

BGer 2C_183/2024 vom 14. November 2024

Bundesgericht, 2024-11-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_183_2024

FR: TF 2C_183/2024 du 14 novembre 2024

IT: TF 2C_183/2024 del 14 novembre 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 148 I 160 consid. 1).

E. 1.1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF). Portant sur l'octroi d'aides financières de l'État en lien avec l'épidémie de Covid-19, il s'agit d'une cause de droit public (art. 82 let. a LTF).

E. 1.2

Le Tribunal fédéral a jugé que les aides financières à fonds perdu accordées par le canton de Genève aux entreprises dans le but de maintenir leur activité en relation avec l'épidémie de Covid-19 étaient des subventions au sens de l' art. 83 let . k LTF (cf. arrêt 2C_520/2023 du 28 février 2024 consid. 1.2 et la référence). Cette disposition ne trouve toutefois pas application dans le cas d'espèce puisque le litige concerne au fond le remboursement d'une subvention et non son octroi (cf. arrêt 2C_520/2023 du 28 février 2024 consid. 1.3 et les références). La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte.

E. 1.3

Au surplus, le recours a été déposé en temps utile (art. 46 al. 1 let. a, 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites par la loi (art. 42 LTF), par la destinataire de l'arrêt attaqué qui a qualité pour recourir au sens de l' art. 89 al. 1 LTF , de sorte qu'il convient d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

E. 1.4

La conclusion tendant à l'annulation de la décision sur réclamation prononcée par le Département est irrecevable compte tenu de l'effet dévolutif complet du recours auprès de la Cour de justice, l'arrêt de cette autorité se substituant aux prononcés antérieurs (ATF 136 II 539 consid. 1.2).

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), alors qu'il ne revoit le droit cantonal, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce (cf. art. 95 LTF), que sous l'angle de la violation des droits fondamentaux - en particulier l'arbitraire (cf. ATF 147 I 433 consid. 4.2; 146 II 367 consid. 3.1.5). Les griefs de violation de ces droits sont soumis à des exigences de motivation accrue (cf. art. 106 al. 2 LTF). La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de

manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés (ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1; 141 I 36 consid. 1.3).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 148 I 160 consid. 3 et les références). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 148 I 160 consid. 3 et les références).

En l'espèce, la recourante se plaint d'une constatation incomplète des faits et requiert du Tribunal fédéral qu'il procède aux compléments qui s'imposent, en application de l' art. 105 al. 2 LTF . La recourante perd toutefois de vue qu'il lui appartient d'indiquer elle-même le caractère arbitraire des faits retenus par une argumentation répondant aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (cf.

supra consid. 2.2), ce qu'elle ne fait pas. En particulier, elle n'explique pas en quoi les faits qu'elle invoque dans son mémoire de recours auraient été négligés de façon insoutenable par l'autorité précédente. Les griefs relatifs à l'établissement des faits doivent partant être écartés.

En conséquence, le Tribunal fédéral statuera exclusivement sur la base des faits constatés par la Cour de justice, sous réserve d'une rectification d'office de ceux-ci si les conditions de l' art. 105 al. 2 LTF devaient être remplies.

E. 3.1

L'objet du litige porte sur la restitution d'un montant de 3'415'629 francs, correspondant à une part des contributions versées à la recourante pour cas de rigueur Covid-19, entre les mois de décembre 2020 et mars 2022, au titre de participation conditionnelle aux bénéfices conformément à l'art. 12 al. 1 septies de la loi fédérale du 25 septembre 2020 sur les bases légales des ordonnances du Conseil fédéral visant à surmonter l'épidémie de Covid-19 (Loi Covid-19; RS 818.102; dans sa teneur en vigueur du 20 mars 2021 au 31 décembre 2022 [RO 2021 153, 2021 878]) et l'art. 8e de l'ordonnance fédérale du 25 novembre 2020 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, OMCR 20; RS 951.262, dans sa teneur en vigueur du 1er avril au 31 décembre 2021 [RO 2021 184]).

E. 3.2

Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que les aides allouées aux entreprises ayant un chiffre d'affaires supérieur à 5 millions de francs sur la base de la loi genevoise 12'938 du 30 avril 2021 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/GE-2021) restaient de droit cantonal, même si cette loi renvoyait au droit fédéral (cf. arrêts 2C_356/2023 du 28 mars 2024 consid. 1.6.6 et 5; 2C_142/2022 du 15 décembre 2023

consid. 1.4.1 et 1.4.8).

E. 3.3

Il se pose tout d'abord la question de savoir s'il en va de même des règles sur le remboursement en cas de bénéfice. Le Département estime, dans sa réponse, que c'est le cas, alors que la recourante considère, dans sa réplique, qu'il s'agit de droit fédéral. Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice se réfère au droit fédéral sans faire de lien avec le droit cantonal.

Concernant les entreprises ayant un chiffre d'affaires moyen 2018-2019 supérieur à 5 millions de francs, l'art. 12 al. 2 LAFE/GE-2021 prévoit que "l'indemnisation consiste en une participation à fonds perdu de l'État de Genève, entièrement compensée par la Confédération, aux coûts fixes non couverts en raison du recul du chiffre d'affaires durant l'exercice 2020, cas échéant 2021 pour les mois de janvier à juin, conformément aux dispositions de l'ordonnance fédérale concernant les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises en lien avec l'épidémie de COVID-19, du 25 novembre 2020." Le renvoi de cette disposition porte donc aussi sur l'art. 8e OMCR 20, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021, lequel concrétise l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022. Ces dispositions relatives à la participation au bénéfice appartiennent aux prescriptions contraignantes que les cantons doivent impérativement respecter pour que la Confédération prenne en charge l'intégralité du financement des aides octroyées (cf. art. 1 al. 1 let. b et art. 8b ss OMCR 20 dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021; commentaires de l'OMCR 20, établis par le Département fédéral des finances, dans leur version du 11 mars 2022 [ci-après: commentaires OMCR 20], p. 2 s.). Une fois incorporées, comme en l'espèce, dans le droit cantonal, elles s'appliquent en tant que droit cantonal supplétif (cf. ATF 138 I 232 consid. 2.4; 126 III 370 consid. 5).

E. 4

Dans un grief d'ordre formel qu'il y a lieu d'examiner en premier lieu (ATF 141 V 495 consid. 2.2 et les arrêts cités), la recourante, invoquant les art. 29 Cst. et 6 par. 1 CEDH, se plaint d'une violation de son droit à un procès équitable, en particulier de son droit d'être entendue. Elle reproche à l'autorité précédente, d'une part, d'avoir refusé d'interroger oralement les parties et, d'autre part, d'avoir considéré que la décision sur réclamation du 15 septembre 2023 était suffisamment motivée, respectivement qu'un éventuel défaut de motivation avait été réparé devant la Cour de justice.

E. 4.1

Le droit d'être entendu comprend le droit pour le justiciable d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 148 II 73 consid. 7.3.1; 145 I 167 consid. 4.1). Il ne comprend pas le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1; 134 I 140 consid. 5.3) ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1; arrêt 2C_850/2014 du 10 juin 2016 consid. 6.1, non publié in ATF 142 II 388). L'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1; 140 I 285 consid. 6.3.1). Le refus d'une mesure probatoire par appréciation anticipée des preuves ne peut être remis en cause devant le

Tribunal fédéral qu'en invoquant l'arbitraire (art. 9 Cst.) de manière claire et détaillée (art. 106 al. 2 LTF ; ATF 146 III 73 consid. 5.2.2; 138 III 374 consid. 4.3.2; arrêt 2C_520/2023 du 28 février 2024 consid. 4.1).

Le droit d'être entendu garanti à l' art. 29 al. 2 Cst. implique aussi le devoir pour l'autorité de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Cette exigence est également exprimée à l' art. 112 al. 1 let. b LTF . Pour y répondre, le juge doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Il n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 148 III 30 consid. 3.1; 146 II 335 consid. 5.1).

Une violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée. Cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 146 III 97 consid. 3.5.2; 142 II 218 consid. 2.8.1).

E. 4.2

Selon l' art. 6 par. 1 CEDH , toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Le jugement doit être rendu publiquement, sous réserve de certains cas.

L'obligation d'organiser des débats publics présuppose toutefois une demande formulée de manière claire et indiscutable par l'une des parties au procès; de simples requêtes de preuves, comme des demandes tendant à une comparution ou à une interrogation personnelle, à un interrogatoire des parties, à une audition des témoins ou à une inspection locale, ne suffisent pas pour fonder une semblable obligation (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.4; cf. également ATF 136 I 279 consid. 1; arrêts 1C_87/2024 du 3 septembre 2024 consid. 2.1; 8C_449/2022 du 3 février 2023 consid. 4.2).

E. 4.3

En l'occurrence, la question de savoir si le remboursement du montant litigieux affecte les droits de caractère civil de la recourante au sens de l' art. 6 par. 1 CEDH peut être laissée ouverte (sur ce point, cf. arrêt 2D_76/2008 du 16 mars 2009, qui portait sur l'obligation de restituer une part de subvention accordée par contrat de prêt et qui avait été considérée comme civile au sens de cette disposition, consid. 4 s.). En effet, il ne ressort pas de l'arrêt attaqué et la recourante ne prétend, ni

a fortiori ne démontre qu'elle aurait clairement requis la tenue de débats publics auprès de la Cour de justice. La requête à la comparution personnelle des parties formée par l'intéressée

devant cette autorité ne pouvait, sans autre indication, être interprétée autrement que comme une simple requête de preuve qui n'obligeait pas la Cour de justice à organiser une audience publique.

E. 4.4

Sous l'angle du droit à l'administration des preuves, la Cour de justice a rejeté les mesures d'instruction après avoir constaté qu'elle disposait d'un dossier complet et que la recourante avait eu l'occasion d'expliquer son point de vue dans sa réclamation, son recours et sa réplique.

La recourante n'explique pas en quoi l'appréciation anticipée des preuves réalisée par la Cour de justice serait arbitraire. En particulier, elle ne prétend, ni ne démontre, qu'elle aurait exposé à la Cour de justice pour quelles raisons il ne lui était pas possible d'informer cette autorité par écrit sur les particularités de sa situation, les détails du calcul ou encore sur certaines déclarations effectuées par l'autorité intimée.

E. 4.5

Enfin, concernant le devoir de motivation des décisions, la recourante reproche, d'une part, à la Cour de justice d'avoir retenu que la décision sur réclamation du 15 septembre 2023 était suffisamment motivée (consid. 4.5.1) et dénonce, d'autre part, l'insuffisance de la motivation de l'arrêt attaqué (consid. 4.5.2).

E. 4.5.1

La Cour de justice a nié l'insuffisance de la motivation de la décision sur réclamation précitée après avoir relevé que le Département avait répondu au grief de l'intéressée qui ne contestait pas les chiffres retenus dans la décision du 7 juin 2023, mais la méthode utilisée et que l'autorité n'était tenue de traiter que les griefs jugés pertinents. La Cour de justice a également estimé qu'en mentionnant les dispositions appliquées, le Département avait implicitement répondu au grief relatif à l'interprétation prétendument contraire à l'esprit de la loi et relevé que le "

recours circonstancié de 74 pages formé par la recourante " démontrait que celle-ci avait " parfaitement compris le raisonnement du département et pu, en connaissance de cause, contester la décision attaquée ". La Cour de justice retenait au surplus qu'une éventuelle violation du droit d'être entendue de la recourante sur ce point aurait été réparé devant elle.

Dans son mémoire de recours, la recourante n'explique pas en quoi ces considérations seraient erronées. Elle se contente d'indiquer de façon générale que la décision sur réclamation souffrait d'un défaut de motivation en lien avec la méthode prise en compte et les calculs effectués par le Département et que celle-ci ne traitait pas l'ensemble des griefs pertinents. Elle n'expose aucunement les griefs concernés, ni n'explique en quoi il n'était pas possible de considérer qu'une éventuelle violation aurait pu être réparée devant la Cour de justice. Sur ce point, le recours de l'intéressée ne respecte pas les exigences de motivation accrues de l'art. 106 al. 2 LTF (cf.

supra consid. 2.1). Celle-ci complète certes son argumentation au stade de la réplique, mais perd de vue que cet acte ne peut pas servir à compléter, hors délai, une motivation, comme en l'espèce, insuffisante (cf. arrêt 1C_644/2022 du 11 mars 2024 consid. 4.1).

E. 4.5.2

Dans son recours, la recourante fait aussi valoir que l'arrêt attaqué souffrirait d'un défaut de motivation en lien avec le traitement du grief de violation du principe de la légalité, sans toutefois invoquer expressément sur ce point une violation de son droit d'être entendue. A cet égard, on relèvera cependant que la recourante se plaint davantage d'une motivation peu convaincante de la part de la Cour de justice que d'une absence de motivation. Cette critique relève donc du fond et non du droit d'être entendu.

E. 4.6

Les griefs de violation des art. 6 par. 1 CEDH et 29 al. 2 Cst. infondés doivent partant être rejetés.

E. 5

Comme déjà mentionné, le litige porte sur le remboursement d'une partie des aides reçues lié à la réalisation d'un bénéfice pour 2021, fondé sur les art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19 et 8e OMCR 20. Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice se réfère aussi aux commentaires OMCR 20.

E. 5.1

Selon l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19, en vigueur du 20 mars 2021 au 31 décembre 2022, "les entreprises ayant un chiffre d'affaires de plus de 5 millions de francs qui, durant l'année où une contribution non remboursable leur est octroyée, réalisent un bénéfice annuel imposable au sens des art. 58 à 67 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, le transfèrent au canton compétent, ce toutefois au maximum à concurrence du montant de la contribution perçue. Le canton transfère 95 % des fonds reçus à la Confédération. Le Conseil fédéral règle les modalités, notamment la prise en compte des pertes de l'année précédente et le mode d'inscription comptable."

L'art. 8e OMCR 20, dans sa teneur en vigueur du 1er avril au 31 décembre 2021, sous le titre "base déterminante pour la participation conditionnelle aux bénéfices pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 5 millions de francs", prévoit que "le bénéfice annuel imposable de 2021 avant compensation des pertes au sens des art. 58 à 67 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct est déterminant pour calculer la participation conditionnelle aux bénéfices visée à l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19 du 25 septembre 2020. Seule une perte subie au cours de l'exercice 2020 déterminante sur le plan fiscal peut être déduite du bénéfice annuel imposable".

E. 5.2

Les commentaires OMCR 20 indiquent ce qui suit concernant l'art. 8e OMCR 20 (p. 15 s.)

:

"

Fondé sur l'art. 12, al. 1

septies

, de la loi COVID-19, l'art. 8e prévoit que la participation aux bénéfices porte sur le bénéfice annuel imposable de 2021 avant compensation des pertes. Si l'exercice ne correspond pas à l'année civile, le bénéfice annuel déterminant au regard du droit fiscal est celui de l'exercice qui se termine durant l'année civile 2021. Si dans ce cas et dans le cas de paiements effectués à compter de 2022, des contributions ne sont allouées et/ou versées

qu'après le bouclage de l'exercice déterminant, elles doivent être ajoutées au résultat de l'exercice 2021 aux fins du calcul de la participation aux bénéficiaires. Il est autorisé d'imputer une perte fiscale subie au cours de l'exercice 2020, d'autant plus que les pertes de l'année 2020 sont susceptibles d'être liées à l'épidémie de COVID-19. Même dans les cas où la contribution pour les cas de rigueur ne pourra plus être allouée ou versée à l'entreprise durant l'année civile 2021 en raison de problèmes transitoires (voir l'art. 10), le bénéfice annuel de 2021 demeure la base déterminante pour le calcul de la participation aux bénéficiaires. De même, seule la perte de l'exercice 2020 reste déductible. Sont concernées sur le fond dans ces cas les pertes de chiffre d'affaires enregistrées à la fin de 2021. Si, au moment de l'allocation ou du versement de la contribution pour les cas de rigueur, le canton a connaissance du résultat de l'exercice 2021 de l'entreprise et des éventuelles pertes fiscales subies au cours de l'exercice 2020, il en tiendra absolument déjà compte au moment de fixer le montant de la contribution pour les cas de rigueur. En l'espèce, l'allocation ou le versement d'une contribution ne devra pas conduire à un bénéfice lors de l'exercice 2021. Pour le décompte avec la Confédération, le montant calculé selon l'art. 8b et le bénéfice théoriquement réalisé en cas de versement intégral devront être communiqués à leur valeur brute et la part de la contribution qui n'a pas été versée être comptabilisée comme remboursement (indication claire dans l'outil de reporting pour les cas de rigueur). "

E. 6

La requérante dénonce tout d'abord une violation du principe de la légalité. En substance, elle reproche à la Cour de justice une "

interprétation polysémique " des termes "année" et "annuel" présents à l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022. Elle estime que la Cour de justice ne pouvait pas, d'une part, prendre en compte l'exercice fiscal et donc comptable, pour déterminer le bénéfice et les pertes déductibles et, d'autre part, se référer aux années civiles pour fixer les contributions à intégrer dans le calcul de la participation conditionnelle au bénéfice. L'autorité précédente aurait ainsi intégré à tort dans ce calcul l'ensemble des contributions octroyées par les décisions rendues entre le 18 décembre 2020 et le 25 mars 2022, pour un total de 8'489'522 francs. La requérante fait également valoir que le double sens donné au terme "année" de l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19 serait contraire à l'art. 8e OMCR 20, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021, et que les commentaires de l'OMCR 20 seraient incompatibles avec les deux dispositions précitées.

E. 6.1

L'art. 5 al. 1 Cst. consacre le principe de la légalité en prévoyant que le droit est la base et la limite de l'activité de l'État. En ce sens, il exige notamment que l'ensemble de l'activité étatique se fonde sur la loi et repose ainsi sur une base légale. Cette exigence de 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. La précision (ou la densité normative) que l'on est en droit d'exiger de la base légale en question varie selon les domaines du droit concerné et dépend des circonstances (ATF 149 I 329 consid. 6.1 et les références).

E. 6.2

Le principe de la légalité, tel que consacré à l'art. 5 al. 1 Cst. ne constitue pas un droit constitutionnel distinct, sauf en matière pénale ou fiscale, mais uniquement un principe

constitutionnel général régissant l'activité de l'État. Il s'agit d'un principe constitutionnel qui, en relation avec une mesure de droit cantonal, ne peut pas être invoqué séparément, mais seulement en relation avec la violation, notamment, du principe de la séparation des pouvoirs, de l'égalité, de l'interdiction de l'arbitraire ou d'un droit fondamental spécial (ATF 149 I 329 consid. 6.1; 140 I 381 consid. 4.4; 136 I 241 consid. 2.5; 134 I 322 consid. 2.1).

E. 6.3

D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce (ATF 148 V 144 consid. 3.1.3; 145 II 2 consid. 4.3; 133 II 305 consid. 8.1). Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1).

E. 6.4

Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice a confirmé la méthode de calcul du bénéfice déterminant en se fondant sur les art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19 et l'art. 8e OMCR 20. Pour apprécier l'existence d'une éventuelle surindemnisation, la Cour de justice a ainsi pris en compte les exercices fiscaux 2020 et 2021 de la recourante, ainsi que l'ensemble des aides qui lui ont été versées par décisions des 18 décembre 2020, 18 mars et 14 juillet 2021, ainsi que du 25 mars 2022, pour un montant total de 8'489'552 francs.

E. 6.5

En l'occurrence, la notion de "bénéfice annuel imposable au sens des art. 58 à 67 [LIFD]", figurant à l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19, se réfère à l'évidence à l'exercice fiscal, soit à l'exercice commercial (cf. également art. 79 al. 2 LIFD), lequel ne correspond pas nécessairement à l'année civile. La recourante ne le conteste pas. En outre, contrairement à ce qu'elle soutient, la Cour de justice n'a pas donné des sens diamétralement opposés aux termes année et annuel présents à l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19 mais s'est référée, de façon tacite, à l'exercice commercial et à la période d'indemnisation qui peut aller au-delà de celui-ci (cf.

infra consid. 6.5.2 second par.). En effet, selon les faits de l'arrêt attaqué, dans le calcul du bénéfice de l'exercice 2021, qui commence pour l'intéressée le 1er avril et se termine le 31 mars, la Cour de justice a pris en considération les contributions versées à la recourante par les décisions allant du 18 décembre 2020 au 25 mars 2022 (cf.

supra let. A.b). Selon ces décisions, les aides en cause visaient à couvrir les reculs du chiffre d'affaires pour les mois de septembre 2020 à juin 2021 (art. 105 al. 2 LTF). Autrement dit, la Cour de justice n'a pas uniquement pris en compte les contributions perçues pour l'exercice 2021 de la recourante, mais aussi pour les trois mois qui ont suivi, soit d'avril à juin 2021.

La recourante n'expose pas en quoi il serait manifestement contraire au principe de la légalité de prendre en compte les contributions allouées, du 18 décembre 2020 au 14 juillet 2021, en lien avec les pertes subies lors de l'exercice 2021 (cf.

infra consid. 6.5.1). En revanche, la situation est autre pour ce qui concerne la prise en compte des aides versées pour les trois mois qui ont suivi (cf.

infra consid. 6.5.2).

E. 6.5.1

La recourante n'explique pas pour quel motif l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19, concrétisé par l'art. 8e OMCR 20, ne constituerait pas une base légale suffisante pour prendre en compte les contributions versées en lien avec l'exercice 2021, indépendamment du moment où l'aide est allouée ou versée. Le fait que la loi ne précise pas le terme "année", présent à deux reprises dans cette disposition, ne permet pas, en soi, de conclure à la violation du principe de la légalité. La participation au bénéfice a pour but d'éviter les situations de surindemnisation (Message relatif à une modification de la loi Covid-19 du 17 février 2021; FF 2021 285, p. 22 et 27) et, sur le plan économique, pour déterminer l'existence d'un bénéfice, il est à l'évidence justifié de prendre en compte les aides allouées pour cette même période. Le projet de loi qui prévoyait notamment une participation conditionnelle au bénéfice atteint "

pour l'exercice au cours duquel la contribution a été octroyée " (art. 12 al. 1 septies let. a; BOCE 2021 p. 91) allait dans ce sens et il ne ressort pas des travaux préparatoires que le législateur aurait souhaité abandonner le lien entre l'exercice et l'aide octroyée dans la version finalement adoptée pour l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19.

En outre, l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19 prévoit expressément que le Conseil fédéral règle les modalités, notamment la prise en compte des pertes de l'année précédente, à savoir en l'occurrence 2020. On ne voit partant pas que cette autorité aurait outrepassé ses compétences en édictant l'art. 8e OMCR 20 et en retenant que les pertes déductibles étaient celles de l'exercice comptable précédent et non celles de l'année civile, comme le soutient la recourante. La Cour de justice pouvait ainsi sans violer le principe de la légalité prendre en compte le résultat de l'exercice 2020 pour apprécier si une perte pouvait être déduite du bénéfice 2021 conformément à l'art. 8e OMCR 20.

Enfin, on ne voit pas non plus que le Département fédéral des finances soit sorti du cadre légal en édictant le commentaire de l'art. 8e OMCR, dans sa version en vigueur dès le mois de décembre 2021. En particulier, la recourante n'explique pas pour quelle raison il serait contraire au principe de la légalité de prendre en compte, comme le précisent ces commentaires, les contributions versées pour l'exercice concerné, indépendamment du moment où l'aide est allouée ou versée. Une telle approche est en effet propre à réaliser l'objectif visé par l'art. 12 al. 1 septies de la loi COVID-19, à savoir d'éviter une surindemnisation. Par ailleurs, la possibilité de prendre en compte un exercice comptable qui ne soit pas clôturé au 31 décembre découle de la loi, puisque l'art. 12 al. 1 septies de la loi Covid-19 se réfère clairement à l'année fiscale, laquelle, comme déjà mentionné, ne correspond pas nécessairement à l'année civile. Finalement, on ne saurait reprocher à l'autorité précédente d'avoir pris en compte, implicitement, les versions les plus récentes des commentaires OMCR 20, qui comme outil dynamique, précisent de façon plus complète que les versions précédentes, l'interprétation que l'administration entend donner aux dispositions concernées.

E. 6.5.2

En revanche, la situation est autre pour ce qui concerne la prise en considération des aides octroyées pour les mois d'avril à juin 2021, qui sont postérieurs à l'exercice 2021 de la recourante. La base légale permettant de prendre en compte les contributions allouées pour un autre exercice que celui pour lequel elles ont été octroyées ne ressort en effet pas de l'arrêt attaqué.

Certes, selon les art. 20 al. 2 du règlement cantonal du 5 mai 2021 d'application de la loi 12'938, entré en vigueur à cette même date (ci-après : RAFE/GE-2021) et 8b al. 2 OMCR 20, le recul du chiffre d'affaires pouvant être pris en compte peut être de maximum 18 mois, du 1er janvier 2020 jusqu'au 30 juin 2021, et donc aller au-delà de l'exercice comptable, qui est en général de douze mois. Toutefois, les dispositions relatives à la participation au bénéfice se réfèrent à l'exercice comptable, sans indication que ce bénéfice pourrait être calculé sur une période plus longue, soit, dans le cas de la recourante, sur une période qui engloberait également les mois d'avril à juin 2021. Le commentaire OMCR 20 de l'art. 8e OMCR ne l'indique pas non plus. Le recours est partant, sur ce point, bien fondé.

E. 7

Dans un grief qui se confond en partie avec le précédent, la recourante se plaint aussi d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire.

E. 7.1

Le Tribunal fédéral ne revoit l'interprétation et l'application faite du droit cantonal que sous l'angle de l'arbitraire (ATF 147 I 433 consid. 4.2; 146 II 367 consid. 3.1.5). Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de justice et d'équité. Le Tribunal fédéral n'a pas à déterminer quelle est l'interprétation correcte que l'autorité cantonale aurait dû donner des dispositions applicables; il doit uniquement examiner si l'interprétation qui a été faite est défendable. Si l'application de la loi défendue par l'autorité cantonale ne se révèle pas déraisonnable ou manifestement contraire au sens et au but de la disposition ou de la législation en cause, cette interprétation sera confirmée, même si une autre solution - éventuellement plus judicieuse - paraît possible (ATF 148 III 95 consid. 4.1; 147 I 241 consid. 6.2.1; 145 II 32 consid. 5.1; 145 I 108 consid. 4.4.1).

E. 7.2.1

En l'espèce, concernant la prise en compte des aides allouées pour le recul du chiffre d'affaires intervenu au cours de l'exercice 2021, la recourante n'explique pas en quoi la Cour de justice aurait procédé à une application arbitraire du droit cantonal, y compris supplétif. Elle se contente de critiquer l'arrêt attaqué, qui aurait négligé de traiter correctement son argument portant sur les sens différents donnés aux termes "année" et "annuel" présents à l'art. 12 al. 1 septies de la loi COVID-19, mais sans expliquer pour quelle raison la méthode choisie par l'autorité précédente serait insoutenable. La seule interprétation prétendument "polysémique" de ces termes et l'absence de définition de la notion d'"année" dans la loi ne suffit pas pour conclure à une application arbitraire de cette norme, ni d'ailleurs, comme on l'a vu, à une violation du principe de la légalité (cf.

supra consid. 6.5.1). Par ailleurs, rappelant que le principe de la participation au bénéfice vise à éviter les situations de surindemnisation, il n'est pas insoutenable de prendre en compte dans l'examen de celle-ci l'ensemble des aides versées pour la période considérée, à savoir l'exercice comptable 2021.

La recourante estime également que l'arrêt attaqué, qui confirme la décision sur réclamation du Département, est arbitraire dans son résultat, en faisant valoir qu'elle a été largement déficitaire lors des années civiles 2020 à 2022. Il s'agit toutefois de faits nouveaux qui ne figurent pas dans l'arrêt attaqué et qui sont par conséquent irrecevables (cf. art. 99 LTF), la recourante ne prétendant au demeurant pas non plus que les faits auraient été sur ce point établis de manière inexacte ou en violation du droit par l'autorité précédente.

E. 7.2.2

Cela étant, comme déjà mentionné, la Cour de justice prend également en compte, dans son calcul de la participation au bénéfice, les aides octroyées pour les mois d'avril à juin 2021, soit pour une période qui n'appartient pas à l'exercice 2021 de la recourante, sans exposer sur quelle base légale elle se fonde pour procéder de la sorte. De plus, il ne ressort pas de l'arrêt attaqué que l'autorité précédente aurait intégré dans ce calcul les charges liées à cette période de trois mois. Or, sur le plan économique, il ne paraît pas soutenable, dans le cadre de l'examen d'une éventuelle surindemnisation, d'ajouter les contributions allouées pour ladite période au résultat de l'exercice 2021, sans également prendre en compte, à tout le moins, les charges justifiées par l'usage commercial pour cette période. Le grief d'arbitraire est partant, sur ce point, bien fondé.

E. 8

Dans des griefs qui se confondent en grande partie avec le grief d'arbitraire précité, la recourante dénonce aussi une violation de l'égalité de traitement.

E. 8.1

La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement consacré à l' art. 8 al. 1 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, 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 (cf. ATF 145 I 73 consid. 5.1; 144 I 113 consid. 5.1.1; 142 I 195 consid. 6.1).

E. 8.2.1

En l'espèce, on ne voit pas que la réglementation en cause soit contraire à l'égalité de traitement entre les entreprises dont l'année fiscale se termine au 31 décembre et celles, comme la recourante, dont l'année fiscale se termine à une autre date, en l'occurrence au 31 mars. Dans les deux cas, les entreprises sont soumises aux mêmes règles (participation au bénéfice calquée sur l'exercice pour lequel des contributions ont été allouées, avec déduction possible des éventuelles pertes de l'exercice précédent) et la recourante n'établit pas qu'un traitement semblable sur ce point serait arbitraire. A cet égard, elle se réfère à un tableau comparatif, qui ne ressort pas de l'arrêt attaqué. L'intéressée ne remettant pas en cause les faits retenus dans celui-ci sous l'angle de l'arbitraire, ces faits nouveaux ne sont pas recevables. Par ailleurs, la recourante se contente sur ce point de renvoyer à des pièces déposées devant l'autorité précédente, ce qui n'est pas admissible.

La recourante n'explique pas non plus quelle règle aurait permis d'obtenir l'égalité revendiquée, étant rappelé que le législateur a expressément souhaité fonder le bénéfice déterminant sur l'exercice fiscal et qu'en l'occurrence, un certain schématisme est justement propre à assurer une égalité de traitement.

En outre, comme le relèvent la Cour de justice dans l'arrêt attaqué et le Département dans sa prise de position du 17 mai 2024, les éventuelles pertes enregistrées par les sociétés durant l'année civile 2020 sont prises intégralement en compte dans l'exercice 2020 lorsque celui-ci correspond à l'année civile. Lorsque ce n'est pas le cas, ces pertes sont, pour une part, intégrées dans l'exercice 2020 et, pour une autre part, dans l'exercice 2021, étant rappelé que dans ce cas, les éventuelles pertes de l'exercice 2020 pourront être déduites du bénéfice réalisé en 2021 (art. 8e OCMR). En outre, le moment de la clôture des comptes est un choix de l'entreprise qui peut conduire à des conséquences économiques différentes, également sur le plan fiscal, sans que l'on puisse y voir une inégalité de traitement. Sous l'angle de la surindemnisation, la recourante n'établit pas que, de manière générale, l'entreprise, dont l'exercice correspond à l'année civile, bénéficierait au final d'un montant d'aide supérieur à celle, qui dans les mêmes circonstances économiques, aurait un exercice fondé sur une période différente.

E. 8.2.2

Concernant l'égalité de traitement devant la loi, la recourante ne présente pas de cas concret qui permettrait de retenir une inégalité de traitement. Cela étant, l'absence de prise en compte des charges justifiées par l'usage commercial liées aux mois d'avril à juin 2021 dans le calcul de la participation au bénéfice de la recourante (cf.

supra consid. 7.2.2) conduit indubitablement à une inégalité de traitement avec les entreprises dont l'exercice 2021 couvre cette période. Contrairement à la recourante, ces entreprises verront en effet lesdites charges intégrées dans le bénéfice de l'exercice 2021.

E. 8.2.3

Le grief de violation de l'égalité de traitement est partant, dans la mesure décrite ci-avant, bien fondé.

E. 9.1

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. L'arrêt de la Cour de justice du 27 février 2024 est annulé. La cause est renvoyée à l'autorité précédente afin qu'elle procède à un nouveau calcul de la participation au bénéfice limité à l'exercice 2021, en intégrant dans celui-ci uniquement les contributions perçues en lien avec cet exercice. Le recours doit être rejeté pour le surplus dans la mesure où il est recevable.

E. 9.2

Compte tenu de l'issue du recours, les frais judiciaires sont répartis entre la recourante et la République et canton de Genève, qui agit dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en jeu (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Des dépens réduits seront alloués à la recourante (art. 68 al. 1 et 2 LTF).