 septembre 2020, l'Assemblée fédérale a adopté la loi Covid-19, qui prévoit, à son art. 12, des mesures destinées aux entreprises.

Selon ladite disposition, la Confédération peut, à la demande d'un ou de plusieurs cantons, soutenir les mesures de ces cantons pour les cas de rigueur destinées aux entreprises individuelles, aux sociétés de personnes ou aux personnes morales ayant leur siège en Suisse qui ont été créées ou ont commencé leur activité commerciale avant le 1^{er} octobre 2020, avaient leur siège dans le canton à cette date, sont particulièrement touchées par les conséquences de l'épidémie de Covid-19 en raison de la nature même de leur activité économique et constituent un cas de rigueur, en particulier les entreprises actives dans la chaîne de création de valeur du secteur événementiel, les forains, les prestataires du secteur des voyages, de la restauration et de l'hôtellerie ainsi que les entreprises touristiques (al. 1).

La Confédération verse aux cantons une participation financière à hauteur de 100% des mesures pour les cas de rigueur qu'ils destinent aux entreprises réalisant un CA annuel de plus de CHF 5'000'000.- (al. 1^{quater} let. b), le Conseil fédéral édictant, les concernant, des dispositions particulières (al. 1^{quinquies}).

3.2 L'art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 prévoyait que les entreprises ayant un chiffre d'affaires de plus de CHF 5'000'000.- qui, durant l'année où une contribution non remboursable leur était octroyée, réalisaient un bénéfice annuel imposable au sens des art. 58 à 67 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD - RS 642.11), le transféraient au canton compétent, ce toutefois au maximum à concurrence du montant de la contribution perçue. Le canton transférait 95% des fonds reçus à la Confédération. Le Conseil fédéral réglait les modalités, notamment la prise en compte des pertes de l'année précédente et le mode d'inscription comptable.

Cet alinéa a été en vigueur du 20 mars 2021 au 31 décembre 2022.

Selon le message du Conseil fédéral relatif à une modification de la loi Covid-19 (cas de rigueur, assurance-chômage, accueil extra-familial pour enfants et acteurs culturels), à un arrêté fédéral concernant le financement des mesures pour les cas de rigueur prévues par la loi Covid-19 et à une modification de la loi sur l'assurance-chômage du 17 février 2021 (FF 2021 285), la Confédération assumait les coûts des mesures cantonales en faveur des grandes entreprises réalisant un CA

de plus de CHF 5'000'000.-, dans le but de compenser leurs coûts non couverts, la responsabilité de la procédure revenant au canton dans lequel l'entreprise avait son siège le 1^{er} octobre 2020. Comme la Confédération finançait intégralement lesdites contributions, elle pouvait imposer aux cantons des règlements concernant les conditions d'éligibilité et le calcul des aides correspondantes aux fins d'éviter toute inégalité de traitement entre les entreprises (p. 20).

Dans l'esprit du législateur fédéral, le principe de la participation au bénéfice visait à éviter les situations de surindemnisation, qui seraient à la charge des contribuables (Message, FF 2021 285, pp. 33-34).

3.3 Le 25 novembre 2020, le Conseil fédéral a adopté l'ordonnance Covid-19, modifiée à plusieurs reprises, qui prévoyait que la Confédération participait aux coûts et aux pertes que les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises occasionnaient à un canton (art. 1 al. 1).

L'art. 8^e de l'ordonnance Covid-19 avait le titre « base déterminante pour la participation conditionnelle aux bénéfices pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 5 millions de francs ». Il prévoyait que « le bénéfice annuel imposable de 2021 avant compensation des pertes au sens des art. 58 à 67 LIFD est déterminant pour calculer la participation conditionnelle aux bénéfices visée à l'art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 du 25 septembre 2020. Seule une perte subie au cours de l'exercice 2020 déterminante sur le plan fiscal peut être déduite du bénéfice annuel imposable ». Cet article a été en vigueur du 1^{er} avril 2021 au 31 décembre 2021.

3.4 L'impôt sur le bénéfice (personnes morales) a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD).

Aux termes de l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) et 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 (let. b).

Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 79) peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années (art. 67 al. 1 LIFD).

3.5 Dans un arrêt de 2024 portant sur la même problématique, la chambre administrative a considéré que la recourante, une société, ne pouvait être suivie en tant qu'elle considérait que la DG DERI ne pouvait solliciter que la restitution de son bénéfice, et non du montant alloué au titre d'aide. En effet, la recourante ayant réalisé un bénéfice « ajusté » de CHF 94'837.- en 2021, elle conservait son bénéfice mais était tenue de rembourser l'aide, excédentaire, de CHF 218'136.- sous peine de bénéficier d'une surindemnisation (ATA/603/2024 du 14 mai 2024 consid. 3.3).

3.6 Le principe de la légalité, consacré à l'art. 5 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst - RS 101), exige que les autorités n'agissent que dans le cadre fixé par la loi (ATF 147 I 1 consid. 4.3.1). Hormis en droit pénal et fiscal où il a une signification particulière, le principe de la légalité n'est pas un droit constitutionnel individuel du citoyen. Il s'agit d'un principe constitutionnel qui ne peut pas être invoqué en tant que tel, mais seulement en relation avec la violation, notamment, du principe de la séparation des pouvoirs, de l'égalité de traitement, de l'interdiction de l'arbitraire ou la violation d'un droit fondamental spécial (ATF 146 II 56 consid. 6.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_776/2020 du 7 juillet 2022 consid. 7.1).

3.7 En l'espèce, après s'être vu octroyer en 2021 des aides financières pour « cas de rigueur » pour un montant total de CHF 1'921'513.-, la recourante a été priée de rétrocéder un montant de CHF 810'081.- valant participation au bénéfice de son exercice 2021.

Il n'est pas contesté qu'elle a réalisé des CA supérieurs à CHF 5'000'000.- entre 2018 et 2021. Le montant des pertes (2020) et bénéfiques (2021) pris en compte n'est pas non plus remis en cause.

Contrairement à ce que soutient d'abord la recourante, les modalités de calcul de la participation au bénéfice ressortent expressément des art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 et 8^e de l'ordonnance Covid-19. En effet, ces dispositions prévoient que les entreprises concernées doivent verser au canton le bénéfice qu'elles ont réalisé en 2021, celui-ci correspondant au bénéfice annuel imposable de 2021, au sens des art. 58 à 67 LIFD, après déduction des pertes subies en 2020. Le principe de la légalité est donc respecté.

La recourante conteste ensuite la méthode de calcul utilisée par la DG DERI.

Si, dans sa décision du 21 juin 2023, l'autorité a d'abord utilisé une méthode de calcul tenant compte d'un résultat 2021 « ajusté » pour obtenir le montant de la participation au bénéfice, soit CHF 810'081.-, elle a ensuite exposé, dans sa réponse au recours, que ce montant était le même en calculant la différence entre le bénéfice réalisé en 2021 (CHF 1'196'927.-) et la perte essuyée en 2020 (CHF 386'846.-), ce calcul étant correct. La chambre de céans constate que cette dernière méthode de calcul permet effectivement d'obtenir le bénéfice net imposable (tenant compte des pertes 2020), tel que défini par les art. 58 à 67 LIFD, auxquels renvoient les art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 et 8^e de l'ordonnance Covid-19. Elle correspond ainsi à ce qui est prescrit par les bases légales précitées et a par conséquent permis de déterminer correctement le montant à rembourser, qui est d'ailleurs le même que celui qui figure dans la décision du 21 juin 2023. Cette méthode n'est donc pas critiquable.

Que la perte subie au cours de l'exercice 2020 ait été déduite du bénéfice annuel imposable 2021 ou du résultat fiscal 2021 « ajusté », le montant à rembourser, calculé conformément aux règles applicables, reste le même. Ainsi, et

contrairement à ce que prétend la recourante, le fait que ladite perte n'ait pas été déduite du bénéfice annuel imposable 2021 mais du résultat fiscal 2021 « ajusté » est sans conséquence. Par ailleurs, la recourante n'expose pas, à juste titre, quel autre montant la DG DERI aurait dû obtenir en appliquant la méthode de calcul qu'elle ne fait qu'esquisser.

Enfin, la recourante ne peut être suivie lorsqu'elle allègue que l'aide financière n'a pas eu pour effet de la surindemniser, dans la mesure où, selon elle, ses CA 2020 et 2021 étaient en dessous de ceux réalisées en 2018 et 2019. En effet, le constat d'une surindemnisation ne résulte pas de la comparaison avec les années 2018 à 2019 mais, comme dans le cas de la recourante, de la réalisation d'un bénéfice sur l'année 2021 (après déduction des pertes 2020) à la suite de l'octroi d'aides financières étatiques. En raison d'ailleurs de la réalisation de ce bénéfice, et contrairement à ce que soutient la recourante, la demande de remboursement n'a pas le caractère d'une demande de restitution portant sur un montant versé à fonds perdu, puisqu'il est demandé à l'intéressée de restituer l'aide excédentaire et non pas le montant ayant servi à couvrir ses coûts fixes non couverts (art. 3 de la loi 12'938 relative aux aides financières extraordinaires de l'État destinées aux entreprises particulièrement touchées par la crise économique ou directement par les mesures de lutte contre l'épidémie de coronavirus pour l'année 2021 ; ATA/429/2024 du 26 mars 2024 consid. 6.5).

La décision querellée ne consacre donc aucune violation du principe de la légalité ni des art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 et 8^e de l'ordonnance Covid-19. Le grief sera ainsi écarté.

4. La recourante se plaint de la violation de l'art. 22a al. 2 de l'ordonnance Covid-19.

4.1 L'art. 22a de l'ordonnance Covid-19, entrée en vigueur le 1^{er} avril 2021, prévoyait que l'interdiction de décider et de distribuer des dividendes prévue à l'art. 6 let. a dans la version de la modification du 31 mars 2022 s'appliquait aux entreprises qui se sont vu octroyer des aides pour les cas de rigueur à compter du 1^{er} avril 2021 (al. 1). La participation aux bénéfices prévue à l'art. 8^e, dans la version de la modification du 31 mars 2021, s'appliquait aux entreprises qui s'étaient vu octroyer des aides pour les cas de rigueur à compter du 1^{er} avril 2021 (al. 2).

Selon les commentaires de l'ordonnance Covid-19 cas de rigueur, dans leur version des 18 juin 2021 et 11 mars 2022, les Chambres fédérales, lors de la session de printemps 2021, ont modifié la restriction de l'utilisation des aides au titre des cas de rigueur prévue à l'art. 6 let. a (voir art. 12 al. 1^{er} de la loi Covid-19). En raison de la modification attendue de la loi, de nombreuses demandes seraient en suspens auprès des cantons au moment où la modification de l'ordonnance entrerait en vigueur. Afin que la modification de la loi ne soit pas compromise dans une large

mesure, la nouvelle réglementation s'appliquerait à toutes les entreprises qui se seraient vu octroyer des contributions à partir de l'entrée en vigueur de la modification du 31 mars 2021 de la présente ordonnance. L'al. 2 prévoit la même règle pour la participation aux bénéfiques. L'art. 8e est donc applicable à la totalité de la contribution qu'une entreprise a reçue en 2021 (p. 24).

4.2 La jurisprudence distingue entre rétroactivité proprement ou improprement dite. Il y a rétroactivité proprement dite lorsque la loi nouvelle doit s'appliquer à un fait survenu avant l'entrée en vigueur et révolu à ce moment. Il y a rétroactivité improprement dite lorsque la loi doit s'appliquer à un fait survenu sous l'empire du droit ancien mais perdurant au moment de l'entrée en vigueur (ATF 138 I 189 consid. 3.4 = JdT 2013 I p. 195, 199).

Selon un principe général de droit intertemporel, les dispositions légales applicables à une contestation sont celles en vigueur au moment où se sont produits les faits juridiquement déterminants pour trancher celle-ci (ATF 146 V 364 consid. 7.1 ; 140 V 41 consid. 6.3.1). Liée aux principes de sécurité et de prévisibilité du droit (art. 5 al. 1 Cst.), l'interdiction de la rétroactivité des lois résulte du droit à l'égalité de traitement (art. 8 Cst.), ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (9 Cst.). L'interdiction de la rétroactivité proprement dite fait en principe obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 147 V 156 consid. 7.2.1), car les personnes concernées ne pouvaient, au moment où ces faits se sont déroulés, connaître les conséquences juridiques découlant de ces faits et se déterminer en connaissance de cause (ATF 144 I 81 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 4.1).

La rétroactivité proprement dite n'est compatible avec le droit constitutionnel que lorsqu'elle est explicitement prévue par la loi ou qu'elle en résulte de manière évidente, qu'elle est raisonnablement limitée dans le temps, qu'elle ne conduit pas à des inégalités choquantes, qu'elle répond à un intérêt public digne de protection et qu'elle respecte les droits acquis (ATF 138 I 189 consid. 3.4 = JdT 2013 I p. 195, 199). La rétroactivité improprement dite est en principe admise, sous réserve du respect des droits acquis (ATF 148 V 162 consid. 3.2.1 ; 146 V 364 consid. 7.1 ; 144 I 81 consid. 4.1).

4.3 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il

en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 144 V 313 consid. 6.1 ; 137 IV 180 consid. 3.4). La chambre de céans suit la même approche (ATA/1115/2024 du 24 septembre 2024 consid. 3.4 et l'arrêt cité).

4.4 D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce (ATF 145 II 2 consid. 4.3). Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 148 V 144 consid. 3.1.3).

Toutefois, du moment que les directives tendent à une application uniforme et égale du droit, les tribunaux ne s'en écartent que dans la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi ou ne seraient pas conformes à des principes généraux (ATF 138 V 50 consid. 4.1 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_190/2017 du 15 septembre 2017 consid. 3.3.3 ; ATA/1297/2023 du 5 décembre 2023 consid. 3.8 et l'arrêt cité).

4.5 En l'espèce, la requérante a perçu des aides financières (en 2021) avant et après l'entrée en vigueur de l'art. 22a al. 2 de l'ordonnance Covid-19. Cette disposition prévoit expressément que la participation aux bénéfices s'applique aux entreprises qui se sont vu octroyer des aides pour les cas de rigueur à compter du 1^{er} avril 2021. Par conséquent, et dans la mesure où la requérante s'est vu octroyer des aides après cette date, elle est soumise à la participation aux bénéfices, quand bien même elle s'est vu octroyer des aides également avant cette date.

L'art. 22a al. 2 de l'ordonnance Covid-19 ne règle pas expressément la question de savoir si les aides perçues avant le 1^{er} avril 2021 doivent être prises en compte dans la participation au bénéfice, question qu'il convient de résoudre.

L'art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 impose aux entreprises de transférer au canton compétent le « bénéfice annuel imposable au sens de la LIFD ». Il va de soi que le bénéfice annuel comprend la totalité des contributions étatiques perçues durant l'année où la contribution a été octroyée, dans la mesure où ces contributions font partie des produits (extraordinaires) de l'entreprise pour 2021 et ont donc un impact sur son éventuel bénéfice 2021. Dès lors, l'ensemble de ces aides doit être pris en compte. Le commentaire de l'art. 8e de l'ordonnance Covid-19 ne fait que reprendre la législation fédérale sur ce point.

En outre, cette solution est en adéquation avec le but de la participation au bénéfice, qui visait à éviter les situations de surindemnisation à la charge des contribuables (Message, FF 2021 285, pp. 33-34), mais également avec celui du versement des indemnités pour cas de rigueur, qui visait exclusivement la couverture des coûts fixes non couverts (art. 5a de l'ordonnance Covid-19).

Enfin, contrairement à ce que prétend la recourante, la version allemande de l'art. 22a al. 2 de l'ordonnance Covid-19 (« *Die Gewinnbeteiligung nach Artikel 8e in der Fassung der Änderung vom 31. März 2021 gilt für Unternehmen, denen Härtefallhilfen ab dem 1. April 2021 zugesichert werden* ») n'offre pas une réponse différente, puisqu'elle a la même teneur que la version française.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que l'art. 8e de l'ordonnance Covid-19 est applicable à la totalité de la contribution qu'une entreprise a reçue en 2021, pour autant que, comme la recourante, elle ait touché des aides dès le 1^{er} avril 2021.

La présente situation n'est pas constitutive de rétroactivité proprement dite. En effet, la recourante a touché des aides financières, soit le fait juridiquement déterminant, après l'entrée en vigueur de l'art. 22a al. 2 de l'ordonnance Covid-19 le 1^{er} avril 2021. Le fait qu'elle ait touché des aides antérieurement est sans conséquence, puisque c'est le bénéfice réalisé au cours de l'année 2021 qui est déterminant, et non pas celui réalisé entre le 1^{er} avril 2021 et la fin de l'année.

Enfin, même à considérer que cette situation serait constitutive de rétroactivité proprement dite, elle serait compatible avec le droit constitutionnel et donc admissible. En effet, elle résulte de l'art. 22a al. 2 de l'ordonnance Covid-19, est limitée à la période 2021 et la recourante ne parvient pas à démontrer qu'elle conduirait à des inégalités choquantes (*infra* consid. 6ss). Elle répond à un intérêt public digne de protection, soit éviter les situations de surindemnisation à la charge des contribuables, et ne contrevient à aucun droit acquis.

C'est donc à bon droit que la DG DERI a tenu compte de l'ensemble des prestations versées à la recourante au cours de l'année 2021. Le grief sera par conséquent écarté.

5. La recourante se plaint de la violation du principe de la bonne foi.

5.1 Ancré à l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles ont faites à l'intéressé sans réserve et qu'elles ne trompent ainsi pas la confiance qu'il a légitimement placée en elles (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2 ; 141 V 530 consid. 6.2 ; 137 II 182 consid. 3.6.2 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_458/2022 du 30 septembre 2022 consid. 4.1). Le droit à la protection de la bonne foi peut aussi être invoqué en présence simplement d'un comportement de l'administration, pour autant que celui-ci soit susceptible d'éveiller chez l'administré une attente ou une espérance légitime (ATF 129 II 361 consid. 7.1 ; 129 I 161 consid. 4.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_458/2022 du 30 septembre 2022 consid. 4.1). La précision que l'attente ou l'espérance doit être « légitime » est une autre façon de dire que l'administré doit avoir eu des raisons sérieuses d'interpréter comme il l'a fait le comportement de l'administration et d'en tirer les conséquences qu'il en a tirées (ATF 134 I 199 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_458/2022 du 30 septembre 2022 consid. 4.1). Plus largement, le principe de la bonne foi

s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit, sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit. Ce principe, qui ne peut avoir qu'une influence limitée dans les matières dominées par le principe de la légalité lorsqu'il entre en conflit avec ce dernier, suppose notamment que celui qui s'en prévaut ait, en se fondant sur les assurances ou le comportement de l'administration, pris des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_659/2013 du 4 novembre 2013 consid. 3.1).

5.2 En l'espèce, la recourante et l'État de Genève ont signé plusieurs conventions d'octroi de contribution à fonds perdu, les 4 février, 17 mai, 24 septembre et 25 octobre 2021. Seule celle du 25 octobre 2021 mentionne que les entreprises ayant bénéficié d'une aide pour cas de rigueur et dont le CA était supérieur à CHF 5'000'000.- devaient restituer le bénéfice qu'elles avaient réalisé, à concurrence du montant de l'aide perçue.

L'absence de cette mention dans la convention du 4 février 2021 apparaît logique et est donc sans conséquence puisqu'à ce moment-là, la participation au bénéfice n'était pas encore prévue.

Son absence dans celles des 17 mai et 24 septembre 2021 est certes regrettable mais n'emporte également aucune conséquence. En effet, la participation au bénéfice était désormais prévue par les loi et ordonnance Covid-19, qui seules font foi en vertu du principe de la légalité. Dès lors, et dans la mesure également où les rapports entre les administrés et l'administration sont régis notamment par le principe fondamental selon lequel « nul n'est censé ignorer la loi », la recourante devait ou à tout le moins pouvait connaître le principe de la participation au bénéfice et ne peut donc pas tirer avantage de sa propre ignorance du droit. Il n'existe par ailleurs pas d'obligation générale d'attirer l'attention des sociétés sur les conditions applicables en matière de mesures pour cas de rigueur.

Enfin, on ne trouve au dossier aucune promesse de la part de la DG DERI d'une quelconque dérogation au principe de participation au bénéfice de l'entreprise posé aux art. 12 al. 1^{septies} de la loi Covid-19 et 8e e de l'ordonnance Covid-19. Dans ces conditions, l'on ne saurait admettre que l'autorité ait pu, par son comportement, susciter une attente légitime chez la recourante qu'elle aurait ensuite déçue d'une manière contraire aux règles de la bonne foi.

Même à retenir le contraire, la recourante n'allègue pas, ni *a fortiori* ne démontre, avoir pris, en raison de l'absence de renseignements, des dispositions auxquelles elle ne saurait renoncer sans subir de préjudice, si bien qu'en toute hypothèse, elle ne pourrait être dispensée de verser le montant réclamé.

Le grief sera par conséquent écarté.

- 6.** La recourante se plaint d'une violation du principe de l'égalité de traitement, par rapport aux entreprises qui n'ont pas réalisé de bénéfice en 2021, et de la violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire.

6.1 Toute autorité chargée de l'application des normes doit examiner si celles-ci sont conformes au droit supérieur et, si tel n'est pas le cas, refuser de les mettre en œuvre (ATA/1010/2023 du 14 septembre 2023 consid. 9.1 ; Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER/Maya HERTIG RANDALL/Alexandre FLÜCKIGER, Droit constitutionnel suisse, vol. 2, 4^e éd., 2021, p. 733 n. 1982).

6.2 Le principe d'égalité de traitement, consacré à l'art. 8 al. 1 Cst., s'adresse tant au législateur (égalité dans la loi) qu'aux autorités administratives et judiciaires (égalité dans l'application de la loi ou égalité devant la loi), qui sont tenus de traiter de la même manière des situations semblables et de manière différente celles qui ne le sont pas (ATF 139 V 331 consid. 4.3 ; 137 V 334 consid. 6.2.1).

Un arrêté viole le principe d'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. L'inégalité apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 146 II 56 consid. 9.1 ; 144 I 113 consid. 5.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_555/2023 du 5 avril 2024 consid. 6.1).

Le droit à l'égalité de traitement est un droit constitutionnel qui peut être invoqué séparément tant dans un recours en matière de droit public que dans le cadre d'un recours constitutionnel subsidiaire. Dès lors et *a fortiori*, il doit pouvoir également être invoqué séparément dans le cadre d'un recours devant la chambre de céans (art. 110 LTF ; ATA/810/2024 du 9 juillet 2024 consid. 3.5 et 4 et les références citées).

6.3 Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable (ATF 142 V 512 consid. 4.2). De plus, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 145 IV 154 consid. 1.1 ; 144 I 170 consid. 7.3).

6.4 Selon la jurisprudence de la chambre de céans, le but consistant à éviter la surindemnisation des entreprises n'est pas insoutenable et ne heurte pas de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATA/603/2024 précité consid. 5.2).

6.5 En l'espèce, la recourante part de la prémisse que si une entreprise n'a pas réalisé de bénéfice, ce serait en raison du fait qu'elle n'aurait pas mis en œuvre les moyens nécessaires en dépit de la situation sanitaire. Elle n'apporte toutefois pas la preuve

de cette allégation vague et générale. De plus, celle-ci apparaît erronée. En effet, il n'est pas soutenable d'imputer la non-réalisation d'un bénéfice par une entreprise à la seule « faute » de celle-ci, qui plus est dans le contexte inédit de la crise sanitaire et économique déclenchée par la pandémie de Covid-19, puisque la situation économique et financière d'une entreprise ne dépend pas que d'elle, mais du risque entrepreneurial ainsi que, dans le présent contexte, de circonstances très particulières sur lesquelles l'entreprise n'avait pas la maîtrise, en particulier les restrictions propres à chaque secteur d'activités que le Conseil fédéral a adoptées pour lutter contre la pandémie de Covid-19. Par conséquent, il se justifie de traiter différemment les entreprises ayant réalisé un bénéfice, telles que la recourante, et celles qui n'en ont pas réalisé, seule l'existence ou non d'un bénéfice étant déterminante, indépendamment de toutes autres circonstances propres à l'entreprise.

Par ailleurs, en tant que la recourante soutient qu'elle aurait perdu son droit aux aides en raison des efforts accomplis, elle perd de vue que ce n'est qu'une partie de l'aide qu'elle a perçue, soit CHF 810'081.- sur CHF 1'921'513.-, qu'elle doit rembourser, cette aide étant du reste et surtout excédentaire.

Le principe du remboursement ainsi que la décision querellée ne consacrent ainsi aucune inégalité de traitement.

Pour le surplus, le principe de la participation au bénéfice, qui visait à éviter les situations de surindemnisation, a déjà été considéré comme soutenable par la chambre de céans. Il n'y a donc pas lieu de revenir sur le bien-fondé de ce principe.

Le grief sera donc écarté.

Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours.

7. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), qui ne peut se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). Il n'y a pas non plus lieu à l'octroi d'une indemnité de procédure en faveur de la DG DERI, celle-ci disposant de son propre service juridique (ATA/603/2024 précité consid. 6).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} février 2024 par A_____ SA contre la décision de la direction générale du développement économique, de la recherche et de l'innovation du 19 décembre 2023 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de A_____ SA un émolument de CHF 500.- ;

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, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me François BELLANGER, avocat de la recourante, ainsi qu'à Me David HOFMANN, avocat de la direction générale du développement économique, de la recherche et de l'innovation.

Siégeant : Patrick CHENAUX, président, Eleanor McGREGOR, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière :

S. CARDINAUX

le président siégeant :

P. CHENAUX

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :