RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1434/2023-EXPLOI **ATA/1073/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 septembre 2023

1ère section

dans la cause

A_____ **recourante**
représentée par TANNER CONSEILS SA

contre

DIRECTION GÉNÉRALE DU DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE, DE LA RECHERCHE ET DE L'INNOVATION **intimée**
représentée par Me Gabriel AUBERT, avocat

_____

EN FAIT

A. **a.** A_____ (ci-après : la société) a pour but l'organisation et la réalisation de manifestations publiques et privées, de manifestations sportives, de spectacles, de fêtes, d'événements, de voyages, de congrès et activités s'y rapportant ainsi que l'exécution de mandats de consulting, de conseils, de communication, de marketing, de gestion opérationnelle et de supports logistiques de manifestations tant en Suisse qu'à l'étranger.

b. Le chiffre d'affaires des exercices de la société de 2017 à 2019 se montait respectivement à CHF 305'905.05, CHF 723'451.25 et CHF 1'064'021.75.

La société a eu une perte de CHF 121'049.40 en 2019 et un bénéfice de CHF 67'655.51 en 2020.

B. **a.** Par décision du 26 mai 2021, la société a obtenu une aide financière pour « cas de rigueur » dans le cadre de la pandémie de Covid-19, pour la période du 1er janvier 2020 au 21 décembre 2021 de CHF 146'657.10. Selon les documents fournis par la société, elle avait eu un chiffre d'affaires de CHF 32'108.- en 2020.

b. Par décision du 6 décembre 2022, le département de l'économie et de l'emploi (ci-après : département) a exigé de la société le remboursement de CHF 63'686.- correspondant au montant alloué pour l'année 2020.

Le contrôle *a posteriori* effectué montrait que le chiffre d'affaires de l'exercice commercial 2020 était de CHF 163'977.76. Il incluait l'abandon de créance de l'actionnaire de CHF 131'870.06 qui faisait l'objet d'un poste annexe, intitulé « abandon de créance irrévocable de l'actionnaire », dans la comptabilité 2020 de la société.

Les comptes définitifs de la société, en 2020, accusaient ainsi un bénéfice de CHF 65'885.86 après impôts, de sorte que la société ne pouvait pas prétendre à une aide pour « cas de rigueur » en 2020.

c. Par décision du 30 mars 2023, le département a rejeté la réclamation de la société.

La définition du chiffre d'affaires dans la législation genevoise se fondait notamment sur le manuel suisse d'audit. L'ensemble des recettes de l'entreprise devait être pris en compte pour déterminer l'aide financière pour « cas de rigueur » à laquelle la société pouvait prétendre. L'abandon de créances de l'actionnaire, d'un montant de CHF 131'870.06 pendant l'année 2020, devait être considéré comme un assainissement sous la forme d'un apport en capital ouvert qui, d'un point de vue fiscal, n'avait aucune influence sur le résultat imposable.

L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), dans sa taxation de l'exercice 2020 de la société, avait retenu l'abandon de créance comme revenu imposable. Cette décision était fondée sur la circulaire AFC n° 32 du 23 décembre 2010 intitulée « Assainissement de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives ». L'approche du département était en conséquence dans la droite ligne de celle adoptée par l'AFC. De surcroît, la décision de taxation de l'exercice 2020 n'avait fait l'objet d'aucune contestation et était entrée en force.

C. **a.** Par acte du 28 avril 2023, la société a interjeté recours devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre cette décision. Elle a conclu à son annulation et à ce qu'il soit constaté que l'abandon de créance de son actionnaire, dont avait bénéficié la société en 2020, ne revêtait pas, au sens de l'ordonnance Covid-19 et de la législation applicable, le caractère de chiffre d'affaires.

Les difficultés économiques auxquelles elle avait dû faire face durant la pandémie avaient notamment eu pour conséquence de l'obliger à se financer par l'intermédiaire d'une créance de son actionnaire. Celle-ci avait augmenté au cours des exercices commerciaux 2019 et 2020, ce qui démontrait que l'actionnaire avait soutenu, en sa seule qualité d'actionnaire, son entreprise. Cette créance « actionnaire » couvrait ainsi les pertes reportées comptabilisées au bilan de la recourante. Dès lors que la moitié du capital-action et des réserves légales n'étaient plus couvertes, l'actionnaire était dans l'obligation, en application des dispositions de l'art. 725 al. 2 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) de « postposer sa créance » *a minima*, à concurrence de l'insuffisance de l'actif. Une telle postposition, qui aurait été une prémisse à une mesure d'assainissement plus définitive, n'aurait nécessité aucune écriture comptable particulière. Compte tenu des difficultés économiques de la société, d'une part, et parce que les perspectives d'être en mesure de recouvrer sa créance apparaissaient des plus ténues, d'autre part, l'actionnaire avait considéré qu'une « postposition » de créance n'était qu'une première étape sur la voie du constat que sa créance n'avait pas de valeur à long terme. Soucieux de soutenir la pérennité de l'entreprise, il avait décidé de l'abandonner à la société. Cette démarche concrétisait une simple mesure d'assainissement de l'entreprise.

Ni l'ordonnance concernant les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises en lien avec l'épidémie de Covid-19 cas de rigueur (ci-après : ordonnance Covid-19 ou OMCR-20 ; RS 951.262), ni 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 (ci-après : LAFE-2021 ou loi 12'938), pas davantage que son règlement d'application ne donnaient une définition de ce qui recoupait la notion de « chiffre d'affaires ». L'esprit

autant que la lettre notamment de l'art. 12 de 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) étaient de compenser, plus ou moins, les pertes de recettes commerciales liées aux contraintes imposées par la pandémie. Le commentaire de l'ordonnance Covid-19 confirmait l'esprit de la législation en matière d'aides financières, à savoir qu'elle visait à compenser la perte ou réduction d'activité économique des entreprises en lien avec les décisions de restriction prises par l'État. C'était clairement la baisse de rentabilité des entreprises découlant des restrictions d'activité qui devait être compensée. Dans ce contexte, la notion de chiffre d'affaires ne saurait s'appliquer à d'autres éléments que le produit provenant du rapport économique entre les entreprises (prestations) et leurs clients (contre prestations). Il convenait de s'en tenir à une approche économique générale de la notion. Comme l'indiquait le portail PME du secrétariat d'État l'économie (ci-après : SECO), le chiffre d'affaires correspondait à la « somme des ventes de biens ou de services d'une entreprise au cours d'un exercice comptable ». Cette définition correspondait par ailleurs à l'art. 959 b al. 2 CO, soit les « produits nets des ventes de biens et des prestations de services ».

L'abandon de créances consentie par un actionnaire ne pouvait faire partie de cette notion de « chiffre d'affaires » puisqu'aucune contre prestation en avait résulté pour l'actionnaire. L'approche fiscale des assainissements et en particulier des abandons de créances consentis par l'actionnaire confirmait cette approche puisqu'un tel apport de l'actionnaire n'était pas considéré comme revenu imposable de l'entreprise mais comme un « élément sans influence sur le résultat » tel que le prévoyaient les arts. 60 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 14 let. a de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). Le fait que l'apport de l'actionnaire ne soit pas imposable de par la loi, démontrait qu'il n'y avait aucun caractère de chiffre d'affaires, ce produit ne provenant pas de l'activité économique de la société. La décision de taxation 2020, à laquelle se référait l'autorité intimée, était sans pertinence. La taxation n'illustrait qu'un montant de bénéfice imposable négatif, respectivement un montant de pertes reportables. La société n'ayant pas un intérêt actuel digne de protection à pouvoir contester le calcul du report de pertes, elle ne pouvait pas contester la décision de taxation. Le chiffre d'affaires effectif de la société au cours de l'exercice commercial 2020 était de CHF 32'170.70, lequel ne lui avait pas permis de couvrir ses coûts fixes. Elle était éligible à l'aide financière pour cas de rigueur qui lui avait été consentie.

Considérer qu'un abandon de créances de l'actionnaire était assimilé à un chiffre d'affaires reviendrait à traiter moins favorablement les entreprises dont les actionnaires faisaient des efforts pour les soutenir que celles dont les actionnaires se déchargeaient de cette responsabilité. Une telle assimilation aboutirait, par

ailleurs, à traiter économiquement de manière différente une entreprise dont l'actionnaire maintiendrait sa créance sous réserve de postposition par rapport à l'entreprise dont l'actionnaire abandonnerait sa créance. Une telle différence de traitement serait « en contresens » d'une part et s'inscrirait à faux de la volonté du législateur, d'autre part.

b. Le département a conclu au rejet du recours. Il ne pouvait être reproché au département d'avoir refusé de considérer comme « cas de rigueur » la situation d'une entreprise qui déclarait un bénéfice dans ses comptes 2020.

La loi 12'938 indiquait que l'aide financière extraordinaire était destinée à couvrir les coûts fixes non couverts de l'entreprise (art. 3 et 4 al. 1 let. c de la loi 12'938). La société oubliait que l'aide était soumise à deux conditions nécessaires et cumulatives. Si la première évoquait le recul du chiffre d'affaires, la seconde imposait l'existence de coûts fixes non couverts. L'abandon de créances irrévocable de l'actionnaire avait permis de couvrir les coûts fixes et même les charges d'exploitation, générant un bénéfice. Les coûts fixes étant couverts, et la deuxième condition non remplie, la société ne pouvait prétendre à une aide pour 2020. La législation fédérale confortait cette analyse.

Le département avait appliqué la méthode définie par la Chambre fiduciaire suisse sur la tenue de la comptabilité et la présentation des comptes. Selon celle-ci, le chiffre d'affaires comprenait l'ensemble des recettes de l'entreprise, soit non seulement le chiffre d'affaires au sens strict (produit net de la vente de biens ou de services), mais aussi les produits hors exploitation, les produits financiers et, le cas échéant, les produits exceptionnels, uniques ou hors période. Cette méthode se fondait valablement sur l'art. 4 al. 1 let. c de la loi 12'938.

La jurisprudence considérait un abandon de créances par un actionnaire comme revenu. C'est ce qui avait été fait par l'AFC. La société avait elle-même annoncé à l'AFC la renonciation de créances comme un produit, ce qui ressortait de ses comptes 2020 et de l'avis de taxation de l'AFC pour 2020. Le département avait suivi le même raisonnement. La société aurait pu reporter sur une année ultérieure la perte qu'elle prétendait maintenant avoir subie. Elle ne l'avait toutefois pas fait, ce qui démontrait qu'elle considérait elle-même l'abandon de créances comme un produit. Enfin, l'administration ne pouvait avoir abusé de son pouvoir d'appréciation, puisqu'elle n'en avait aucun dans le traitement de ce type de cas.

c. La recourante n'ayant pas répliqué dans le délai qui lui avait été imparti pour ce faire, 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 conteste que l'« abandon de créance irrévocable de l'actionnaire », dans la comptabilité 2020 de la société, de CHF 131'870.06, puisse être inclus dans le chiffre d'affaires de la société.

2.1 Le 25 septembre 2020, l'Assemblée fédérale a adopté la loi Covid-19. Celle-ci prévoit que 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 (art. 12 al. 1). Il y a cas de rigueur au sens de l'al. 1 si le chiffre d'affaires 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 (art. 12 al. 1bis).

Le 25 novembre 2020, le Conseil fédéral a adopté l'ordonnance Covid-19.

2.2 La République et canton de Genève a mis en place différentes aides financières en faveur des entreprises en lien avec l'épidémie de Covid-19 : certaines reprennent les conditions de l'Ordonnance Covid-19 et pour lesquelles le canton bénéfice d'une participation financière de la Confédération au sens de cette ordonnance ; d'autres, purement cantonales, ne bénéficient pas du soutien financier de la Confédération, faute pour les entreprises concernées de remplir les critères de l'Ordonnance Covid-19.

2.2.1 Le 29 janvier 2021, le Grand Conseil a adopté 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 ou loi 12'863).

L'aLAFE- 2021 a pour but de limiter les conséquences économiques de la lutte contre l'épidémie Covid-19 pour les entreprises sises dans le canton de Genève conformément à la loi et à l'Ordonnance Covid-19 (art. 1 al. 1), en atténuant les pertes subies par les entreprises dont les activités avaient été interdites ou réduites en raison même de leur nature entre le 1erjanvier et le 31 décembre 2021 (art. 1 al. 2), et en soutenant par des aides cantonales certaines entreprises ne remplissant pas les critères de l'Ordonnance Covid-19 en raison d'une perte de chiffre d'affaires insuffisante et qui ne couvrent pas leurs coûts fixes dans les limites prévues à l'art. 12 (art. 1 al. 3 aLAFE- 2021).

L'art. 3 de l'aLAFE- 2021 décrit les bénéficiaires. À teneur de l'al. 1, peuvent prétendre à une aide les entreprises : a) 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 modalités précisées dans le règlement d'application de la présente loi ; ou b) dont le chiffre d'affaires a subi une baisse substantielle selon les dispositions de l'ordonnance fédérale concernant les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises en lien avec l'épidémie de Covid-19, du 25 novembre 2020 ; c) dont la baisse de chiffre d'affaires enregistrée se situe entre 25% et 40% et qui ne couvrent pas leurs coûts fixes.

2.2.2 Le 30 avril 2021, le Grand Conseil a adopté la LAFE-2021, qui a abrogé l'aLAFE-2021 (art. 23), tout en en reprenant le dispositif pour l'essentiel.

L'art. 4 al. 1 let. c LAFE reprend la condition de l'art. 3 al. 1 let. c aLAFE. La modification de cet alinéa intervenue par la loi 12'991 du 2 juillet 2021 est sans pertinence pour l'issue du présent litige.

2.3 La participation financière indûment perçue doit être restituée sur décision du département (art. 16 al. 1 aLAFE-2021 et 17 al. 1 LAFE-2021).

2.4 En l'espèce, à juste titre le département relève que la loi exigeait que deux conditions cumulatives et nécessaires soient remplies pour percevoir l'aide « cas de rigueur », à savoir non seulement un certain taux de baisse du chiffre d'affaires mais aussi que les coûts fixes de la société ne soient plus couverts (art. 12 al. 1bis loi Covid-19 ; 3 al. 1 let. c aLAFE, 4 al. 1 let. c LAFE).

Or, il résulte du compte de résultat au 31 décembre 2020 de la société un bénéfice de CHF 67'655.51. Les frais étaient en conséquence couverts et la société non éligible à l'aide financière en 2020.

La recourante soutient que l'abandon de créance ne doit pas être pris en compte comme chiffre d'affaires. Or, elle l'a reporté, dans ses comptes définitifs de résultats au 31 décembre 2020, générant un bénéfice de CHF 67'000.- Elle a fait l'objet de taxations fiscales tant cantonale, communale que fédérale sur ce bénéfice qu'elle n'a pas contestées.

Par ailleurs, le Tribunal fédéral a jugé que, contrairement à la conception de la doctrine dominante, les prestations des actionnaires à des fins d'assainissement, en particulier les remises de dette ne constituaient pas, en règle générale du point de vue de l'impôt fédéral direct, un apport au capital propre ou emprunté, mais un rendement. Les exceptions à ce principe ne devaient être admises que restrictivement (ATF 115 Ib 269 consid. 4b ; ATA/183/2008 du 15 avril 2008).

Ce grief doit en conséquence être écarté et le recours rejeté.

3. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la société (art. 87 al. 1 LPA). 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 28 avril 2023 par A_____ contre la décision de la direction générale du développement économique, de la recherche et de l'innovation du 30 mars 2023 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de A_____ 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 A_____ ainsi qu'à Me Gabriel AUBERT, avocat de la direction générale du développement économique, de la recherche et de l'innovation.

Siégeant : Valérie LAUBER, présidente, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Fabienne MICHON RIEBEN, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière :	la présidente siégeant :
P. HUGI	V. LAUBER

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :