

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2119/2022-EXPLOI

ATA/429/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 mars 2024

dans la cause

A_____

représentée par Me Michael LAVERGNAT, avocat

recourante

contre

DÉPARTEMENT DE L'ÉCONOMIE ET DE L'EMPLOI

représenté par Me David HOFMANN, avocat

intimé

EN FAIT

A. A_____ (ci-après : A_____) est inscrite depuis 2004 au registre du commerce du canton de Genève, où elle a son siège. Elle a pour but notamment l'exploitation d'établissements publics et de loisirs, tels que des cafés, des restaurants, des bars ou des dancings. Elle exploite notamment un café-restaurant à l'enseigne « B_____ ».

B. a. Le 5 février 2021, A_____ a déposé auprès du département du développement économique, devenu depuis lors le département de l'économie et de l'emploi (ci-après : le département), une demande d'aide financière extraordinaire dans le contexte de la crise du Covid-19 pour le secteur « gastronomie », pour l'année 2020.

Elle indiquait avoir réalisé un chiffre d'affaires (ci-après : CA) de CHF 4'022'448.- en 2018, de CHF 4'355'757.- en 2019 et de CHF 3'040'845.- en 2020. Le montant des coûts totaux en 2020 était de CHF 3'870'792.- et celui des coûts fixes, sans impôts, taxes et charges salariales, de CHF 1'273'506.-. En 2021, le CA réalisé pendant la période de fermeture était nul.

b. Par décision du 1^{er} mars 2021, le département a octroyé à A_____ une aide de CHF 143'860.- pour la période de fermeture du 1^{er} janvier au 5 février 2021 sur la base des documents transmis. Les coûts fixes pour l'année 2020, majorés d'un montant correspondant à 10% des charges salariales, soit 185'078.-, s'élevaient à CHF 1'458'583.60.

Dès lors qu'elle avait subi une baisse de CA d'au moins 25% en 2020 ou au cours des douze derniers mois, son dossier serait réexaminé, un versement complémentaire en sa faveur devant prochainement être exécuté. Ces deux aides correspondaient à la somme totale à laquelle elle pouvait prétendre.

Des contrôles seraient effectués *a posteriori* pour vérifier l'exactitude des informations fournies, cet examen pouvant, le cas échéant, s'effectuer sur la base de nouveaux documents dont la production pourrait être requise. S'il apparaissait qu'une aide avait été perçue à tort, elle devrait être restituée.

c. Par décision du 19 mars 2021, le département a accordé à A_____ une aide complémentaire de CHF 606'140.- à la suite du réexamen de son dossier, qui montrait qu'elle avait subi une perte de CA d'au moins 25% en 2020 ou au cours des douze derniers mois par rapport aux exercices 2018 et 2019.

Étaient pris en compte, pour 2020, un CA de CHF 3'040'845.-, des coûts totaux de CHF 3'870'792.- et des coûts fixes de CHF 1'458'583.60, tels qu'issus des documents qui lui avaient été transmis.

Des contrôles pourraient être effectués, le cas échéant sur la base de nouveaux documents, et une aide perçue à tort devrait être restituée. Étant donné le fait qu'elle s'était vu octroyer l'aide maximum de CHF 750'000.-, elle était potentiellement éligible à une aide complémentaire.

d. Le 12 mai 2021, A_____ a demandé au département une aide complémentaire à celle déjà perçue.

Les informations transmises étaient les mêmes que celles figurant dans sa précédente demande, sauf s'agissant du CA de 2020, de CHF 3'042'068.-, des coûts totaux 2020 de CHF 3'833'516.-, et des coûts fixes de 2020 (sans impôts, taxes ni charges salariales) de CHF 1'236'331.-.

Ultérieurement, elle a produit ses comptes audités pour l'année 2020, indiquant un CA définitif de CHF 3'043'437.03.

e. Par courrier du 6 septembre 2021, intitulé « possibilité d'aide financière complémentaire " cas de rigueur " pour le 1^{er} semestre 2021 », le département a informé A_____ que la loi, modifiée le 2 juillet 2021, permettait aux entreprises ayant réalisé un CA moyen 2018-2019 de CHF 5'000'000.- au plus et accusant une perte de CA d'au moins 25% en 2020 de solliciter une indemnisation des coûts fixes non couverts pour la période du 1^{er} janvier au 30 juin 2021. A_____ avait à ce jour bénéficié d'une indemnisation pour les jours de fermeture imposés par les autorités en 2021 et avait accusé un recul de CA d'au moins 25% en 2020, de sorte qu'elle pouvait prétendre à une indemnisation à ce titre. Ces deux types d'indemnisation, soit pour fermeture et recul du CA, n'étant pas cumulables, l'approche la plus favorable pour l'entreprise serait appliquée. Dans le but de déterminer dans quelle mesure elle pourrait bénéficier d'une nouvelle aide financière pour recul du CA durant la période du 1^{er} janvier au 30 juin 2021, elle était invitée à le renseigner au moyen du formulaire annexé et d'y joindre ses états financiers au 30 juin 2021.

f. Le 28 octobre 2021, A_____ a déposé auprès du département une demande complémentaire d'aide pour cas de rigueur. Elle indiquait un CA définitif réalisé du 1^{er} janvier au 30 juin 2021 de CHF 390'818.- et des coûts totaux globaux pour la même période de CHF 885'732.-.

g. Par décision du 9 décembre 2021, le département a indiqué à A_____ qu'à la suite de l'analyse des documents qui lui avaient été transmis, il ne ressortait pas du dossier qu'elle aurait été informée de son éligibilité à une demande d'aide « cas de rigueur » complémentaire. De ce fait, après nouvelle vérification, elle ne remplissait pas les conditions pour prétendre à une aide financière pour le premier semestre 2021.

h. Par décision du 10 janvier 2022, le département a refusé d'octroyer à A_____ une aide complémentaire et ordonné la restitution de la part d'indemnisation indûment perçue, soit CHF 235'871.-.

En présence de plusieurs demandes, le droit à une aide « cas de rigueur » était entièrement réévalué à chaque nouvelle demande, à la lumière des informations transmises. Le processus d'évaluation des demandes avait évolué depuis le début du programme, passant d'un examen du droit à l'aide initialement basé sur les CA mentionnés dans le formulaire de demande à une analyse approfondie s'appuyant sur les éléments comptables transmis à l'appui de la requête. Ainsi, en cas de

divergence constatée entre les chiffres présents dans le formulaire et les éléments comptables précités, l'examen était fondé sur ces derniers, seuls habilités à faire foi.

En considération des coûts fixes de A_____ majorés de 10%, soit CHF 1'421'644.20 pour l'année 2020 et un CA nul durant la période de fermeture en 2021, l'aide financière, pour la période de fermeture du 1^{er} janvier au 12 mai 2021, s'élevait à CHF 514'129.-. Ce montant étant inférieur à l'indemnité versée, soit CHF 750'000.-, la différence (CHF 235'871.-) devait être restituée.

i. A_____ a formé réclamation contre cette décision, concluant à son annulation et à l'octroi d'une indemnisation complémentaire de CHF 79'947.-.

Son droit d'être entendue n'avait pas été respecté, puisqu'elle n'avait jamais été interpellée sur la question d'une restitution. Par ailleurs, la décision litigieuse, insuffisamment motivée, n'expliquait pas pour quelle raison l'indemnisation basée sur les fermetures avait été privilégiée.

Le principe de la bonne foi avait été violé, dès lors qu'elle s'était contentée de suivre les instructions qui lui avaient été données. Il en allait de même du principe de la légalité, dans la mesure où les montants perçus avaient été utilisés conformément à leur vocation et qu'aucune disposition légale ne permettait de modifier les modes de calculs *a posteriori*.

j. Par décision du 31 mai 2022, le département a rejeté la réclamation.

Pour chaque demande déposée, ses services avaient évalué la requête sous l'angle de deux méthodes de calcul et retenu celle dont le résultat était le plus favorable pour l'entreprise. Par ailleurs, en cas de divergences entre les chiffres mentionnés dans le formulaire de demande et les éléments figurant dans les documents comptables, seuls ces derniers étaient pris en compte.

L'aide, plafonnée à CHF 750'000.-, dont A_____ avait bénéficié après sa première demande, avait été calculée sous l'angle de la perte économique, sur la base des informations transmises, à savoir un CA de CHF 3'040'845.- en 2020. S'agissant de la demande du 12 mai 2021, en considération d'un CA de CHF 4'087'987.- pour 2018 et de CHF 4'406'404.- pour 2019, le CA moyen pluriannuel 2018-2019 s'élevait à CHF 4'247'195.50. Sur la base d'un CA 2020 de CHF 3'187'353.-, le taux de recul du CA 2020 était de 24.95%. La baisse n'atteignait de ce fait pas le taux de 25% requis pour qu'elle bénéficiât de l'indemnité pour perte économique. Elle pouvait toutefois bénéficier de l'indemnisation pour fermeture, puisque son établissement avait été fermé pendant 40 jours.

Les éléments de calcul étaient les suivants :

CA moyen de référence (CHF 4'087'987.- + CHF 4'406'404.-) / 2 = CHF 4'247'195.50 ;

Recul du CA = (CA de référence – CA 2020) / CA de référence : (CHF 4'247'195.50 – CHF 3'187'353.-) / CHF 4'247'195.50 = 24,95%.

Pour le calcul de l'aide pour la demande du 12 mai 2021, les éléments pris en compte étaient les suivants :

Coûts fixes 2020 = CHF 1'421'644.20

Nombre de jours de fermeture (1^{er} janvier au 12 mai 2021) = 132 jours

Calcul du montant pour la fermeture = (coûts fixes / 365 jours) x nombre de jours fermés :
(CHF 1'421'644.20 / 365) x 132 = CHF 514'128.90

Le courrier d'information l'invitant à déposer une demande pour la période du 1^{er} janvier au 30 juin 2021 lui avait été envoyé par erreur, comme l'indiquait le courriel du 20 septembre 2021.

- C. a.** Par acte remis au guichet du greffe le 29 juin 2022, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre cette décision, concluant principalement à son annulation et au versement d'une aide complémentaire de CHF 77'355.- en sa faveur, subsidiairement au renvoi de la cause au département pour nouvelle décision.

Elle a repris l'argumentation formulée dans sa réclamation et fait valoir de nouveaux griefs, soit la constatation inexacte des faits pertinents ainsi que la violation des principes de la légalité et de l'interdiction de l'arbitraire.

Elle ignorait ce qui avait conduit le département à retenir un CA de CHF 3'187'353.- pour 2020. Il ne pouvait s'agir que d'une erreur.

Rien ne permettait au département d'ordonner la restitution d'une partie des aides reçues, dès lors que celles-ci avaient une assise légale et qu'elles avaient été utilisées conformément à leur vocation. Le département était censé venir en aide aux entreprises mais les mettait dans une situation inextricable.

Rien ne permettait de s'écarter des comptes définitifs. Pour 2018 et 2019, le département avait retenu des CA différents, intégrant des produits exceptionnels. Ces produits n'étaient toutefois pas issus de l'exploitation du restaurant mais constituaient des écritures comptables.

- b.** Le département a conclu au rejet du recours.

La méthodologie de détermination du CA variait selon que l'entreprise disposait d'un CA inférieur ou supérieur à CHF 5'000'000.-.

Conformément à ce que préconisait le manuel suisse d'audit 2015, il avait pris en compte, dans la détermination du CA de A_____, les produits exceptionnels et les produits financiers pour les années 2018 à 2020. Les produits exceptionnels constituaient des revenus permettant de couvrir des charges.

Le département a notamment produit un courriel du 20 septembre 2021 intitulé « ERRATUM : courrier d'information pour aide complémentaire " cas de rigueur " pour le 1^{er} semestre 2021 » informant ses destinataires, en « copie cachée », que le courrier du 6 septembre 2021 les informant de leur potentielle éligibilité à une aide financière complémentaire pour le 1^{er} semestre 2021 ainsi que les démarches y relatives à effectuer leur avait été envoyé par erreur. Ledit courrier ne concernait que les entreprises qui accusaient une baisse du CA en 2020 comparativement à la moyenne 2018-2019 d'au moins 25%. Après vérification, cette condition n'était pas

remplie dans leur cas, de sorte qu'ils ne pouvaient pas prétendre à une aide financière pour le 1^{er} semestre 2021.

c. A_____ a répliqué, en persistant dans son argumentation et en concluant subsidiairement à ce que le montant de la restitution soit fixé à CHF 165'762.74, le restaurant étant resté fermé durant 150 jours, et non pas 132, en 2021.

Les ajustements de comptes ne correspondaient ni à des charges, ni à des produits. Il s'imposait de les extraire des CA 2018 à 2020. Le recul du CA serait ainsi de 25.04%. Les produits des exercices précédents concernaient des périodes antérieures et devraient être reclassés dans l'année de référence ou être retranchés. Le parti pris du département de prendre en compte tous les « revenus pour payer les charges » se heurtait à la logique indemnitaire de certains produits exceptionnels, tels que les montants versés par les assurances à la suite d'un dégât des eaux, qui n'étaient pas des revenus destinés à payer les charges.

Le département s'était écarté sans raison et sans base légale de la notion de CA communément admise et telle que retenue dans ses comptes révisés.

d. La juge déléguée a tenu une audience de comparution personnelle des parties.

d.a. Le représentant du département a indiqué que pour les indemnités sinistres, ce dernier s'en était tenu aux explications de A_____ et à ses comptes. Il avait considéré qu'il ne s'agissait pas d'une couverture de charges mais d'un remplacement d'actifs, soit un enrichissement de A_____, quand bien même ces indemnités faisaient suite à un dégât d'eau par exemple.

Il se basait sur ce qu'une société attribuait dans ses comptes aux années en question. Il avait cherché dans les annexes de la comptabilité de la recourante pour retirer certains éléments du CA afin d'en rapprocher la baisse aux 25% ouvrant le droit à l'indemnité.

d.b. Le conseil de la recourante a indiqué s'opposer à ce qui s'apparentait à un « saucissonnage » des comptes s'agissant en particulier du remboursement des frais de chauffage ; il n'était pas possible de dire à quel exercice le versement des acomptes devait être attaché. Les indemnités de sinistre venaient en compensation de montants versés pour les dégâts aux locaux et à la marchandise notamment.

e. Dans ses observations après audience, le département a notamment relevé que les avis de taxation 2018 à 2020 de la recourante démontraient que les autorités fiscales avaient considéré les indemnités-sinistres et le remboursement de frais de chauffage comme des produits imposables, ce à quoi l'intéressée ne s'était pas opposée.

f. La recourante a requis l'audition de son comptable, « afin d'éclairer le Tribunal sur la réalité du CA et [s]a situation comptable ». Elle a relevé que la notion de CA élargie telle qu'appréhendée par le département n'avait aucun fondement.

Elle est revenue sur la qualification des indemnités-sinistre et des remboursements de frais de chauffage. Les indemnités de sinistre ne l'avaient pas enrichie et elle avait même été appauvrie.

L'indemnité de CHF 30'000.- que lui avait rétrocédée sa sous-bailleresse correspondait à une réduction de loyer en raison de défauts de la chose louée. Elle ne correspondait donc pas à un « revenu pour payer les charges ». Ce raisonnement valait également pour des ristournes ou autres remboursements cités en exemple. Ces éléments devaient être soustraits du CA 2020 et être replacés « dans l'exercice générateur de cette obligation ». Il en allait de même de nombreux produits enregistrés en 2020 concernant des remboursements de charges déjà acquittées lors d'exercices précédents ou des indemnités pour des sinistres ou des litiges survenus durant les exercices précédents.

De nombreuses écritures concernaient des ajustements comptables et n'étaient donc pas des revenus. Elle proposait donc une nouvelle ventilation des produits 2020.

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

EN DROIT

1. Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente (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 ; art. 19 de la loi 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 du 30 avril 2021 - loi 12'938 [ci-après : LAFE-2021]).

1.1 La recourante conclut subsidiairement, dans son mémoire de réplique, à ce que le montant de la restitution soit fixé à CHF 165'762.74. Il convient de déterminer si cette conclusion est recevable.

1.2 L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours, les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. Il correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est à dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a).

Le mémoire de réplique ne peut contenir qu'une argumentation de fait et de droit complémentaire, destinée à répondre aux arguments nouveaux développés dans le mémoire de réponse. Il ne peut en principe pas être utilisé afin de présenter de

nouvelles conclusions ou de nouveaux griefs qui auraient déjà pu figurer dans l'acte de recours (arrêt du Tribunal fédéral 1C_130/2015 du 20 janvier 2016 consid. 2.2 in SJ 2016 I 358 ; ATA/1190/2022 du 29 novembre 2022 consid. 2b ; Stéphane GRODECKI/Romain JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, p. 244 n. 927).

1.3 En l'espèce, à titre subsidiaire, la recourante conteste le calcul et le montant de l'indemnité qui lui a été octroyée (CHF 514'129.-) en raison de la fermeture. Elle estime que celle-ci devrait être de CHF 584'237.26, ce qui impliquerait la restitution d'un montant de CHF 165'762.74. Elle fait valoir qu'il conviendrait de prendre en considération un nombre de 150 jours de fermeture (et non pas de 132), correspondant à la période du 1^{er} janvier au 30 mai 2021. Or, ce n'est qu'au stade de la réplique qu'elle fait valoir ce nouvel argument et prend en conséquence une nouvelle conclusion, cherchant ainsi tardivement à amplifier l'objet du litige, ce qui n'est pas admissible. Cette conclusion est ainsi irrecevable.

Pour le reste, et vu ce qui précède, il convient d'entrer en matière sur le fond.

2. La recourante requiert au préalable l'audition de son comptable.

2.1 Le droit d'être entendu, 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), comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, 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 (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_212/2022 du 11 janvier 2023 consid. 3.2). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). En outre, il n'implique pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 130 II 425 consid. 2.1).

2.2 En l'espèce, la recourante a eu l'occasion d'exposer ses arguments par écrit ainsi que lors d'une audience devant la chambre de céans et de produire les pièces qu'elle jugeait nécessaires pour appuyer son recours, en particulier celles concernant ses CA et ses produits exceptionnels notamment. Ces éléments, pour être appréhendés, doivent en outre ressortir de pièces comptables. Il n'y a dès lors pas lieu d'entendre son comptable, les éléments figurant au dossier permettant de statuer en connaissance de cause.

Il ne sera par conséquent pas procédé à cet acte d'instruction complémentaire.

3. Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner avec les griefs au fond, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue, faute d'avoir pu s'exprimer sur la restitution demandée avant le prononcé de la décision du 10 janvier 2022 et en raison de l'insuffisance de motivation de ladite décision.

3.1 Dans une procédure initiée par un administré, celui-ci est censé motiver sa requête en apportant tous les éléments pertinents ; il n'a donc pas un droit à être encore entendu par l'autorité avant que celle-ci ne prenne sa décision, afin de pouvoir présenter des observations complémentaires. Reste réservée l'hypothèse où l'autorité entendrait fonder sa décision sur des éléments auxquels l'intéressé ne pouvait s'attendre (ATA/249/2024 du 27 février 2024 consid. 3.1 et l'arrêt cité ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2018, p. 519 s., n. 1530).

3.2 Le droit d'être entendu comprend également celui d'obtenir une décision motivée (ATF 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée ; la motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision. En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 2 Cst. si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 et les références citées).

3.3 La violation du droit d'être entendu doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances du recourant sur le fond (ATF 141 V 495 consid. 2.2 ; 140 I 68 consid. 9.3 ; 135 I 279 consid. 2.6.1). Une réparation devant l'instance de recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_302/2018 du 14 mars 2019 consid. 2.1). La réparation dépend cependant de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 126 I 68 consid. 2). Elle peut se justifier en présence d'un vice grave notamment lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 136 V 117 consid. 4.2.2.2). Enfin, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de la violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir eu le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/165/2024 du 6 février 2024 consid. 2.2 et l'arrêt cité).

Même en présence d'une décision ne respectant pas les exigences de motivation, il pourra être renoncé à son annulation si les raisons qui ont conduit l'autorité dans sa détermination peuvent être déduites et comprises par un autre moyen. En effet, le

vice de procédure peut se trouver couvert sans que l'administré en subisse un dommage ; l'absence de motivation d'une décision sera ainsi réparée si les motifs figurent dans la réponse de l'autorité lorsque le recours a été déposé et qu'il soit donné au recourant l'occasion de répliquer (ACOM/103/2007 du 12 décembre 2007 consid. 3c ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3^e éd., 2011, p. 355 et la jurisprudence citée).

3.4 Le recours à la chambre administrative ayant un effet dévolutif complet, celle-ci dispose d'un libre pouvoir d'examen en fait et en droit (art. 61 LPA). Celui-ci implique en principe la possibilité de guérir une violation du droit d'être entendu, même si l'autorité de recours n'a pas la compétence d'apprécier l'opportunité de la décision attaquée (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; 137 I 195 consid. 2.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral du 12 mai 2020 8C_257/2019 consid. 2.5 et les références citées), sous réserve que ledit vice ne revête pas un caractère de gravité (arrêts du Tribunal fédéral 8C_541/2017 du 14 mai 2018 consid. 2.5).

3.5 En l'espèce, la décision du 10 janvier 2022 fait suite à la demande d'aide complémentaire de la recourante du 12 mai 2021 à celle de CHF 750'000.- déjà perçue. L'intimé a refusé de lui donner une suite favorable et a réclamé la restitution de la part d'indemnisation indûment perçue, soit CHF 235'871.-.

Dès lors, et dans la mesure où la procédure a été initiée par la recourante, celle-ci n'avait pas un droit à être entendue par l'intimé avant que celle-ci ne prenne sa décision. Par ailleurs, l'intimé a expressément réservé, dans ses décisions des 1^{er} et 19 mars 2021, le principe d'une éventuelle restitution en cas de perception indue d'une aide, de sorte que la recourante a été dûment informée de cette éventualité.

Bien que l'intéressée n'ait pas pu se prononcer sur le principe ni sur le montant de la restitution avant le prononcé de la décision litigieuse, elle a néanmoins pu se déterminer à ce sujet dans le cadre de la procédure de réclamation. À cela s'ajoute qu'elle n'avait pas contesté la décision du 9 décembre 2021, constatant qu'elle n'était pas éligible à une aide « cas de rigueur » complémentaire. Elle n'était donc pas sans savoir qu'elle s'exposait à une demande de restitution pour ce motif. Son droit d'être entendue n'a donc pas été violé sous cet angle.

En revanche, la motivation des décisions du 10 janvier 2022 et du 31 mai 2022 est insuffisante, dans la mesure où la façon dont les CA 2018, 2019 et 2020 ont été déterminés, élément central pour la solution du litige, n'est pas suffisamment explicitée, voire pas du tout. La référence toute générale aux documents comptables remis et aux chiffres retenus est insuffisante, puisque l'indication des postes pris en compte pour la détermination du CA s'imposait. Le défaut de motivation sur ce point emporte ainsi violation du droit d'être entendue de la recourante. Elle doit néanmoins être considérée comme réparée devant la chambre de céans – qui dispose d'un pouvoir d'examen identique à celui de l'autorité précédente s'agissant de questions de constatation de faits conditionnant l'application du droit –, puisque les informations nécessaires ont été transmises par l'intimé dans sa réponse au recours et que la recourante a eu l'occasion de répliquer à deux reprises sur ces éléments

nouveaux et de s'exprimer à leur propos lors d'une audience de comparution personnelle devant la chambre de céans. La décision litigieuse ne doit ainsi pas annulée pour défaut de motivation.

Au vu de ce qui précède, le grief sera écarté.

4. Le litige porte sur la conformité au droit de la décision sur réclamation de l'intimé du 31 mai 2022 confirmant le refus du 10 janvier 2022 d'octroyer à la recourante une aide complémentaire pour cas de rigueur et lui demandant la restitution de la part d'indemnisation indûment perçue.

La présente cause ne concerne en revanche pas la décision de l'intimé du 9 décembre 2021 refusant l'aide complémentaire requise par la recourante le 28 octobre 2021, non contestée et entrée en force.

5. La recourante se plaint de la constatation inexacte des faits pertinents.

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

5.2 En l'espèce, la recourante a allégué, dans son mémoire de recours, qu'elle ignorait ce qui avait conduit le département à retenir un CA de CHF 3'187'353.-. Il ne pourrait s'agir que d'une erreur et d'une constatation inexacte des faits.

Or, comme on le verra ci-après, il apparaît que l'intimé a pris en compte les chiffres tels qu'ils ressortent des comptes fournis par la recourante, sans avoir commis d'erreur. Le fait qu'il ait calculé le CA d'une façon différente de celle attendue par la recourante n'est pas constitutif d'une constatation inexacte des faits. Il s'agit d'une question de droit qui sera examinée ci-après.

Le grief sera donc écarté.

6. La recourante soutient principalement que la perte de son CA serait supérieure à 25%, ce qui permettrait l'octroi d'une indemnité à ce titre. Dans ce cadre, elle conteste les CA pour les années 2018, 2019 et 2020 pris en compte par l'intimé.

6.1 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).

6.2 Dans le cadre d'une procédure de recours, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures (art. 68 LPA).

6.3 La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité établit les faits d'office (art. 19 LPA) sans être limitée par les allégués et les offres de preuves des parties. Dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, elle réunit ainsi les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision. Elle apprécie les moyens de preuve des parties et recourt s'il y a lieu à d'autres moyens de preuve (art. 20 LPA). Ce principe n'est toutefois pas absolu ; sa portée est restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (ATF 128 II 139 consid. 2b ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_454/2017 du 16 mai 2018 consid. 4.1 ; ATA/1138/2023 du 17 octobre 2023 consid. 4.3 et l'arrêt cité).

6.4 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. 1^{bis}). 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. 1^{sexies}).

Pour les entreprises qui réalisent un CA annuel de plus de CHF 5'000'000.-, la contribution doit être fondée sur les coûts non couverts liés au recul du CA (art. 12 al. 1^{quinquies} let. b loi Covid-19).

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).

6.5 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 1^{er} 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).

6.6 Le règlement d'application de la LAFE-2021 du 5 mai 2021 (ROLG 2021, p. 283 ; ci-après : RAPE-2021) est entré en vigueur le 5 mai 2021. Il 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 *pro rata* 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 RAFF-2021).

6.7 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 LAFF-2021 (ATA/474/2023 du 24 avril 2023 consid. 9).

Ultérieurement, la chambre de céans a retenu, en se fondant sur l'ALAFF-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).

Plus récemment encore, 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).

6.8 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 BUCHELIER, *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).

6.9 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).

6.10 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).

6.11 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).

6.12 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 ; ATA/543/2023 du 23 mai 2023 consid. 3.5 et les références citées).

Une décision viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. Les situations

comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 146 II 56 consid. 9.1 ; 144 I 113 consid. 5.1.1).

Le fait même qu'une loi, au moins au sens matériel, encadre l'activité administrative contribue déjà à assurer l'égalité de traitement entre administrés. Cependant, la loi ne saurait prédéterminer de façon absolue et précise toute action de l'administration et celle-ci dispose dans de très nombreuses situations d'un pouvoir d'appréciation plus ou moins large. Un contrôle différent (plus souple) est en particulier requis en présence de dispositions légales qui régissent des situations types de manière schématique et qui renoncent, dans la même mesure, à une structuration différenciée des conséquences juridiques. Il n'existe en effet pas de droit à ce que le législateur tienne compte de chaque inégalité réelle et prévoie pour celle-ci une conséquence juridique distincte. Une certaine schématisation et simplification est inhérente à la loi, mais peut également être voulue par le législateur. Elle peut se justifier pour des raisons de praticabilité (en particulier d'aptitude à l'exécution) et de sécurité juridique. Aussi la jurisprudence du Tribunal fédéral accepte-t-elle des solutions schématiques dans divers domaines, notamment en matière de prélèvements (ATA/168/2024 du 6 février 2024 consid. 6.1 et les références citées).

7. En l'espèce, il est constant que la recourante a réalisé des CA inférieurs à CHF 5'000'000.- pour les périodes 2018 à 2020.

Elle a été priée de restituer un montant de CHF 235'871.- à titre d'indemnités perçues en trop. L'intimé a en effet estimé que le recul du CA de l'intéressée en 2020, de 24.95% par rapport aux années 2018 et 2019, n'atteignait pas le taux de 25%. Par rapport à la première aide octroyée, l'intimé a ajouté aux CA 2018 à 2020 de la recourante les produits financiers tels qu'ils ressortent de ses comptes annuels au 31 décembre 2019, finalisés le 22 juillet 2020, ainsi que de ceux au 31 décembre 2020, établis le 15 juillet 2021, soit CHF 1'850.14 pour l'année 2018, CHF 2'742.63 pour l'année 2019 et CHF 2'525.90 pour l'année 2020. Elle y a également ajouté les produits exceptionnels suivants, tels qu'ils ressortent de ces mêmes comptes :

- pour l'année 2018 : ajustement débiteurs (CHF 20'003.12), ajustement créanciers (CHF 17'754.66), ajustement de comptes (CHF 8'817.28) et indemnités diverses – sinistres (CHF 17'114.-), soit un total de CHF 63'689.06 ;
- pour l'année 2019 : ajustement débiteurs (CHF 18'348.08), ajustement créanciers (CHF 711.05), produits exercices précédents (CHF 1'157.67), dissolution provisions (CHF 7'948.60), ajustement amortissements (CHF 168.07), remboursement frais de chauffage (CHF 17'106.65), divers (CHF 2'463.84), soit un total de CHF 47'903.96 ;
- pour l'année 2020 : produits exercices précédents (CHF 58'239.29), dissolution provisions (CHF 1'120.21), ajustements de comptes (CHF 9'700.50), indemnités diverses – sinistres (CHF 73'726.35), soit un total de CHF 142'786.35.

La recourante conteste cette manière de procéder. Elle estime que le CA devrait inclure exclusivement les produits nets des ventes de biens et de prestations de services, le CA « élargi » tel que choisi par l'intimé n'étant pas communément admis. Ses produits exceptionnels n'étaient pas issus de l'exploitation du restaurant mais constituaient de simples écritures comptables non constitutives de revenus. Le manuel suisse d'audit 2015, cité par l'intimé, prévoyait qu'une considération différenciée pouvait être plus opportune pour les produits exceptionnels uniques.

L'intimé a exposé que la méthodologie de détermination du CA variait selon que l'entreprise disposait d'un CA inférieur ou supérieur à CHF 5'000'000.-. Dans le premier cas, l'aide correspondait à la différence entre les coûts totaux et le CA de l'entreprise. Le CA pris en considération était celui tenant compte de tous les revenus pour payer les charges. Il incluait donc des produits financiers et des produits exceptionnels. Dans le second cas, l'aide correspondait au recul du CA multiplié par une part de coûts fixes forfaitaires. Le CA pris en considération était donc celui résultant de la fourniture concrète de biens, livraisons et services, à l'exclusion des ajustements comptables.

Cette approche est acceptable. En effet, dans la mesure où la loi ne définit pas la notion de CA, l'intimé dispose d'un pouvoir d'appréciation pour le déterminer. Son approche trouve à ce titre un ancrage juridique et n'est donc pas sans pertinence, dans la mesure où elle est 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 traitent, comme le relève à juste titre la recourante, de cas particuliers, soit la détermination du type de révision et l'allégement de tenir une comptabilité, la définition « élargie » du CA telle qu'elle en ressort et telle qu'adoptée par l'intimé permet d'apprécier au mieux la situation économique de l'entreprise et donc de tenir compte de son activité réelle (art. 3 al. 3 LAFE-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.

La doctrine précitée et le Manuel suisse d'audit 2015 préconisent une différenciation pour les produits exceptionnels, dont certains ne devraient pas être pris en compte dans le CA. Or, 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.

L'intimé était dès lors fondé à ajouter aux CA 2018 à 2020 de la recourante les produits financiers tels qu'ils ressortent de ses comptes annuels, soit CHF 1'850.14 pour l'année 2018, CHF 2'742.63 pour l'année 2019 et CHF 2'525.90 pour l'année 2020, ainsi que l'ensemble des produits exceptionnels susmentionnés.

Cette solution s'impose d'autant plus qu'il ressort des taxations fiscales 2018 à 2020 de la recourante que celle-ci ne s'est pas opposée à ce que l'ensemble des produits financiers et exceptionnels annoncés pour les années en cause soient pris 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.

Malgré la demande de la recourante, il n'est pas possible de soustraire les produits enregistrés en 2020 – concernant des remboursements de charges déjà acquittés lors d'exercices précédents (ristournes et participation aux excédents des assurances notamment) – du CA 2020 pour les replacer dans l'exercice générateur de cette obligation. En effet, dès lors que la recourante a transmis ses comptes annuels audités, présumés exacts, à l'intimé et aux autorités fiscales, il ne lui est pas loisible, pour des raisons de bonne foi, de sécurité juridique et d'égalité de traitement notamment, de les modifier *a posteriori*, dans le cadre de la présente procédure, quand bien même elle estime que la méthode choisie par le département pour calculer son CA ne convient pas. La chambre de céans n'entrera donc pas en matière sur ces considérations. Pour ces mêmes raisons, il ne se justifie pas de réaffecter les produits des exercices précédents à leur « année de référence », comme le demande la recourante.

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. 1^{quinquies} 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 RAFE-

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.

Mal fondé, le grief sera écarté.

8. La recourante se plaint d'une violation du principe de la bonne foi.

8.1 À teneur de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2). De ce principe général découle le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 Cst., qui permet au citoyen d'exiger que l'autorité respecte ses promesses et qu'elle évite de se contredire. Ainsi un renseignement ou une décision erronée peuvent, à certaines conditions, obliger l'administration à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur (ATF 143 V 341 consid. 5.2.1). Cela suppose entre autre que l'administré n'ait pas été en mesure, même en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger de lui, de reconnaître l'erreur de l'administration et qu'il ait pris, à raison de l'erreur dénoncée, des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice (arrêt du Tribunal fédéral 1C_10/2023 du 6 avril 2023 consid. 2.5 et les références citées).

Dans le cadre de l'octroi d'aides liées à la crise de Covid-19, la chambre de céans a d'ores et déjà eu l'occasion d'indiquer, s'agissant de la mise en œuvre du principe de la bonne foi de la part de l'administration cantonale, que les entreprises avaient connaissance des conditions présidant à l'octroi de ces aides. Quant à l'éventualité de recevoir du département un courrier informant les entreprises de la possibilité de pouvoir prétendre à un complément d'aides, leur attention avait dûment été attirée sur la nécessité de remplir les conditions, l'urgence du traitement des dossiers, la possibilité de contrôles ultérieurs et le risque de restitution. Il n'y avait donc pas de violation du principe de la bonne foi (ATA/979/2023 du 11 septembre 2023 consid. 5.3).

8.2 En l'espèce, la recourante reproche à l'intimé de ne pas avoir respecté le principe de la bonne foi, dans la mesure où elle s'était contentée de suivre les instructions données et de remplir les formulaires dédiés. De sa propre initiative, le département avait décidé de modifier les comptes révisés et de s'écarter des informations fournies, en s'affranchissant des règles élémentaires de la comptabilité. Alors que son CA avait accusé un recul d'au moins 25% en 2020, à la suite de quoi une indemnité complémentaire de CHF 606'140.- lui avait été octroyée, le département avait changé d'avis de manière incompréhensible, sans le lui faire savoir et alors même que son CA n'avait pas sensiblement varié. Cette attitude contradictoire ne pouvait pas être protégée. À aucun moment elle ne pouvait s'imaginer que le département s'écarterait sans raison particulière des comptes audités en adoptant une définition extensive du CA.

La recourante ne saurait être suivie. Lors du prononcé des décisions des 1^{er} et 19 mars 2021, dans l'urgence provoquée par une situation inédite, sur la base des CA annoncés, son attention a en effet été expressément attirée sur le fait que des contrôles pourraient être effectués, également sur la base de nouveaux documents et sous l'angle de la baisse du CA. Ainsi, ce n'est qu'à l'occasion des demandes des 12 mai et 28 octobre 2021 que ses documents comptables ont été appréciés. Le département a expliqué qu'il avait, par la suite, examiné les deux possibilités d'aides existantes en 2021, soit en raison d'une fermeture ou d'une baisse du CA. Un nouvel examen a eu lieu en lien avec la demande d'aide du 12 mai 2021, à l'appui de laquelle la comptabilité auditée 2020 a été fournie. Lors de la vérification fondée sur cette comptabilité finale, non disponible en mars 2021, il a été constaté que certains postes figurant dans le CA, en particulier les produits exceptionnels et les produits financiers, devaient être ajoutés au CA pris en considération pour l'aide pour cas de rigueur, afin d'évaluer l'activité économique globale de l'entreprise en vue d'une compensation partielle d'une baisse des charges. En effet, en aucun cas, le dispositif visait la création de revenus et/ou de bénéfices. Cette situation a conduit à un nouveau calcul, avec pour conséquence une baisse du CA de 24,95%, ce qui ne rendait plus la recourante éligible à cette aide.

Il ne s'est donc pas agi de récupérer des aides déjà octroyées, mais d'appliquer, sur la base de l'examen de la comptabilité finale, des règles uniformes pour les entreprises à CA de moins de CHF 5'000'000.-.

Cette approche est conforme à la jurisprudence susmentionnée quant à l'application du principe de la bonne foi dans ce domaine, de sorte que la recourante ne saurait se prévaloir d'une quelconque assurance reçue du département.

Le grief sera donc écarté.

- 9.** La recourante invoque une violation du principe de la légalité, dès lors que les aides reçues auraient été utilisées conformément à leur vocation, l'art. 17 LAFE-2021 ne pouvant trouver application.

9.1 Le principe de la légalité consacré à l'art. 5 al. 1 Cst. exige de façon générale que l'ensemble de l'activité étatique se fonde sur la loi et repose ainsi sur une base légale. L'exigence de la base légale signifie que les actes étatiques doivent trouver leur fondement dans une loi au sens matériel, qui soit suffisamment précise et déterminée et qui émane de l'autorité constitutionnellement compétente (ATF 141 II 169 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1020/2022 du 12 avril 2023 consid. 5.1). Hormis en matière pénale et dans le domaine fiscal, le principe de la légalité ne constitue pas un droit constitutionnel distinct, mais uniquement un principe constitutionnel (ATF 146 II 56 consid. 2.1).

9.2 Selon l'art. 17 LAFE-2021, la participation financière indûment perçue doit être restituée sur décision du département (al. 1). Est indûment perçue la participation financière utilisée à d'autres fins que la couverture des coûts fixes (al. 2).

De manière générale, une révocation est possible aux conditions prévues dans la loi (ATF 134 II 1 consid. 4.1) ou, en l'absence de base légale, également lorsqu'un intérêt public particulièrement important l'impose (ATF 139 II 185 consid. 10.2.3). La révocation d'une décision pour inexécution d'une obligation ne requiert pas de base légale, si cette obligation est l'une des conditions objectives que la loi pose à l'octroi d'une prestation : il s'agit là de « rétablir » l'ordre légal (ATA/868/2023 du 21 août 2023 consid. 4.8 et l'arrêt cité). La répétition de l'indu (art. 63 al. 1 CO par analogie) fait partie des principes généraux du droit administratif et est applicable sans base légale expresse (ATF 141 II 447 consid. 8.5 ; 135 II 274 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_250/2010 du 26 août 2010 consid. 3.2 ; ATA/775/2022 du 9 août 2022 consid. 3a).

9.3 En l'espèce, comme vu ci-dessus, la recourante est tenue de rembourser à l'intimé un montant de CHF 235'871.- correspondant à la part d'indemnisation qu'elle a perçue en trop.

Il est vrai qu'à s'en tenir au texte de l'art. 17 LAFE-2021, seule une participation financière utilisée à d'autres fins que la couverture des coûts fixes devrait être restituée. Or, compte tenu en particulier de l'intérêt public particulièrement important à l'utilisation parcimonieuse des deniers publics et à ce que l'octroi des aides financières ne conduise pas à une surindemnisation des entreprises requérantes, la restitution ne saurait se limiter aux motifs prévus par l'art. 17 LAFE-2021. Elle peut ainsi être ordonnée, sans base légale expresse, pour d'autres raisons, en particulier lorsqu'il apparaît que la société requérante a perçu un montant plus important que ce à quoi elle pouvait en réalité prétendre en vertu de la loi, après une analyse définitive de sa situation financière. Tel est le cas de la recourante, l'examen définitif de sa situation patrimoniale réelle, intervenu postérieurement au prononcé des deux décisions lui octroyant à titre provisoire une aide financière de CHF 750'000.-, faisant apparaître que ce montant dépasse celui auquel elle pouvait prétendre. La restitution du trop-perçu pouvait ainsi être valablement ordonnée.

Le grief sera dès lors écarté.

- 10.** La recourante se plaint d'une violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire, dans la mesure où le revirement de l'intimé ne visait qu'à obtenir *a posteriori* une restitution des aides allouées en faisant artificiellement redescendre le recul du CA en dessous des 25%.

10.1 Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable (ATF 142 V 512 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_170/2022 du 21 décembre consid. 5.1 ; 2C_683/2021 du 12 avril 2022 consid. 5.1). De plus, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit

arbitraire dans son résultat (ATF 145 IV 154 consid. 1.1 ; 144 I 170 consid. 7.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_273/2022 du 8 février 2023 consid. 3.1).

10.2 En l'espèce, le pouvoir d'examen de la chambre de céans n'étant pas limité à l'arbitraire, le grief se confond avec celui de violation du principe de la légalité, de la bonne foi ou de mauvaise application de la loi.

Or, comme vu ci-dessus, la décision querellée ne consacre aucune violation desdits principes et n'est pas non plus constitutive d'une mauvaise application de la loi. Elle n'est pas non plus arbitraire dans son résultat, dès lors que la restitution ne vise qu'à rétablir une situation conforme au droit en prescrivant à la recourante de restituer le montant qu'elle a perçu en trop, ce qui se justifie notamment par la nécessité d'éviter la surindemnisation des entreprises requérantes d'une aide financière au moyen des deniers publics.

En outre, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle reproche à l'intimé son « revirement », dès lors que celui-ci a expressément réservé, depuis le début de la procédure, le principe d'une éventuelle restitution en cas de perception indue d'une aide.

Le grief sera dès lors écarté.

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

- 11.** Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- 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

rejette, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 29 juin 2022 par A_____ contre la décision du département de l'économie et de l'emploi du 31 mai 2022 ;

met à la charge de A_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Michael LAVERGNAT, avocat de la recourante, ainsi qu'à Me David HOFMANN, avocat du département de l'économie et de l'emploi.

Siégeant : Valérie LAUBER, présidente, Florence KRAUSKOPF, Jean-Marc VERNIORY, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Claudio MASCOTTO, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. MAZZA

la présidente siégeant :

V. LAUBER

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :