RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1798/2022-EXPLOI **ATA/1050/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 octobre 2022

dans la cause

A_____ SA
représentée par Me Nicolas Giorgini, avocat

contre

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

EN FAIT

1) A_____ SA (ci-après : A_____ ou l'entreprise) est une société anonyme inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) du canton de Genève depuis le _____ 2007 et ayant pour but social la commercialisation et l'exploitation de produits d'information, de publicité et de divertissement sur tout support lié aux médias numériques et aux nouvelles technologies de l'information ainsi que les opérations et participations s'y rapportant.

2) Le 30 octobre 2021, elle a adressé au département de l'économie et de l'emploi (ci-après : DEE) le formulaire de demande d'aide pour cas de rigueur, accompagné des pièces requises, soit notamment le bilan, le compte d'exploitation et ses annexes pour l'année 2020 ainsi que la convention d'octroi de contribution à fonds perdus signée et datée du 29 octobre 2021.

Elle avait soixante-six employés à plein temps, dont trente-six dans le canton de Genève. Elle avait réalisé des chiffres d'affaires (ci-après : CA) de CHF 23'040'170.- en 2018, CHF 24'190'971.- en 2019 et CHF 19'157'260.- en 2020. Le compte d'exploitation de l'exercice 2020 présentait un déficit net de CHF 3'681'000.-. Elle souhaitait voir prendre en compte le CA des douze derniers mois depuis avril 2020, de CHF 13'761'483.-. Elle renseignait également les CA mensuels pour les mois d'avril, mai et juin 2021 en regard des CA des mois correspondants de 2018 et 2019.

Dans un courrier du 30 octobre 2021 accompagnant sa demande, elle indiquait avoir à son actif les concessions de B_____, C_____, d'un dense réseau de centres commerciaux suisses, du réseau des magasins D_____, du domaine public de la Ville de E_____ et des villes de F_____, G_____, H_____ et I_____.

Ses actifs étaient demeurés semblables en 2018 et 2019 mais, avec effet au 1er janvier 2020, elle avait remporté la concession publicitaire de la Ville de I_____. Cette dernière prévoyait une redevance annuelle à la Ville de I_____ de CHF 2'475'000.- et des coûts directs d'exploitation de CHF 1'240'000.- environ. En raison de la crise sanitaire, le CA de cette concession n'avait atteint que CHF 2'450'000.- durant l'exercice 2020 et ne couvrait pas même le coût de la concession. La concession de la Ville de I_____ avait participé pour plus de CHF 1'000'000.- dans la perte globale de CHF 3'681'000.- de l'exercice 2020.

Le périmètre de ses actifs avait ainsi changé de manière suffisamment sensible pour ne plus permettre une comparaison objective du CA des exercices 2020 et 2021 avec le CA moyen des exercices 2018 et 2019. La prise en compte de l'accroissement du CA généré par la concession de la Ville de I_____ serait

d'autant plus choquante que celui-ci n'avait pas même permis de couvrir les charges d'exploitation correspondantes. La concession de la Ville de I_____ avait donc été déduite du CA. La comparaison des mois de mars 2021 d'une part et 2018 et 2019 d'autre part montrait par ailleurs un recul du CA de 42 %. Celle des mois de février 2021, respectivement 2018 et 2019 montrait des reculs de 53 % respectivement 48 %.

Elle avait perçu une première aide de CHF 750'000.- et demandait une aide à hauteur de 10 % de son CA, en application de la loi n° 12'938 du 30 avril 2021, sous déduction de la première aide.

3) Le 23 décembre 2021, le DEE rejeté la demande.

Il avait pris en compte des CA de CHF 23'040'170.- pour 2018, CHF 24'290'971.- pour 2019 et CHF 15'916'390.- pour avril 2020 à mars 2021. La demande ne satisfaisait pas à la condition du recul du CA de 2020 d'au moins 40 % par rapport à la moyenne des CA de 2018 et 2019.

4) Le 1er février 2022, A_____ a formé auprès du DEE une réclamation contre cette décision, concluant à son annulation et à ce qu'il soit constaté que le recul de son CA, sans considérer le CA issu de la concession de la Ville de I_____, dépassait 40 % de la moyenne des CA de 2018 et 2019.

Elle avait complété le formulaire avec les CA d'un périmètre constant, soit sans la concession de la Ville de I_____. La comparaison du CA de la période d'avril 2020 à mars 2021 avec la moyenne 2018-2019 montrait un recul de 41.9 %.

La prise en compte par le DEE du CA relatif à la concession de la Ville de I_____ violait l'art. 5 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 2020 ; ci-après : ordonnance Covid-19 - RS 951.262) ainsi que le principe d'égalité de traitement consacré à l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

Ne pouvaient être comparées que des situations demeurant objectivement comparables, ce qui impliquait d'identifier les éléments importants qui pourraient compromettre une telle comparaison. À titre d'exemple, la cession par une société d'un des deux restaurants qu'elle exploitait à fin 2019 entraînait une baisse du CA sans lien avec la crise sanitaire. Inversement, il pouvait être nécessaire de retrancher ou de neutraliser des actifs acquis qui, du fait de leur importance et de leur contribution économique réelle, empêcheraient une comparaison objective et non faussée des CA et priveraient l'entreprise d'une aide économique nécessaire et justifiée. La différence de traitement avec les sociétés n'ayant pas connu de

modification du périmètre des actifs entre 2019 et 2020 était injustifiable. Elle était pénalisée alors même qu'elle avait acquis de nouveaux actifs et tenté de développer son activité.

5) Le 28 avril 2022, le DEE a rejeté la réclamation.

Seule l'activité réelle de l'entreprise était prise en compte et seuls les documents comptables produits faisaient foi pour la comparaison des résultats. Les calculs effectués à l'appui de la demande, ne comprenant pas le produit de la concession de la Ville de I_____, n'étaient pas conformes aux dispositions légales. La nouvelle relation d'affaires résultait des choix stratégiques et commerciaux de l'entreprise, dont la prise en compte n'avait pas été prévue par le législateur, au terme d'un silence qualifié de la loi, comme l'avait relevé la jurisprudence.

Le CA d'avril 2020 à mars 2021, CHF 15'916'390.-, accusait une baisse de 32.74 % par rapport à la moyenne des CA de 2018 et 20199, de CHF 23'665'570.-.

6) Par acte remis à la poste le 30 mai 2022, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre cette décision, concluant à son annulation, à ce qu'il soit constaté que le CA lié à la concession de la Ville de I_____ et la perte y relative n'étaient pas pris en compte et que le recul de son CA dépassait ainsi les 40 %, et à ce que la cause soit renvoyée au DEE pour nouvelle décision.

Elle a repris l'argumentation dévelopée dans sa réclamation. La décision violait l'art. 5 de l'ordonnance Covid-19, étant précisé que les cantons devaient reprendre les prescriptions 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) et de son ordonnance Covid-19 pour les entreprises dont le CA dépassait CHF 5'000'000.-. L'art. 8f de l'ordonnance Covid-19 ne limitait pas la possibilité pour un requérant d'apporter des pièces complémentaires motivant un traitement différencié de sa demande d'aide financière. Elle violait également l'art. 8 Cst. et de manière crasse l'interdiction de l'arbitraire.

7) Le 9 août 2022, le DEE a conclu au rejet du recours.

Aucune dérogation n'était prévue au principe de la comparaison du CA 2020 avec la moyenne 2018-2019. L'art. 8f de l'ordonnance Covid-19 ne contenait aucune règle de droit. La notion de « périmètre constant » était étrangère à la loi Covid-19 et à l'ordonnance Covid-19. Le critère du recul du CA permettait une comparaison objective. La comparaison du restaurant fermé était inopérante, car la fermeture ne résultait pas des mesures ordonnées par l'autorité mais d'un choix commercial, de sorte qu'elle excluait l'éligibilité à l'aide financière. Les

autorités s'étaient toujours tenues à la comparaison des CA telle que prévue par la réglementation, sans prendre en compte d'autres particularités.

8) Le 12 septembre 2022, A_____ a persisté dans ses conclusions.

Le législateur visait une comparaison non pas formaliste mais probante et non faussée visant à établir l'impact économique réel de la pandémie sur le CA. La comparaison des CA, notion purement économique, devait être opérée selon la réalité économique, conformément à la doctrine de droit fiscal. Les notions de « périmètre constant » ou de « périmètre comparable » étaient incontournables en matière économique et comptable. On parlait à cet égard de « comptes pro forma ». L'hypothèse des deux restaurants était pertinente. La cession d'un actif d'exploitation devenu très déficitaire à vil prix au cours de l'exercice, alors même qu'il continuait à générer un CA important, était parfaitement plausible et on ne pouvait croire que le législateur n'avait pas entendu se prémunir contre les risques d'abus. Ce qui devait exister dans un sens (neutralisation d'une cession ou d'un changement de méthode comptable) devait exister dans l'autre (neutralisation d'un actif nouvellement obtenu).

9) Le 15 septembre 2022, 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) Le litige a pour objet le refus du DEE d'octroyer à la recourante l'aide financière pour cas de rigueur.

a. La loi Covid-19, à son art. 12, prévoit des mesures destinées aux entreprises. Dans sa teneur antérieure au 19 décembre 2020, la disposition prévoit que dans des cas de rigueur, la Confédération peut, à la demande d'un ou de plusieurs cantons, soutenir financièrement les entreprises particulièrement touchées par les conséquences de l'épidémie de Covid-19 en raison de la nature même de leur activité économique, en particulier les entreprises actives dans la chaîne de création de valeur du secteur événementiel, les forains, les prestataires du secteur des voyages ainsi que les entreprises touristiques pour autant que les cantons participent pour moitié au financement. Un cas de rigueur existe si le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 60 % de la moyenne pluriannuelle. La situation patrimoniale et la dotation en capital globales doivent être prises en considération (al. 1). Le soutien n'est accordé que si les entreprises étaient rentables ou viables

avant le début de la crise du Covid-19 et à condition qu'elles n'aient pas déjà bénéficié d'autres aides financières de la Confédération. Ces aides financières n'incluent pas les indemnités en cas de réduction de l'horaire de travail, les allocations pour perte de gains et les crédits selon l'ordonnance sur les cautionnements solidaires liés au Covid-19 du 25 mars 2020 (al. 2). Pour les cas de rigueur, elle peut octroyer des contributions à fonds perdu aux entreprises concernées (al. 3). Le Conseil fédéral règle les détails dans une ordonnance (al. 4). Dès le 19 décembre 2020, la comparaison avec le CA pluriannuel pour la détermination du cas de rigueur a été reprise dans un nouvel al. 1bis de l'art. 12 de la Loi Covid-19. La condition de la rentabilité et de la viabilité de l'entreprise bénéficiaire avant l'apparition du Covid-19 a, quant à elle, été reprise dans un nouvel al. 2bis.

Selon l'ordonnance Covid-19, dans sa version applicable en l'occurrence, la Confédération participe aux coûts et aux pertes que les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises occasionnent à un canton (art. 1 al. 1). L'entreprise a la forme juridique d'une entreprise individuelle, d'une société de personnes ou d'une personne morale ayant son siège en Suisse (art. 2 al. 1) et elle a un numéro d'identification des entreprises (ci-après : IDE ; art. 2 al. 2).

Au nombre des exigences pour bénéficier du soutien financier, l'entreprise doit établir notamment qu'elle s'est inscrite au RC avant le 1er mars 2020, ou, à défaut d'inscription au RC, a été créée avant le 1er mars 2020 (art. 3 al. 1 let. a), et a réalisé en 2018 et en 2019 un CA moyen d'au moins CHF 50'000.- (art. 3 al. 1 let. b). Si elle a commencé son activité commerciale le 1er janvier 2020 ou plus tard, ou si elle a été créée en 2018 ou en 2019 et présente ainsi un exercice d'une durée supérieure à une année civile, le CA moyen est celui qui a été réalisé entre le 1er janvier 2018 et le 29 février 2020, calculé sur douze mois (art. 3 al. 2).

b. Dès le 1er avril 2021, l'art. 3 a été refondu. Selon l'al. 1 let. a, l'entreprise doit s'être inscrite au RC avant le 1er octobre 2020, ou, à défaut d'inscription au registre du commerce, avoir été créée avant le 1er octobre 2020. Selon l'al. 2, par CA annuel moyen des exercices 2018 et 2019, on entend, (a) pour une entreprise qui a été créée entre le 31 décembre 2017 et le 29 février 2020, (1) le CA moyen qui a été réalisé entre la création de l'entreprise et le 29 février 2020, calculé sur douze mois, ou (2) le CA moyen qui a été réalisé entre la création de l'entreprise et le 31 décembre 2020, calculé sur douze mois, et (b) pour une entreprise qui a été créée entre le 1er mars 2020 et le 30 septembre 2020, le CA moyen qui a été réalisé entre la création de l'entreprise et le 31 décembre 2020, calculé sur douze mois.

c. 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).

La loi a pour but de limiter les conséquences économiques de la lutte contre l'épidémie de coronavirus (Covid-19) pour les entreprises sises dans le canton de E_____ 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 1er janvier 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).

Peuvent prétendre à une aide les entreprises 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 (art. 3 al. 1 let. a), ou dont le chiffre d'affaires a subi une baisse substantielle selon les dispositions de l'ordonnance Covid-19 (art. 3 al. 1 let. b) ou dont la baisse de chiffre d'affaires enregistrée se situe entre 25 % et 40 % et qui ne couvrent pas leurs coûts fixes (art. 3 al. 1 let. c).

d. Le 3 février 2021, le Conseil d'État a adopté le règlement d'application de l'aLAFE-2021 (ci-après : aRAFE-2021).

Sont bénéficiaires de l'aide, les entreprises qui répondent aux exigences de l'ordonnance Covid-19 définies dans ses sections 1 et 2 (art. 3 al. 1). Les entreprises qui ne répondent pas aux exigences relatives au recul du chiffre d'affaires définies à l'art. 5 de cette ordonnance, et dont la baisse de CA enregistrée se situe entre 25 % et 40 %, peuvent bénéficier de l'indemnisation cantonale, conformément à l'art. 14 de la loi, pour autant qu'elles répondent aux autres exigences définies dans les sections 1 et 2 de l'ordonnance (art. 3 al. 2).

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

Selon l'art. 9 al. 1, l'État de Genève peut octroyer sans participation financière de la Confédération des aides en faveur des entreprises : (a) dont la baisse de chiffre d'affaires enregistrée se situe entre 25 % et 40 % du CA moyen des exercices 2018 et 2019, ou (b) créées depuis mars 2020 ou créées avant mars 2020 mais dont les activités commerciales n'ont débuté qu'après le 1er mars 2020 ; dans ce cas, l'indemnisation est calculée sur la base du chiffre d'affaires moyen

de l'entreprise pendant les mois durant lesquels elle a pu mener son activité commerciale.

L'indemnisation cantonale comble la différence entre l'éventuelle indemnisation calculée selon les critères de l'ordonnance Covid-19 et l'indemnité calculée selon les critères de l'al. 1 (art. 9 al. 2). Les critères permettant de déterminer le début de l'activité commerciale sont déterminés par voie réglementaire (art. 9 al. 3).

L'indemnité maximale par entreprise et pour la période du 1er janvier 2020 au 30 juin 2021 est déterminée par voie réglementaire, mais elle ne dépasse pas la somme totale de CHF 1'000'000.- et 20 % du chiffre d'affaires comme prévu à l'art. 8a de l'ordonnance Covid-19 (art. 10 al. 1).

f. Le 5 mai 2021, le Conseil d'État a adopté le règlement d'application 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 (ci-après : RAFE-2021), modifié le 7 juillet 2021.

Selon l'art. 3 al. 2, sont également bénéficiaires de l'aide considérée, pour autant qu'elles répondent aux autres exigences définies dans les sections 1 et 2 de l'ordonnance Covid-19, les entreprises : (a) qui ne répondent pas aux exigences des art. 3 al. 1 let. b et 5 de l'ordonnance Covid-19 en vertu des modalités de détermination du chiffre d'affaires annuel moyen visées par l'art. 3 de ladite ordonnance, mais y répondent en vertu des modalités de l'art. 9, al. 1, let. b, de la loi, et (b) qui ont été créées depuis mars 2020, ou avant mars 2020, mais dont les activités commerciales n'ont débuté qu'après le 1er mars 2020.

Selon l'art. 14 du règlement, peuvent prétendre à une aide financière les entreprises qui peuvent démontrer que la baisse de leur chiffre d'affaires 2020 se situe entre 40 % et 60 % du chiffre moyen entre les exercices 2018 et 2019 en raison des mesures ordonnées par les autorités en lien avec la pandémie (al. 1). Si l'entreprise a été créée en 2018 ou en 2019, le chiffre d'affaires à prendre en compte est celui réalisé entre le 1er janvier 2018 et le 29 février 2020, calculé sur douze mois (al. 2).

3) a. 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 ; ATF 136 III 283 consid. 2.3.1 ; 135 II 416 consid.

2.2). 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 135 II 243 consid. 4.1 ; 133 III 175 consid. 3.3.1). L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point alors qu'il aurait dû le faire et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. En revanche, si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle qui découle notamment du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les silences qualifiés et les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 138 II 1 consid. 4.2).

b. L'art. 12 al. 1 de la loi Covid-19, entrée en vigueur le 26 septembre 2020, devenu l'art. 1bis dès le 19 décembre 2020, mentionne expressément la référence à la « moyenne pluriannuelle ». Le message du Conseil fédéral du 12 août 2020 (FF 2020 6363) n'en fait pas mention et celui du 18 novembre 2020 (FF 2020 8505) se limite à indiquer que la teneur de l'art. 12 al. 1 est reprise dans le nouvel al. 1bis. La référence à la moyenne pluriannuelle du CA apparaît d'abord lors des débats au Conseil National le 9 septembre 2020. Une période de référence est proposée et s'étend alors de 2017 à 2019 (BOCN 2020 1333). Elle réapparaît, sans plus mentionner de période, lors des débats au Conseil des États le 16 septembre 2020 (BOCE 2020 876). Le rapporteur de la majorité de la commission du Conseil National expose le 17 septembre 2020 que le critère, pour admettre un cas de rigueur, de la réduction de 40 % du CA sur une moyenne pluriannuelle « était beaucoup trop rigide et ne permettait pas de tenir compte réellement de la définition du cas de rigueur » (BOCN 2020 1640). « Après un long débat, la majorité de la commission a constaté que la formulation retenue posait un certain nombre de problèmes. D'abord en ce qui concerne le fait de retenir les années 2015 à 2019. Il est clair que ces années-là ne seront retenues que pour des entreprises qui existaient pendant cette période, la moyenne ne pouvant naturellement être calculée que sur une période plus courte si l'entreprise a été créée après l'année 2015 » (BOCE 2020 1640-1641). Le 21 septembre 2020, au Conseil des États, les débats portent également sur la rigueur du seuil de 60 % mais non sur la moyenne pluriannuelle ou son principe (BOCE 2020 951 s). La période de référence n'est plus évoquée. La conférence de conciliation propose le 23 septembre 2020 la formulation suivante « Un cas de rigueur existe si le CA

annuel est inférieur à 60 pour cent de la moyenne pluriannuelle » (BOCE 2020 1013 ; BOCN 2020 1764). Le rapporteur de majorité au Conseil National considère le même jour qu'il s'agit d'un critère suffisant (BOCN 2020 1765). Le texte est adopté par le plénum de chaque chambre le 25 septembre 2020, sans débat. Les travaux préparatoires montrent ainsi que lorsque le débat a porté sur la période de référence, une réduction de cette durée ou une extrapolation du CA n'ont été évoqués que pour les entreprises créées durant celle-ci.

Le texte de l'ordonnance Covid-19 est clair. Les exceptions à la prise en compte du CA de référence moyen des années 2018-2019 sont limitées aux entreprises fondées après le 31 décembre 2017. Ainsi, pour une entreprise créée entre le 31 décembre 2017 et le 29 février 2020, soit avant la mise en œuvre des mesures de restriction, le CA moyen qui sert de référence est celui qui a été réalisé entre la création de l'entreprise et le 29 février 2020, calculé sur douze mois ; ou le CA moyen qui a été réalisé entre la création de l'entreprise et le 31 décembre 2020, calculé sur douze mois. Le CA pris en considération est celui qui permet à l'entreprise de recevoir l'aide la plus importante (art. 3 al. 2 let. a de l'ordonnance Covid-19 cas de rigueur). Cette règle garantit que les entreprises qui ont été créées en 2018 ou 2019, mais qui n'ont réalisé des CA plus élevés qu'à partir de 2020, ne soient pas défavorisées par rapport à celles qui ont été créées après le 29 février 2020 et qui ont réalisé des CA en été 2020 (commentaire de l'administration fédérale des finances de l'ordonnance Covid-19 cas de rigueur du 18 juin 2021 p. 6 ; ci-après : commentaire ; accessible à l'adresse https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/67163.pdf).

Par comparaison, le législateur ne paraît pas avoir envisagé d'exception à la prise en compte du CA moyen de 2018 et 2019 pour les entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2017. La différence de traitement entre cette règle stricte, d'une part, et la possibilité de modifier d'autre part la période de référence pour les entreprises créées dès 2020, peut trouver son fondement dans les effets des vagues successives de la pandémie et justifier aussi bien l'extrapolation de CA même inférieurs à un an ou le glissement de l'exercice de référence pour tenir compte par exemple d'une saison d'hiver. L'extrapolation de CA durant la période de référence 2018-2019 ne se justifie quant à elle que si l'entreprise a été créée durant cette période.

4) Un canton est tenu, lorsqu'il octroie des subventions, de se conformer aux principes généraux régissant toute activité administrative, soit notamment le respect de la légalité, de l'égalité de traitement, de la proportionnalité et de la bonne foi ainsi que l'interdiction de l'arbitraire (ATF 138 II 91 consid. 4.2.5 ; 136 II 43 consid. 3.2 ; 131 II 306 consid. 3.1.2).

La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision ou un arrêté est arbitraire lorsqu'il ne repose sur aucun motif sérieux et objectif ou n'a ni sens ni but (ATF 141 I 235

consid. 7.1 ; 136 II 120 consid. 3.3.2 ; 133 I 249 consid. 3.3 ; 131 I 1 consid. 4.2 ; 129 I 113 consid. 5.1). Selon le Tribunal fédéral, l'inégalité de traitement apparaît comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 129 I 1 consid. 3 ; 127 I 185 consid. 5 ; 125 I 1 consid. 2b.aa).

5) Dans le cadre des aides Covid, la chambre de céans a eu l'occasion de se pencher sur l'évolution de l'activité économique de l'entreprise et l'établissement de ses CA en vue de déterminer le droit à une aide. Elle n'a cependant examiné jusqu'ici que des litiges relatifs au CA pour la période de comparaison 2018-2019.

Une société inscrite au RC depuis 2012, qui avait entrepris l'exploitation d'un restaurant dès le mois de juillet 2020, avait changé sa raison sociale au 1er octobre 2020 et dont le CA moyen des exercices 2018 et 2019 était nul, réalise la condition d'inscription au RC avant le 1er mars 2020, la question de l'applicabilité de l'art. 3 al. 2 let. b de l'ordonnance Covid cas de rigueur entré en vigueur le 1er avril 2021, soit après la décision litigieuse, demeurant ouverte (ATA/1055/2021 du 12 octobre 2021 consid. 7).

L'art. 3 al. 2 du règlement d'application de la loi 12'938, qui renvoie expressément aux sections 1 et 2 de l'ordonnance Covid-19, entend par la « création d'entreprise » sa date d'inscription au RC. La règlementation fédérale n'entend pas couvrir le cas d'anciennes entreprises qui entament de nouvelles activités en février 2020. Le principe d'égalité de traitement n'est pas violé par un traitement distinct de faits distincts à savoir le début d'activité et la reprise d'activité d'une société. De même, la création d'une société et la reprise d'activité après plusieurs années de cessation d'activité n'est juridiquement pas identique. Un traitement différencié entre les deux situations ne viole pas le principe de l'égalité de traitement. (ATA/79/2022 du 25 janvier 2022 consid. 8b et 8c).

La loi ne comporte pas de lacune permettant de prétendre à l'extrapolation du CA réalisé durant le second semestre 2019 au titre de la période de référence (ATA/86/2022 du 1er février 2022 consid. 4c).

L'interruption par des travaux de l'exploitation d'un restaurant ne permet pas d'extrapoler le CA de la période consécutive à la reprise de l'activité (ATA/154/2022 du 10 février 2022 consid. 3b).

L'ouverture d'un hôtel le 1er mars 2019, en vue de développer son activité, par une entreprise inscrite au RC depuis 2002, qui exploitait déjà en mars 2019 deux autres établissements, résulte d'un choix économique de cette société que le législateur tant fédéral que cantonal n'a pas entendu prendre en compte dans l'octroi des aides Covid-19. Cette expansion n'est pas comparable à la création d'une nouvelle entreprise (ATA/501/2022 du 11 mai 2022 consid. 8).

Le texte de l'ordonnance Covid-19 est clair : les exceptions à la prise en compte du CA de référence moyen des années 2018-2019 sont limitées aux entreprises fondées après le 31 décembre 2017. Le législateur n'a pas envisagé d'exception à la prise en compte du CA moyen de 2018 et 2019 pour les entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2017. L'extrapolation de CA durant la période de référence 2018-2019 ne se justifie que si l'entreprise a été créée durant cette période (ATA/813/2022 du 17 août 2022 consid. 6b).

La III^e^ Cour administrative du Tribunal cantonal fribourgeois a rejeté le 30 juillet 2021 le recours d'un entrepreneur qui expliquait avoir choisi de réduire de moitié son activité en 2018 et 2019, ce qui avait empêché son revenu annuel moyen d'atteindre le seuil de CHF 50'000.-, et observé que les exceptions prévues par la loi pour les entreprises créées entre le 31 décembre 2017 et le 29 février 2020 respectivement entre le 1^er^ mars et le 30 septembre 2020 ne s'appliquaient pas (arrêt 603 2021 80 du 30 juillet 2021 consid. 3).

Dans un arrêt du 25 novembre 2021, la même III^e^ Cour a jugé que l'autorité avait à bon droit écarté l'argument de l'exploitante d'une boulangerie-tea-room selon lequel d'importants travaux effectués dans la zone entre 2017 et 2019 avaient rendu son commerce inaccessible ou difficilement accessible et avaient notablement réduit son CA, de sorte qu'il fallait prendre en compte l'exercice 2016. Bien que l'argument fût compréhensible, les dispositions légales mentionnaient expressément le CA moyen des années 2018 et 2019, de sorte que les autorités ne pouvaient appliquer d'autres années de référence (arrêt 603 2021 78 du 25 novembre 2021 consid. 3.2).

6) En l'espèce, la recourante propose d'écarter le produit de sa nouvelle activité en Ville de I_____ dès 2020, car sa prise en compte compromettrait une comparaison objective.

a. Il ressort des travaux préparatoires et de la jurisprudence que le législateur a entendu comparer le produit de l'activité des sociétés créées avant 2018 par la prise en compte de leurs CA moyen de 2018 et 2019 d'une part, et de 2020 ou de douze mois consécutifs d'autre part, de façon assez schématique et rigide.

Le raisonnement adopté au sujet des choix ou circonstances économiques ayant provoqué une baisse du CA moyen de 2018 et 2019 s'applique mutatis mutandis aux choix ou circonstances économiques ayant entraîné une hausse du CA durant les douze mois pour lesquels une aide est demandée. Le législateur a voulu compenser une baisse d'une certaine ampleur du CA des entreprises « particulièrement touchées par les conséquences de l'épidémie de COVID-19 en raison de la nature même de leur activité économique et [qui] constituent un cas de rigueur » (art. 12 al. 1 de la loi Covid-19), sans toutefois tenir compte des choix économiques de celles-ci. Ce qui vaut pour une suspension ou réduction

volontaire de l'activité durant la période 2018-2019 vaut donc également pour un développement volontaire de celle-ci par la suite.

La recourante ne saurait ainsi reporter sur la collectivité son propre choix de développer son activité, ni prétendre que le dispositif d'aide Covid pénaliserait indirectement son dynamisme.

b. La recourante propose une comptabilité alternative.

La loi Covid-19 ne prend en compte qu'une comptabilité, soit un seul CA, « le chiffre d'affaires annuel de l'entreprise » (art. 12 al. 1bis et 1^{sexies}), et un exercice comptable (art. 12 al. 1ter), le premier résultant du second. Son art. 12 al. 2ter ne prévoit qu'une variante, « si les activités d'une entreprise sont clairement délimitées », laquelle délimitation ressort toutefois également d'une même comptabilité.

L'ordonnance Covid-19, dans sa teneur applicable à la présente espèce, prévoit que les cantons demandent aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à CHF 5'000'000.- au moins les « comptes annuels », soit le bilan, le compte de résultats et son annexe, les comptes annuels révisés si l'entreprise est assujettie à l'obligation de révision (art. 8f let. c) ainsi que la ventilation complète par secteur si une délimitation claire des domaines d'activité au moyen d'une comptabilité par secteur est alléguée (art. 8f let. d).

La recourante a son siège dans le canton de Genève et ne soutient pas avoir de succursales dans d'autres cantons. Les différents « actifs » dont elle fait état, soit ses contrats avec des sociétés privées ou des collectivités publiques, sont de nature similaire et correspondent pareillement à son but social. Elle a produit une comptabilité unique pour ses différents contrats et ne soutient pas qu'elle distinguerait ceux-ci dans sa comptabilité. En particulier, elle n'allègue pas qu'elle se trouverait dans le cas de l'art. 12 al. 2ter de la loi Covid-19, soit l'exception de l'entreprise aux activités clairement délimitées dans sa comptabilité.

La recourante fait valoir que l'art. 8f de l'ordonnance Covid-19 ne l'empêcherait pas de produire d'autres documents. Il n'en demeure pas moins que les documents dont la production est déterminante pour la comparaison des CA sont les comptes des exercices visés et non des comptabilités alternatives. Il n'y a pas lieu de s'écarter des définitions et des exigences claires du droit fédéral. Le recours à des notions propres au droit fiscal, telle la réalité économique, ou encore au concept de « périmètre constant », destiné à affiner la valorisation ainsi que l'évaluation du management et de la viabilité d'une entreprise à l'égard des marchés, selon la documentation produite par la recourante, n'est d'aucun secours à cette dernière en matière d'aides Covid.

c. La recourante fait valoir que la prise en compte du produit de sa nouvelle activité en Ville de I_____ serait choquante, car celle-ci ne couvrirait pas ses charges, lesquelles participeraient en outre dans une large mesure à son déficit.

Or, la recourante allègue par ailleurs que sa nouvelle activité en Ville de I_____ se serait avérée déficitaire en raison précisément de la crise sanitaire.

À cela s'ajoute que la loi Covid-19 a choisi de ne prendre en compte que l'évolution du CA et non l'aggravation ou même l'apparition d'un déficit – étant observé que la réalisation d'un bénéfice est même envisagée dans le dispositif d'aide, puisque la loi Covid-19 interdit, pour la période d'indemnisation et les trois exercices comptables suivants toute distribution de dividendes ou de tantièmes et tout remboursement ou décision de remboursement d'apports en capital (art. 12 al. 1ter) et ordonne le versement du bénéfice éventuellement réalisé, à concurrence de l'aide perçue, au canton, qui en reverse à son tour 95 % à la Confédération (art. 12 al. 1^{septies}).

d. La recourante évoque enfin l'exemple d'une société qui renoncerait à l'un de ses restaurants après la période de comparaison 2018-2019, entraînant une baisse de son CA pouvant lui donner droit à une aide, en contradiction avec les objectifs de la loi.

Cet exemple n'est pas pertinent ainsi que l'a justement relevé le DEE. La loi Covid-19 prévoit expressément que, pour bénéficier des mesures pour cas de rigueur, l'entreprise doit avoir été particulièrement touchée par les conséquences de l'épidémie de COVID-19 en raison de la nature même de son activité économique (art. 12 al. 1). Il s'ensuit qu'une baisse du CA significative provoquée par l'abandon d'une activité rentable sans rapport avec la pandémie pourrait se heurter à l'interdiction de l'abus de droit.

e. La recourante se plaint enfin d'une inégalité de traitement avec les sociétés n'ayant pas développé leur activité en 2020.

Elle ne saurait être suivie, dès lors que sa situation de croissance ou de développement économique, qui résulte par ailleurs de son choix, se distingue de celle des autres sociétés, de sorte qu'elle ne peut se plaindre que la loi leur réserve un traitement différencié, étant observé que le même raisonnement a été tenu pour la situation inverse d'un restaurant ayant fermé pour travaux en 2018-2019.

Le DEE pouvait ainsi, sans commettre ni excès ni abus de son pouvoir d'appréciation, prendre en compte la comptabilité produite par la recourante et conclure que la baisse de son CA était insuffisante pour lui donner droit à une aide.

Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui ne peut se voir allouer d'indemnité de procédure. Il n'y a pas lieu à l'allocation d'une indemnité de procédure en faveur de l'État, celui-ci disposant de son propre service juridique (art. 87 al- 1 et 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 mai 2022 par A_____ SA contre la décision du département de l'économie et de l'emploi du 28 avril 2022 ;

au fond :

le rejette ;

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

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

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 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 Nicolas Giorgini, avocat de la recourante, ainsi qu'à Me Gabriel Aubert, avocat de l'intimé.

Siégeant : M. Mascotto, président, Mme Krauskopf, M. Verniory, Mmes Payot Zen-Ruffinen et Lauber, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	le président siégeant :
M. Michel	C. Mascotto

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :