

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3611/2023-EXPLOI

ATA/524/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 avril 2024

1^{ère} section

dans la cause

A_____ SA

recourante

représentée par Me Louise BONADIO, avocate

contre

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

intimée

représentée par Me Stephan FRATINI, avocat

EN FAIT

- A.** **a.** A_____ SA (ci-après : la société) est une société anonyme, inscrite au registre du commerce, dont le but est la « création et exploitation d'hôtels meublés, restaurants, cafés, ainsi que tous commerces similaires ». Elle exploite notamment l'hôtel « B_____ » à Genève.
- b.** Dans le cadre de la crise économique induite par l'épidémie du coronavirus, la société a déposé deux demandes d'aide pour cas de rigueur pour l'année 2020 le 9 décembre 2020 et le 10 février 2021. Le 5 février 2021, A_____ SA et l'État de Genève ont signé une convention d'octroi de contributions à fonds perdu qui rappelait les bases légales applicables ainsi que les engagements de véracité et d'exactitude des déclarations de l'entreprise requérante et l'obligation de restitution de montants indûment perçus.
- c.** Dans le second formulaire de demande du 10 février 2021, la société a notamment indiqué que son chiffre d'affaires (ci-après : CA) du 1^{er} janvier au 31 décembre 2020 s'était élevé à CHF 592'807.- et que le montant total de ses coûts avait été de CHF 904'458.-.
- d.** Le 22 février 2022, A_____ SA a déposé une demande complémentaire concernant le premier semestre 2021 et une nouvelle le 14 mars 2022 pour le second semestre 2021.
- e.** Par décisions des 28 janvier, 16 mars 2021 et 25 mars 2022, le département de l'économie et de l'emploi (ci-après : le département ou le DEE) a octroyé à A_____ SA une aide totale de CHF 442'770.60 pour la période d'indemnisation comprise entre le 1^{er} janvier 2020 et le 30 juin 2021, dont CHF 311'651.- pour l'année 2020. Les décisions précisait que des contrôles *a posteriori* pouvaient être effectués et que les montants indûment perçus devaient être restitués.
- f.** Par courriel du 7 octobre 2022, le DEE a notamment requis l'extrait du compte pertes et profits du 1^{er} février 2020 au 31 janvier 2021 et des explications concernant le poste « Prov. pour bonus, charges soc., honoraires juridiques », sous la rubrique « passif », qui avait été intégralement dissout passant de CHF 189'000.- en 2019 à CHF 0.- en 2020.
- g.** Par courriel du 18 octobre 2022, la société a transmis les documents demandés et indiqué que le montant de CHF 189'000.- constituait la dissolution de la provision globale pour bonus, charges sociales et honoraires d'avocats, constituée les exercices précédents et qui devait être dissoute, vu qu'elle n'avait pas été payée.
- B.** **a.** Par décision du 25 juillet 2023, le département a retenu, pour 2020, un CA de CHF 803'973.03, au lieu des CHF 592'807.- indiqués par la société, des coûts totaux de CHF 944'726.35 au lieu de CHF 904'458.- et des coûts fixes de CHF 403'817.58 au lieu de CHF 629'020.80.

Sur cette base, il avait recalculé le montant de l'indemnisation à laquelle A_____ SA pouvait prétendre pour 2020, soit CHF 140'753.30, correspondant à la différence entre les coûts totaux (hors impôts et taxes) et le CA. Aucune modification n'a été apportée au premier semestre 2021.

L'aide totale à laquelle la société pouvait prétendre s'élevait ainsi à CHF 338'802.60 et la différence entre le montant perçu et celui dû, soit CHF 103'968.- (CHF 442'770.60 – 338'802.60) devait être restitué.

b. Par courrier du 24 août 2023, la société a formé réclamation contre la décision de restitution.

La dissolution de la provision de CHF 189'000.- ne représentait pas le résultat d'une vente de biens ou de services au cours de l'exercice comptable 2020, mais uniquement une écriture comptable qui concernait des événements antérieurs à l'année 2020. Cette dissolution ne lui avait apporté aucune liquidité servant à son bon exercice durant la période concernée.

Le département avait ainsi artificiellement augmenté son CA en 2020 et diminué les conséquences réelles de l'épidémie.

Il ne devait dès lors par être tenu compte de la dissolution et un montant de CHF 66'930.40 devait encore lui être versé à titre d'aide.

Les coûts totaux retenus pour 2020 ainsi que les éléments pour l'année 2021 n'étaient pas contestés.

c. Par décision sur réclamation du 29 septembre 2023, le département a confirmé sa décision précédente.

Il devait prendre en compte tous les produits et charges enregistrés au compte de pertes et profits durant les périodes comptables évaluées, indépendamment de leur impact sur les liquidités, pour déterminer le montant des charges non couvertes par les produits comptabilisés et partant, le montant de l'aide à octroyer. Dès lors, la dissolution d'une provision devait être considérée comme un produit, de la même façon que les dotations aux provisions constituaient des charges.

La dissolution de la provision avait de plus été prise en compte par l'administration fiscale genevoise (AFC) dans la taxation de l'exercice 2020 comme un revenu fiscal imposable.

C. a. Par acte du 1^{er} novembre 2023, A_____ SA a formé recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) à l'encontre de la décision du 29 septembre 2023, concluant préalablement à ce qu'une expertise soit ordonnée, principalement à son annulation et au versement de CHF 66'930.40, et subsidiairement au renvoi du dossier au département pour nouvelle décision.

En tenant compte du montant de CHF 189'000.- dans l'exercice de l'année 2020, le département avait violé l'art. 12 du règlement d'application de la loi 12'863 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 (RAFE-2020).

La dissolution de la provision ne constituait pas le résultat d'une vente de biens ou de services au cours de l'exercice comptable 2020, mais uniquement une écriture comptable pour des événements qui s'étaient déroulés antérieurement à l'année 2020. En effet, cette extourne ne reflétait pas une amélioration financière, mais uniquement une modification comptable et ne devait dès lors pas être prise en compte dans le calcul du CA.

La décision était de plus arbitraire, puisqu'en contradiction manifeste avec la situation effective, le département ayant retenu que le montant de CHF 189'000.- devait être additionné aux recettes d'exploitation pour calculer le CA de l'année 2020.

Vu l'augmentation retenue par le département des coûts totaux, l'aide qu'elle aurait dû recevoir pour 2020 et le premier semestre 2021 aurait dû s'élever à CHF 509'700.40 et non CHF 442'770.60, de sorte que la différence devait encore lui être versée.

Enfin, une expertise devait être ordonnée, au vu des divergences d'opinion entre les parties sur la prise en compte de la dissolution de la provision dans le CA.

b. Dans sa réponse, le département a conclu au rejet du recours.

La notion de CA devait être interprétée comme incluant tout produit, y compris les produits hors exploitation, uniques et exceptionnels. À titre d'exemple, les abandons de créances et les indemnités pour perte de gain faisaient partie du CA selon la jurisprudence, alors même qu'ils n'impliquaient aucune contre-prestation ou apport de liquidité.

La société avait elle-même qualifié la dissolution de la provision de « produit » dans son compte résultat au 31 décembre 2020. Or, les comptes définitifs étaient déterminants.

Si la provision de CHF 189'000.- n'était plus justifiée en raison du fait que les frais y afférents n'étaient plus dus, cela signifiait que la société disposait d'un tel montant et qu'elle était ainsi en mesure de couvrir une partie de ses coûts fixes grâce à celui-ci, ce qui ressortait par ailleurs de ses comptes.

De plus, l'AFC avait considéré la dissolution de la provision comme un revenu imposable dans le calcul du résultat fiscal.

Enfin, une expertise judiciaire n'était pas nécessaire, puisque l'interprétation des dispositions légales était une question de droit.

c. Dans sa réplique, A_____ SA a intégralement persisté dans ses conclusions.

Les jurisprudences rendues en matière d'abandon de créance et de perte de gain n'étaient pas pertinentes, puisqu'il s'agissait dans le cas d'espèce d'une provision.

Or, dans l'ATA/474/2023 du 27 avril 2023, le CA retenu par le département, confirmé par la chambre administrative, était constitué uniquement des produits des ventes concrètes. La provision pour débiteurs douteux constituait un ajustement comptable concernant des débiteurs qui risquaient de ne pas payer des factures, de sorte qu'elle ne devait pas être prise en compte. Il devait dès lors en être de même dans son cas et la dissolution de la provision ne devait pas être prise en compte, sous peine de violation du principe d'égalité de traitement.

La dissolution d'une provision n'entraînait aucun flux de trésorerie, car la création de la provision n'avait pas entraîné de sortie d'argent. Elle ne disposait ainsi d'aucun montant pour couvrir d'autres charges.

La provision avait été constituée en 2018 en vue de la distribution d'un bonus à l'administrateur. En 2020, ce dernier avait renoncé à ce bonus, compte tenu de l'épidémie et pour permettre à la société de survivre à la crise.

d. Dans des déterminations spontanées, le département a persisté dans ses conclusions.

Les arguments tirés de l'ATA/474/2023 étaient infondés, puisque la situation concernait une entreprise avec un CA supérieur à CHF 5'000'000.- et qui était dès lors soumise à un régime d'indemnisation régi entièrement par le droit fédéral qui était différent de celui appliqué à A_____ SA.

Dans le cadre du calcul de l'aide pour une entreprise avec un CA inférieur à CHF 5'000'000.-, les provisions étaient incluses dans les coûts totaux et venaient donc les augmenter. Elles devaient donc bien être prises en compte dans le calcul.

Dans le cas de A_____ SA, il s'agissait d'une dissolution d'une provision, qui constituait comptablement un produit et qui devait donc être pris en compte comme tel dans le calcul de l'aide.

e. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La recourante sollicite la conduite d'une expertise judiciaire, dans la mesure où l'opinion des parties diverge quant à la prise en compte de la dissolution de la provision dans le CA.

2.1 Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour la personne intéressée de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de

participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Il n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_359/2022 du 20 avril 2023 consid. 3.1 et les références citées).

2.2 En l'espèce, la question de savoir si la dissolution d'une provision doit être incluse dans le CA afin de calculer l'aide d'urgence constitue une question de droit qui est l'objet de la présente procédure et doit donc être tranchée dans le cadre de celle-ci. Une expertise ne serait ainsi pas à même d'apporter des éléments de preuve influant sur l'issue de la procédure, puisque la chambre administrative dispose de tous les faits déterminants et est compétente pour émettre un avis juridique quant au calcul du CA dans le cadre de l'aide d'urgence. L'expertise n'est donc pas pertinente pour trancher le présent litige, de sorte qu'il n'y sera pas donné droit.

- 3.** L'objet du litige porte sur la conformité au droit de la décision sur réclamation du 29 septembre 2023 confirmant la décision du 25 juillet 2023 qui demande la restitution de la part d'indemnisation indûment perçue pour l'année 2020.

La présente cause ne concerne en revanche pas la période portant sur le premier semestre 2021.

3.1 Selon l'art. 61 LPA, le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (al. 1 let. a) et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (al. 1 let. b). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (al. 2).

La juridiction administrative chargée de statuer est liée par les conclusions des parties. Elle n'est en revanche pas liée par les motifs que les parties invoquent (art. 69 al. 1 LPA).

- 4.** La recourante reproche au département d'avoir tenu compte du montant de la dissolution de la provision de CHF 189'000.- dans le calcul du CA pour l'année 2020.

4.1 Il y a abus du pouvoir d'appréciation lorsque l'autorité, tout en restant dans les limites du pouvoir d'appréciation qui est le sien, se fonde sur des considérations qui manquent de pertinence et sont étrangères au but visé par les dispositions légales applicables, ou viole des principes généraux de droit tels que l'interdiction de l'arbitraire et de l'inégalité de traitement, le principe de la bonne foi et le principe de la proportionnalité (ATF 137 V 71 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_37/2020 du 7 septembre 2020 consid. 5.1).

La chambre de céans revoit librement l'interprétation des notions juridiques indéterminées. Si ces notions font appel à des connaissances spécifiques que

l'autorité administrative est mieux à même d'apprécier qu'un tribunal, elle s'impose toutefois une certaine retenue. Lorsqu'il résulte de l'interprétation de la loi que le législateur a voulu, par l'utilisation de notions juridiques indéterminées, conférer à l'autorité de décision une marge de manœuvre, elle limite de même son contrôle à l'excès ou à l'abus de ce pouvoir d'appréciation (ATF 132 II 257 consid. 3.2 ; 131 II 13 consid. 3.4 ; ATA/666/2021 du 29 juin 2021 consid. 5c et les arrêts cités).

4.2 Le 25 septembre 2020, l'Assemblée fédérale a adopté la loi fédérale sur les bases légales des ordonnances du Conseil fédéral visant à surmonter l'épidémie de Covid-19 (loi Covid-19 - RS 818.102).

L'art. 12 de la loi Covid-19, dans sa teneur du 2 septembre 2021 applicable au cas d'espèce, prévoit les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises. À la demande d'un ou de plusieurs cantons, la Confédération peut 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 (entreprises) qui ont été créées ou ont commencé leur activité commerciale avant le 1^{er} octobre 2020, avaient leur siège dans le canton le 1^{er} octobre 2020, 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). Il y a cas de rigueur au sens de l'art. 12 al. 1 de la loi Covid-19 si le CA annuel de l'entreprise est inférieur à 60% de la moyenne pluriannuelle. La situation patrimoniale et la dotation en capital globales doivent être prises en considération, ainsi que la part des coûts fixes non couverts (al. 1bis). Le soutien des mesures cantonales destinées aux entreprises réalisant un CA annuel de CHF 5'000'000.- au plus est accordé à condition que les exigences minimales de la Confédération soient respectées (al. 1sexies).

Se fondant sur l'art. 12 al. 4 de la loi Covid-19, le Conseil fédéral a édicté l'ordonnance concernant les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises en lien avec l'épidémie de Covid-19 du 25 novembre 2020 (ordonnance Covid-19 cas de rigueur ; RS - 951.262). Dans sa teneur au 12 mai 2021, l'entreprise doit prouver au canton que son CA 2020 est inférieur à 60% du CA moyen des exercices 2018 et 2019 en raison des mesures ordonnées par les autorités aux fins de la lutte contre l'épidémie de Covid-19 (art. 5 al. 1 ordonnance Covid-19 cas de rigueur). Les contributions non remboursables accordées aux entreprises dont le CA annuel atteint CHF 5'000'000.- au plus s'élèvent au maximum à 20% du CA moyen des exercices 2018 et 2019 et au maximum à CHF 1'000'000.- par entreprise (art. 8a al. 1 ordonnance Covid-19 cas de rigueur). Une entreprise ne peut recevoir lesdites aides que dans les limites du plafond correspondant (art. 8d al. 1 ordonnance Covid-19 cas de rigueur). Le CA au sens de ladite ordonnance se réfère

au compte individuel de l'entreprise requérante (art. 3 al. 3 ordonnance Covid-19 cas de rigueur).

4.3 Dans le canton de Genève, le Grand Conseil a adopté, le 29 janvier 2021, la loi 12'863 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 (ci-après : aLAFE-2021), complétée par son règlement d'application du 3 février 2021, dont le but était notamment de limiter les conséquences économiques de la lutte contre l'épidémie pour les entreprises sises dans le canton, conformément à la loi et à l'ordonnance Covid-19 cas de rigueur (art. 1 al. 1 aLAFE-2021).

Ladite loi a été abrogée par la LAFE-2021, ayant pour but de limiter les conséquences économiques de la lutte contre l'épidémie de Covid-19 pour les entreprises sises dans le canton de Genève conformément à la loi Covid-19 et à l'ordonnance Covid-19 cas de rigueur (art. 1 al. 1 LAFE-2021). Cette aide financière extraordinaire vise à atténuer les pertes subies par les entreprises dont les activités ont été interdites ou réduites en raison de la nature même de leurs activités, entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2021 (art. 1 al. 2 LAFE-2021).

L'art. 3 LAFE-2021 règle les principes d'indemnisation et prévoit que l'aide financière extraordinaire consiste en une participation à fonds perdu de l'État de Genève destinée à couvrir les coûts fixes non couverts de l'entreprise en application de l'ordonnance Covid-19 cas de rigueur (al. 1). L'activité réelle de l'entreprise est prise en compte dans la détermination de l'indemnité (al. 3). Aux commentaires par article du projet de loi (PL) 12'938, il est précisé que la situation financière découlant de l'activité effective de l'entreprise est examinée pour déterminer l'indemnisation (PL 12'938, p. 28 <https://ge.ch/grandconseil/data/texte/PL12938.pdf>).

L'art. 4 LAFE-2021 a trait aux entreprises bénéficiaires, soit notamment celles qui, en raison des mesures prises par la Confédération ou le canton pour endiguer l'épidémie de Covid-19, doivent cesser totalement ou partiellement leur activité selon les dispositions de l'ordonnance Covid-19 (let. a), dont la baisse du CA enregistré se situe entre 25% et 40% et qui ne couvrent pas leurs coûts fixes (indemnisation cantonale ; let. c). Dans les deux cas, l'indemnité maximale par entreprise ne dépasse pas la somme totale de CHF 1'000'000.- (art. 7 et 8 LAFE-2021). Selon l'art. 9 al. 1 let. a LAFE-2021, l'État de Genève peut octroyer sans participation financière de la Confédération des aides en faveur des entreprises dont la baisse de CA enregistrée se situe entre 25% et 40% du CA moyen des exercices 2018 et 2019. Cette indemnité cantonale, par entreprise et pour la période du 1^{er} janvier 2020 au 30 juin 2021 ne dépasse pas la somme totale de CHF 1'000'000.- et 20% du CA (art. 10 al. 1 LAFE-2021).

Les montants indûment perçus, conformément à l'art. 17 LAFE-2021 doivent être restitués (art. 29 al. 3 du règlement d'application de la LAFE-2021 du 5 mai 2021 - ROLG 2021, p. 283 ; ci-après : RAPE-2021, entré en vigueur le 5 mai 2021).

4.4 Le RAPE-2021 a été modifié le 7 juillet 2021 (ROLG 2021, p. 466). Les dispositions pertinentes à la résolution du cas d'espèce n'ont toutefois pas été substantiellement modifiées à cette occasion. Le cas des entreprises avec un CA moyen 2018-2019 de CHF 5'000'000.- au plus est réglé au chapitre 1 du Titre II du RAPE 2021. Celles dont l'activité était totalement ou partiellement interdite peuvent prétendre à une aide financière si elles avaient dû cesser totalement ou partiellement leur activité pendant au moins 40 jours entre le 1^{er} novembre 2020 et le 30 juin 2021 (art. 8 al. 1 RAPE-2021). Le montant de l'indemnité correspond aux coûts fixes 2020 admis calculés à compter du 1^{er} janvier 2021 au prorata du nombre de jours pendant lesquels l'activité était totalement ou partiellement interdite (art. 9 al. 1 RAPE-2021). L'indemnité maximale par entreprise pour l'année 2021 ne dépasse pas la somme totale de CHF 1'000'000.- et 20% du CA (art. 10 RAPE-2021).

Les entreprises dont la baisse du CA, calculée sur une période de douze mois comprise entre le 1^{er} janvier 2020 et le 30 juin 2021, se situe entre 25% et 40% du CA moyen déterminé selon les modalités de l'ordonnance Covid-19 cas de rigueur peuvent prétendre à l'aide financière cantonale (art. 14 RAPE-2021). Selon l'art. 15 RAPE-2021, le montant de l'indemnité pour l'année 2020 correspond à la différence entre les coûts totaux, hors impôts et taxes, et le CA de l'entreprise en 2020 (al. 1). L'indemnité octroyée est versée à titre d'acompte, le montant définitif étant déterminé sur la base d'un examen a posteriori des états financiers de l'entreprise bénéficiaire au 30 juin 2021 (al. 3). L'entreprise bénéficiaire remet au département les états financiers visés à l'al. 3 au moment du dépôt de la demande, si disponibles, mais au plus tard le 31 octobre 2021 (al. 4). En outre, elle doit notamment produire les bilans et comptes de résultats 2018, 2019 et 2020 (art. 24 al. 1 let. b RAPE-2021). Elle doit collaborer à l'instruction du dossier et renseigner régulièrement le département afin de lui présenter une image fidèle et transparente de la marche de ses affaires (art. 25 RAPE-2021).

4.5 La comptabilité commerciale des entreprises est indispensable à l'État pour connaître les bases d'imposition et effectuer les taxations appropriées. Parfois, les règles fiscales, qui reflètent les préoccupations de prélèvements publics, divergeront des règles comptables, qui se concentrent sur la gestion de l'entreprise. Des ajustements seront alors nécessaires en fonction du public visé par les états financiers (Rémy BUCHELER, Abrégé de droit comptable, 2015, p. 5 n. 4).

Selon l'art. 957a de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), la comptabilité constitue la base de l'établissement des comptes. Elle enregistre les transactions et les autres faits nécessaires à la présentation du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise (situation économique ; al. 1).

Les comptes sont présentés dans le rapport de gestion. Ce dernier contient les comptes annuels individuels (comptes annuels) qui se composent du bilan, du compte de résultat et de l'annexe. Les dispositions applicables aux grandes entreprises et aux groupes sont réservées (art. 959b al. 2 CO).

L'art. 959b CO traite de la structure minimale du compte de résultat. Il y est précisé que le compte de résultat reflète les résultats de l'entreprise durant l'exercice. Il peut être établi selon la méthode de l'affectation des charges par nature ou selon la méthode de l'affectation des charges par fonction (al. 1). Que le compte de résultats soit établi par nature ou par fonction, il doit comporter au moins les postes qui sont énoncés aux al. 2 et 3 de cette disposition. Les postes doivent être indiqués séparément et selon une structure précise. Doivent figurer les produits nets des ventes de biens et de prestations de services (al. 2 ch. 1 ; al. 3 ch. 1) et, séparément, notamment les charges et produits financiers (al. 2 ch. 7 ; al. 3 ch. 4) ; les charges et produits hors exploitation (al. 2 ch. 8 ; al. 3 ch. 5), ainsi que les charges et produits exceptionnels, uniques ou hors période (al. 2 ch. 9 ; al. 3 ch. 6).

Les charges et les produits exceptionnels visés aux al. 2, ch. 9, et 3, ch. 6, se réfèrent à des événements inhabituels, généralement uniques ou qui ne sont pas directement liés à la marche des affaires (Message concernant la révision du code des obligations du 21 décembre 2007, FF 2008 1407, 1526). Compte tenu de ce critère, ce poste comprend à la fois ce qui ne fait pas partie de l'activité ordinaire de l'entreprise et à la fois ce qui ne se produit généralement qu'une fois, même si cela survient dans la sphère des activités ordinaires de l'entreprise (Henry TORRIONE/Aurélien BARAKAT, in Commentaire romand, CO II, 2017, n. 14 ad art. 959b CO).

4.6 La notion de CA n'est pas définie explicitement par le droit comptable. Cette même notion est utilisée dans le cadre du droit de la révision sans définition législative explicite. Le comité de la conférence suisse des impôts prend en compte les rabais commerciaux, remises et pertes sur débiteurs ainsi que les annulations. Le CA s'entend hors TVA. Il ne comprend pas uniquement le CA résultant des ventes et des prestations de services, notion régulièrement mentionnées dans la loi. En effet, les sources de revenus sont bien plus larges. Selon la chambre fiduciaire, « le CA englobe en principe tous les revenus du compte de résultat. En font partie tous les produits d'exploitation, produits hors exploitation et produits exceptionnels, notamment les produits d'intérêts, de dividendes et de licences. Dans le cas de produits exceptionnels, il convient le cas échéant de procéder à une différenciation ». Tous les revenus tirés par l'entreprise de ses activités, quelles qu'elles soient, sont ainsi pertinents pour l'appréciation de sa situation économique (Rémy BUCHELER, op. cit., p. 56 et 57).

4.7 Les sociétés énumérées à l'art 727 al. 1 CO sont tenues de soumettre leurs comptes annuels et, le cas échéant, leurs comptes consolidés au contrôle ordinaire d'un organe de révision. Sont notamment concernées les sociétés dites d'une certaine importance économique (art. 727 al. 1 ch. 2 CO). Les critères permettant

de les identifier sont le total du bilan, le CA et la moyenne annuelle des emplois à plein temps. Le CA équivaut au CA net, c'est-à-dire le CA brut, soit la somme de l'ensemble des produits, moins les rabais, escomptes et retours. Il sera tenu compte de tous les produits, aussi bien des produits d'exploitation ou financiers que des produits extraordinaires (Henry PETER/Emmanuel GENEQUAND/Francesca CAVADANI, in Commentaire romand, CO II, 2017, n. 22 et 24a ad art. 727 CO).

4.8 Dans un arrêt récent, la chambre de céans a retenu, au sujet de la notion de CA et de sa détermination, que, vu l'absence de définition de celui-ci dans les lois et ordonnances applicables en matière de Covid-19, le fait que les aides pour cas de rigueur n'avaient pas pour but de combler les lacunes résultant de débiteurs insolvables d'avant la pandémie, les bases légales applicables à la comptabilité commerciale et la référence à d'autres lois le définissant, l'autorité pouvait, à juste titre, considérer que le CA résultait de la somme des ventes de biens ou de services d'une entreprise au cours d'un exercice comptable. Dans le cas tranché, où le CA moyen 2018-2019 de l'entreprise sollicitant l'aide financière était supérieur à CHF 5'000'000.-, l'autorité s'était valablement tenue à l'addition des encaissements, soit aux produits des ventes réalisées par la recourante, sans prendre en compte la variation de la provision pour débiteurs douteux dans son CA en 2019 ni la provision pour débiteurs douteux et les pertes sur débiteurs en 2020. Cette manière de faire, en ce qu'elle permettait d'identifier les seules pertes en lien avec les mesures adoptées pour lutter contre l'épidémie, n'était pas choquante et permettait d'appréhender l'activité réelle de l'entreprise dans le respect de l'art. 3 al. 3 LAFE-2021 (ATA/474/2023 du 24 avril 2023 consid. 9).

Ultérieurement, la chambre de céans a retenu, en se fondant sur l'aLAFE-2021, que l'autorité avait valablement relevé que la loi exigeait que deux conditions cumulatives fussent remplies pour percevoir l'aide « cas de rigueur », soit un certain taux de baisse du CA et l'absence de couverture des coûts fixes de la société. L'abandon de créance de l'actionnaire, reporté dans les comptes définitifs de résultat de la recourante au 31 décembre 2020, lui permettant de générer un bénéfice, devait être pris en compte dans le CA. La recourante avait d'ailleurs fait l'objet de taxations fiscales communale, cantonale et fédérale sur ledit bénéfice qu'elle n'avait pas contestées. La jurisprudence fédérale retenait également que les prestations des actionnaires à des fins d'assainissement, en particulier les remises de dette, constituaient un rendement (ATA/1073/2023 du 28 septembre 2023 consid. 2.4).

Récemment, la chambre de céans a retenu qu'une entreprise devait se laisser opposer les choix comptables qu'elle avait opérés et ne pouvait de bonne foi contredire les comptes qu'elle avait régulièrement établis, et prétendre que fût qualifié différemment un produit selon qu'elle le présentât au fisc ou à l'autorité à laquelle elle réclamait une subvention. C'était en effet une unique situation économique qu'elle devait en tout temps présenter de manière transparente au

département dans le cadre de sa demande d'aide (art. 24 al. 1 let. b et 25 RAFF-2021; ATA/1076/2023 du 2 octobre 2023 consid. 2.7).

Plus récemment encore, la chambre administrative a estimé qu'il était acceptable que le département inclue dans le CA la dissolution des provisions. En effet, dans la mesure où la loi ne définissait pas la notion de CA, le département disposait d'un pouvoir d'appréciation pour le déterminer. Son approche trouvait à ce titre un ancrage juridique et n'était donc pas sans pertinence, dans la mesure où elle était fondée sur les règles relatives aux art. 727 al. 1 ch. 2 CO et 957 al. 2 ch. 1 CO. Quand bien même ces deux dispositions traitaient de cas particuliers, soit la détermination du type de révision et l'allègement de tenir une comptabilité, la définition « élargie » du CA telle qu'elle en ressortait et telle qu'adoptée par le département permettait d'apprécier au mieux la situation économique de l'entreprise et donc de tenir compte de son activité réelle (art. 3 al. 3 LAFF-2021). Une telle approche était nécessaire dans cette situation inédite de crise sanitaire et économique, où il ne s'agissait pas de procurer des revenus supplémentaires aux entreprises, mais bien de leur permettre de continuer leur activité et d'éviter leur faillite (ATA/429/2024 du 26 mars 2024, consid. 7).

4.9 Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence (ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 8 et les références citées). Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle (ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 4.7 et l'arrêt cité ; Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, pp. 96-97).

4.10 En l'espèce, la question est de savoir si le montant réclamé en restitution a été indûment perçu au sens de l'art. 17 LAFF-2021.

Le département a pris en compte la dissolution de la provision constituée en 2018 dans le calcul du CA de 2020.

Cette façon de procéder est conforme aux dispositions légales précitées ainsi qu'à la jurisprudence de la chambre administrative, selon laquelle le CA devait être pris en compte de façon élargie et qui avait confirmé les calculs du département qui avait inclus la dissolution d'une provision dans celui-ci. L'intimé, qui bénéficie d'un large pouvoir d'appréciation, était donc fondé à tenir compte du montant de CHF 189'000.- dans le CA de 2020.

De plus, au vu de la situation d'urgence à laquelle l'État a été confronté (voir les art. 23 loi aLAFE-2021 et 24 LAFE-2021 déclarant l'urgence) et compte tenu du nombre considérable de demandes d'aides déposées (10'000) et à traiter dans un laps de temps restreint, il n'était pas envisageable d'exiger de l'intimé qu'il analyse au cas par cas chaque demande, en particulier chaque poste des produits exceptionnels, dans une optique de retrancher, le cas échéant, certains montants du CA pris en compte. Une certaine schématisation apparaissait ainsi nécessaire et inévitable. Partant, l'intimé pouvait, sans abuser de son pouvoir d'appréciation, se fonder sur les comptes annuels transmis par les sociétés requérantes et considérer que l'ensemble des postes des produits exceptionnels (et des produits financiers) y figurant devait être pris en compte dans la détermination du CA. Cette approche se justifie également par le fait qu'elle permet de tenir compte au mieux de la situation financière réelle de chaque entreprise.

Cette solution s'impose d'autant plus qu'il ressort des taxations pour l'année 2020 de la recourante que celle-ci ne s'est pas opposée à ce que la dissolution de la provision soit prise en compte dans le calcul de son bénéfice imposable, ce qu'elle ne conteste du reste pas. Dès lors, elle doit se laisser opposer les choix comptables qu'elle a opérés et ne saurait de bonne foi contredire les comptes qu'elle a régulièrement établis et présentés aux autorités fiscales. Il convient à cet égard de relever que la référence à sa taxation est pertinente, puisque le droit fiscal tient compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société.

Il sied enfin de préciser que la prise en compte du CA « élargi » pour les entreprises dont le CA moyen 2018-2019 est inférieur à CHF 5'000'000.- n'est pas constitutive d'inégalité de traitement par rapport aux entreprises dont le CA moyen est supérieur à CHF 5'000'000.-. En effet, pour les premières, l'indemnité sert à couvrir les coûts totaux non couverts par le CA de l'entreprise en 2020. En revanche, pour les secondes, le législateur fédéral a clairement exprimé sa volonté que la contribution soit fondée sur les coûts non couverts liés au recul du CA (art. 12 al. 1quinquies let. b loi Covid-19), ceci afin d'éviter la surindemnisation de certaines grandes entreprises (Message 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, FF 2021 285, p. 27). Dès lors, le montant de l'indemnité octroyée dans chacun des deux cas précités est composé d'éléments (de calcul) différents (art. 15 al. 1 et 20 al. 1 RAPE-2021), tenant compte de l'importance économique respective des entreprises requérantes. Les deux situations n'apparaissent donc pas en tous points identiques, et ce sur des éléments centraux, ce qui rend une différence de traitement acceptable.

Le résultat de cette façon de procéder n'apparaît au demeurant pas choquant, puisque, comme l'a expliqué la recourante, la provision avait été créée en 2018, notamment afin de verser un bonus à l'administrateur. Au vu de la situation difficile

lors de l'épidémie, ce dernier a renoncé au paiement du bonus, de sorte que la provision a été dissoute et ainsi utilisée à d'autres fins, tel que le paiement de charges de la recourante. Ainsi, si ce montant n'était pas pris en compte dans le calcul de l'aide, cela aurait pour effet de surindemniser la recourante, qui avait un montant liquide disponible supérieur de CHF 189'000.- à ce qu'elle avait déclaré.

Mal fondé, le grief sera écarté.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

5. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- 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 1^{er} novembre 2023 par A_____ SA contre la décision de la direction générale du développement économique, de la recherche et de l'innovation du 29 septembre 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 Louise BONADIO, avocate de la recourante ainsi qu'à Me Stephan FRATINI, avocat de la direction générale du développement économique, de la recherche et de l'innovation.

Siégeant : Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, présidente, Eleanor McGREGOR, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière :

C. MARINHEIRO

la présidente siégeant :

F. PAYOT ZEN-RUFFINEN

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :