

# FR\_GERICHTE 608 2023 11 vom 19. April 2024

FR Kantonsgericht, 2024-04-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_608\\_2023\\_11](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_608_2023_11)

FR: FR\_GERICHTE 608 2023 11 du 19 avril 2024

IT: FR\_GERICHTE 608 2023 11 del 19 aprile 2024

## Regeste

Arrêt de la IIe Cour des assurances sociales du Tribunal cantonal | Erwerbsersatz

## Erwägungen

### E. 3

février 2022, la Caisse a demandé une nouvelle fois les pièces justificatives susmentionnées. Elle a précisé qu'en l'absence de nouvelles jusqu'au 7 mars 2022, il serait considéré que la recourante renonçait aux APG-Corona et le dossier serait classé.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 14 La recourante n'ayant pas donné suite à la sommation, la Caisse a rendu le 7 mars 2022 quatre décisions par lesquelles elle a reconsidéré ses décisions d'octroi des APG-Corona et exigé la restitution des montants de CHF 21'194.15 pour la période du 17 mars 2020 au 16 septembre 2020, CHF 6'794.15 pour janvier et février 2021, CHF 3'454.65 pour avril 2021 et CHF 7'024.45 pour juin et juillet 2021, soit un total de CHF 38'467.40. E. Par opposition du 9 mars 2022, la recourante a contesté les décisions précitées. Elle a d'abord indiqué que le courrier de sommation du 7 mars 2022 devait être interprété dans le sens qu'à défaut de production de la comptabilité complète, il serait considéré qu'elle renonçait aux APG-Corona requises pour décembre 2021. Pour cette raison, elle a admis que sa demande ait été classée sans suite pour ce mois. Par contre, pour les périodes précédentes, elle s'est opposée à toute restitution des prestations perçues. Elle a précisé à cet égard que les APG-Corona lui avaient été accordées pour les mois en question sans justificatifs, alors qu'elle avait offert d'en produire, de telle sorte qu'à défaut d'éléments nouveaux, la Caisse n'était pas fondée à reconsidérer ses décisions d'octroi. Par ordonnance du 20 avril 2022 dans la procédure d'opposition, la Caisse a imparti à la recourante un délai jusqu'au 18 mai 2022 pour qu'elle produise sa comptabilité complète pour 2019, 2020 et 2021, ainsi que le journal des écritures des recettes pour 2020 et 2021. A l'appui de sa demande, elle a notamment indiqué que les formulaires de demande d'APG-Corona mentionnaient expressément la possibilité de procéder à des contrôles ultérieurs et d'exiger les prestations perçues à tort. Elle a également rappelé le devoir de collaborer des assurés. Le 4 juillet 2022, après plusieurs prolongations de délai, la recourante a produit des documents comptables relatifs aux années 2019 à 2021, ainsi qu'un tableau récapitulatif a priori des montants versés sur son compte par des clients en 2020 et en 2021, ainsi que des montants « dus » pour les mêmes années. Le 15 juillet 2022, la Caisse a demandé les éléments suivants, dans un délai échéant le 30 septembre 2022: le récapitulatif des recettes pour 2019, seule la partie charges du comptes de résultat ayant été produite; l'indication des recettes mensuelles pour 2020 et 2021, pièces justificatives à l'appui; des explications détaillées relatives au tableau récapitulatif produit. Le 26 juillet 2022, tout en indiquant qu'elle était d'accord de coopérer aux mesures d'instruction nécessaires, la recourante a demandé à la Caisse de justifier sa demande, affirmant

notamment que l'autorité fiscale n'avait pas sollicité de pièces justificatives pour fixer l'impôt sur le revenu de son activité et que les informations détaillées requises s'apparentaient à une « fishing expedition ». Le 28 juillet 2022, la Caisse a expliqué que sa mesure d'instruction était nécessaire pour vérifier les indications données par la recourante dans ses différentes demandes mensuelles d'APG-Corona. Le 3 octobre 2022, la recourante a indiqué qu'elle ne disposait pas de l'ensemble des pièces justificatives requises, principalement aux motifs qu'elle n'avait pas établi de tableau récapitulatif de ses recettes pour 2019, première année de son activité, qu'elle était « passée de la banque B. \_\_\_\_\_ à la banque C. \_\_\_\_\_ en août 2021 » et que l'autorité fiscale avait procédé à sa taxation sans demander de complément. Elle a également produit 132 extraits de son compte auprès de la banque C. \_\_\_\_\_, portant chacun sur des écritures au crédit, toutes datées entre janvier 2021 et décembre 2021, avec des libellés en grande partie caviardés. Pour le reste, elle s'est référée au tableau récapitulatif déjà produit le 4 juillet 2021, en ajoutant qu'elle devrait faire une demande à la banque B. \_\_\_\_\_ pour le cas où la Caisse devrait avoir besoin de plus de détails sur les dates, voire d'autres pièces justificatives.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 14 Le 21 novembre 2022, à la demande de la Caisse, le Service cantonal des contributions lui a envoyé la comptabilité (bilan et compte de résultat, y compris la partie « produits ») transmise par la recourante avec sa déclaration d'impôt pour 2019. Il a précisé que le revenu de l'activité indépendante fixé à CHF 31'405.- pour cette année l'avait été en reprenant les chiffres ressortant de cette comptabilité. F. Par décision sur opposition du 1er décembre 2022, la Caisse a partiellement admis l'opposition du 9 mars 2022, dans le sens qu'elle a renoncé à exiger la restitution du montant correspondant à la période du 17 mars 2020 au 16 septembre 2020, durant laquelle le droit aux APG-Corona était fondé sur le « droit de nécessité ». Elle a ainsi réduit la restitution exigée de CHF 38'467.40 à CHF 17'273.30, soit le montant correspondant aux APG-Corona pour janvier 2021, février 2021, avril 2021, juin 2021 et juillet 2021. S'agissant de l'exigence de restitution confirmée pour ces cinq mois, elle a constaté que les extraits bancaires produits ont été caviardés et concernaient pour la majorité des mois pour lesquels aucune demande d'APG-Corona n'avait été formulée. A cet égard, elle a indiqué que la production d'une série d'extraits relatifs à des écritures isolées et caviardées, en lieu et place d'un relevé complet, ne permettait ni d'analyser si les versements en question constituaient des recettes, ni de vérifier le flux financier. Elle a également ajouté que les chiffres d'affaires annuels annoncés de CHF 162'818.55 pour 2020 et de CHF 159'523.40 pour 2021 étaient même bien plus élevés que celui de 2019 (CHF 74'045.60 selon les indications figurant sur les demandes et CHF 76'545.60 selon le compte de résultat transmis par le Service cantonal des contributions, comprenant également les trois derniers mois de l'année 2018, voir ci-dessus let. C et E). Ce constat confirmait selon la Caisse que l'activité d'avocate de la recourante n'avait pas subi de limitation significative en raison de mesures de lutte contre le coronavirus, de telle sorte que les APG-Corona perçues pour les mois de janvier, février, avril, juin et juillet 2021 l'ont été indûment. G. Par recours du 17 janvier 2023 adressé au Tribunal cantonal, la recourante conteste la décision sur opposition du 1er décembre 2022, concluant principalement à ce qu'elle soit annulée et à ce qu'il soit dit que les APG-Corona perçues pour les mois de janvier, février, avril, juin et juillet 2021 ne sont pas indues et ne doivent pas être restituées. Elle justifie d'abord la production des extraits portant sur des écritures séparées en indiquant que ceux-ci ont été classés dans le même ordre que celui du tableau récapitulatif qu'elle a produit le

### **E. 3.1**

Selon l'art. 25 al. 1 LPGA, applicable par renvoi de l'art. 1 de l'ordonnance sur les pertes de gain COVID-19, les prestations indûment touchées doivent être restituées. La restitution ne peut être exigée lorsque l'intéressé était de bonne foi et qu'elle le mettrait dans une situation difficile.

### **E. 3.2**

La procédure de restitution de prestations implique trois étapes en principe distinctes: une première décision sur le caractère indu des prestations, soit sur le point de savoir si les conditions d'une reconsidération ou d'une révision procédurale de la décision par laquelle celles-ci étaient allouées sont réalisées; une deuxième décision sur la restitution en tant que telle des prestations, au sens de l'art. 25 al. 1, 1ère phrase LPGA et, le cas échéant, une troisième décision sur la remise de l'obligation de restituer au sens de l'art. 25 al. 1, 2ème phrase LPGA (voir art. 3 et 4 de l'ordonnance du 11 septembre 2002 sur la partie générale du droit des assurances sociales, OPGA; RS 830.11;

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 arrêt TF 9C\_678/2011 du 4 janvier 2012 consid. 5.2; arrêt TC FR 608 2022 82 du 27 septembre 2022 consid. 4).

### **E. 3.3**

La première décision sur le caractère indu des prestations vise à déterminer si les conditions d'une reconsidération ou d'une révision procédurale des décisions par lesquelles les prestations litigieuses ont été allouées sont remplies (arrêt TC FR 608 2021 137 du 2 décembre 2021 consid. 3.3 et les références). La reconsidération et la révision sont explicitement réglées à l'art. 53 LPGA, qui codifie la jurisprudence antérieure à son entrée en vigueur: selon un principe général du droit des assurances sociales, l'administration peut reconsidérer une décision formellement passée en force de chose jugée sur laquelle une autorité judiciaire ne s'est pas prononcée quant au fond, à condition qu'elle soit sans nul doute erronée et que sa rectification revête une importance notable. En outre, par analogie avec la révision des décisions rendues par les autorités judiciaires, l'administration est tenue de procéder à la révision d'une décision entrée en force formelle lorsque sont découverts des faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve, pouvant conduire à une appréciation juridique différente (arrêt TC FR 608 2021 137 du 2 décembre 2021 consid. 3.3 et les références). Pour juger s'il est admissible de reconsidérer une décision pour le motif qu'elle est sans nul doute erronée, il faut se fonder sur les faits et la situation juridique existant au moment où cette décision a été rendue, compte tenu de la pratique en vigueur à l'époque (arrêt TC FR 608 2021 137 du 2 décembre 2021 consid. 3.3). Ces principes sont aussi applicables lorsque des prestations ont été accordées sans avoir fait l'objet d'une décision formelle et que leur versement, néanmoins, a acquis force de chose décidée. Il y a force de chose décidée si l'assuré n'a pas, dans un délai d'examen et de réflexion convenable, manifesté son désaccord avec une certaine solution adoptée par l'administration et exprimé sa volonté de voir statuer sur ses droits dans un acte administratif susceptible de recours (arrêts TC FR 608 2021 137 du 2 décembre 2021 consid. 3.3 et les références; 608 2022 82 du 27 septembre 2022 consid. 4 et les références).

### **E. 3.4**

La deuxième décision relative au principe même de la restitution comprend en particulier l'examen des effets rétroactifs ou non de la correction à opérer en raison du caractère indu des prestations, à la lumière de l'art. 25 al. 1, 1ère phrase LPGA et des dispositions des lois

spéciales applicables (PÉTREMANT in Commentaire romand, Loi sur la partie générale des assurances sociales 2018, art. 25 n. 30).

### **E. 3.5**

Quant à la troisième décision sur l'éventuelle remise de l'obligation de restituer, elle implique l'examen de deux conditions matérielles, soit la bonne foi de l'assuré et l'existence d'une situation difficile, prévues à l'art. 25 al. 1, 2ème phrase LPGA. Ces conditions sont cumulatives et leur réalisation est nécessaire pour que la remise de l'obligation de restituer soit accordée (arrêt TF 8C\_203/2015 du 23 septembre 2015 consid. 4 et les références citées).

### **E. 4**

Obligation de collaborer Les parties s'opposent d'abord sur la question du respect par la recourante de son devoir de collaborer au sens des art. 28 et 43 LPGA.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 14 A cet égard, il peut être relevé que la recourante n'a pas donné suite à la première requête de renseignements formulée par la Caisse suite à sa demande d'APG-Corona pour le mois de décembre 2021, puis qu'elle a produit une partie seulement des pièces justificatives requises, faisant valoir plusieurs motifs à cet égard (absence de comptabilité détaillée, changement de banque, secret professionnel). La question de savoir si ce comportement constitue une violation de son obligation de collaborer peut toutefois rester ouverte en l'espèce, le recours devant quoi qu'il en soit être admis pour une autre raison (voir ci-dessous consid. 6).

### **E. 5**

Motivation de la décision quant à la reconsidération des décisions initiales d'octroi des APG-Corona La recourante conteste ensuite sur le principe même toute reconsidération des décisions d'octroi d'APG-Corona pour les mois de janvier, février, avril, juin et juillet 2021. Elle invoque un défaut de motivation de la décision attaquée sur la question du motif de révision ou de reconsidération qui a conduit la Caisse à modifier ses décisions initiales. Sur ce point, il est constaté que la décision initiale du 7 mars 2022 se limitait certes à exiger la restitution des prestations sur la seule base d'une violation du devoir de collaborer de la recourante. Il n'en va toutefois pas de même de la décision sur opposition attaquée. Même si celle-ci ne fait pas expressément référence à l'art. 53 al. 2 LPGA, il en ressort en effet clairement que la restitution exigée se fondait sur la reconsidération des décisions initiales d'octroi d'APG-Corona, au motif que l'une des conditions d'octroi – soit la limitation significative de l'activité en raison de mesures de lutte contre le coronavirus – n'était pas remplie, ce qui faisait apparaître les décisions en question manifestement erronées. Il en résulte que la décision sur opposition attaquée était suffisamment motivée et que le recours est infondé sur ce point.

### **E. 6**

Limitation significative de l'activité en raison de mesures de lutte contre le coronavirus pour les mois de janvier, février, avril, juin et juillet 2021

#### **E. 6.1**

Dans la suite du grief formel qui précède, la recourante conteste également sur le fond que les conditions d'une reconsidération des décisions initiales d'octroi étaient remplies. Elle affirme à cet égard qu'elle a effectivement subi durant les mois en question une limitation

significative de son activité en raison de mesures de lutte contre le coronavirus, de telle sorte que les conditions d'octroi des APG-Corona étaient remplies. Elle souligne que ses chiffres d'affaires annuels réalisés en 2020 et 2021 ne permettent pas d'en déduire les chiffres d'affaires mensuels pour les cinq mois litigieux.

#### **E. 6.2.1**

S'agissant de l'existence d'une limitation de l'activité de la recourante en raison de mesures de lutte contre le coronavirus pour les mois litigieux, la Caisse indique pour la première fois dans sa décision sur opposition, puis dans ses observations, qu'en 2021 le secteur d'activité concerné n'a quasiment plus été impacté par les mesures encore en vigueur, les avocats ayant pu continuer à travailler presque normalement en portant un masque ou en télétravaillant.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 En cela, elle affirme que même dans l'hypothèse d'une limitation significative de l'activité d'avocate de la recourante selon les critères de calcul définis par l'art. 2 al. 3ter de l'ordonnance sur les pertes de gain COVID-19 (voir ci-dessus consid. 2.3), cette limitation ne serait alors pas intervenue « en raison de mesures de lutte contre l'épidémie de COVID-19 ordonnées par une autorité », au sens de l'art. 2 al. 3bis de l'ordonnance sur les pertes de gain COVID-19 (voir ci-dessus consid. 2.2). Sous cet angle, la question se pose dès lors de savoir s'il existe un lien de causalité entre une mesure de lutte édictée par une autorité cantonale ou fédérale et la perte de chiffre d'affaires alléguée par la recourante pour les mois de janvier, février, avril, juin et juillet 2021.

#### **E. 6.2.2**

A cet égard, la jurisprudence a déjà relevé que lors de l'adoption de la loi COVID-19 en septembre 2020, la nécessité de prévoir une allocation pour indemniser également les indépendants indirectement touchés a été clairement reconnue. Le Parlement fédéral a alors expressément étendu le droit au versement des APG-Corona également aux personnes qui devaient limiter de manière significative leur activité lucrative à cause de telles mesures. Au cours des débats parlementaires, la situation des personnes indépendantes qui n'avaient pas été obligées d'interrompre leur activité mais qui avaient néanmoins subi une perte de gain en raison des mesures du Conseil fédéral a été évoquée. Il a été mentionné que même après la levée des mesures, la reprise des affaires n'intervenait pas du jour au lendemain et que de nombreuses personnes continuaient à subir une limitation de leur perte de gain dont l'origine remontait au « Lockdown ». La discussion a notamment porté sur le cas des indépendants qui n'avaient pas dû formellement fermer leur entreprise mais qui s'étaient retrouvés pratiquement dans la même situation, comme avant tout les agences de voyage, les coiffeuses ou les physiothérapeutes, soit des personnes qui avaient à nouveau pu travailler, mais qui continuaient à subir une limitation de leur activité. La condition d'un lien suffisant entre les mesures prises par le Conseil fédéral et la perte de gain subie a été soulignée (voir ATF 149 V 14 consid. 5.1 et les références).

#### **E. 6.2.3**

Pour examiner l'existence d'un lien de causalité entre les mesures étatiques et la limitation d'activité, respectivement la perte de gain alléguée par la recourante, il convient d'abord de rappeler brièvement quelles étaient ces mesures durant le premier semestre 2021. Le semestre d'hiver 2020/2021 a été caractérisé par la deuxième vague de coronavirus et un second confinement partiel. Dès le 12 décembre 2020, dans l'objectif de réduire encore les contacts et d'éviter les rassemblements de personnes, les restaurants et les bars ont dû

fermer à 19 heures et, à quelques exceptions près, toutes les manifestations ont été interdites et les activités sportives et culturelles autorisées uniquement pour les groupes de cinq personnes au maximum. A partir du 22 décembre 2020, dans l'objectif de réduire fortement le nombre de contacts interpersonnels, les restaurants, les établissements culturels et sportifs ainsi que les lieux de loisir ont dû fermer leurs portes. Puis, dès le 18 janvier 2021, le télétravail est devenu obligatoire, les magasins ne vendant pas de biens de consommation courante ont dû fermer, les manifestations privées et les rassemblements ont été soumis à de nouvelles restrictions et la protection des personnes vulnérables sur le lieu de travail a été renforcée. A partir du 1er mars 2021, les mesures ont été légèrement assouplies, avec notamment la réouverture des magasins et des lieux de loisirs extérieurs. L'assouplissement s'est poursuivi dès le 19 avril 2021, avec la réouverture des terrasses de restaurant et la possibilité d'organiser des manifestations accueillant du public et d'exercer des activités sportives et culturelles, toutefois en portant le masque et en respectant les distances requises. Puis, dès le 26 mai 2021, de nouveaux assouplissements ont été décidés, notamment pour les restaurants qui ont pu rouvrir leurs salles, moyennant respect des distances et tablés limités à 4 personnes. L'obligation du télétravail à domicile est devenue une simple

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 recommandation pour le personnel des entreprises qui proposent un dépistage hebdomadaire. Tous les employeurs restaient toutefois tenu de respecter les mesures de prévention dans les entreprises, émises par l'Office fédéral de la santé publique (OFSP), selon le principe STOP: substitution (p. ex. travail à domicile plutôt qu'au bureau), mesures techniques (p. ex. aération régulière des locaux, désinfection et nettoyage des surfaces et des mains), mesures organisationnelles (p. ex. réduction des contacts, séparation des équipes), équipement de protection individuelle (p. ex. port d'un masque d'hygiène). De nouveaux assouplissements ont encore eu lieu dès le 26 juin 2021, avec notamment la levée de l'obligation de télétravailler et de porter le masque à l'extérieur, ainsi que la suppression des restrictions de tablés pour les restaurants (sur l'ensemble des mesures et leur évolution, voir p. ex. « Coronavirus : décisions importantes du Conseil fédéral », [www.uvek.admin.ch/uvek/fr/home/detec/coronavirus/decisions-importantes.html](http://www.uvek.admin.ch/uvek/fr/home/detec/coronavirus/decisions-importantes.html), ainsi que les liens vers les ordonnances et recommandations concernées). Il résulte du résumé qui précède que durant le premier semestre 2021, la vie en société a été fortement impactée par les mesures étatiques en matière de lutte contre le coronavirus, avec notamment de nombreuses obligations et recommandations visant toutes à limiter les contacts entre les personnes. Dans la branche de service, la deuxième vague de coronavirus s'est clairement fait sentir. Les restrictions de contact ont non seulement limité l'activité des secteurs économiques directement visés par les mesures, mais elles ont également entraîné des conséquences indirectes sur le volume d'affaires d'un grand nombre d'entreprises dans le domaine des services qui n'ont pas retrouvé leur niveau d'affaires d'avant la crise (voir not. documents « Situation de l'économie suisse », édition printemps 2021, p. 3, et « Encadré: PIB suisse en 2020 – conséquences économiques de la pandémie de coronavirus », édition printemps 2021, p. 11, [www.seco.admin.ch/seco/fr/home/Publikationen\\_Dienstleistungen/Publikationen\\_und\\_Formulare/konjunkturtenenz.html](http://www.seco.admin.ch/seco/fr/home/Publikationen_Dienstleistungen/Publikationen_und_Formulare/konjunkturtenenz.html)). Dans ces conditions, la Caisse ne peut pas être suivie dans sa position de principe selon laquelle l'activité des avocats, qui relève des services juridiques, n'a quasiment plus été impactée par les mesures en vigueur durant le 1er semestre 2021. Plus spécifiquement, selon le type de prestations fournies, l'activité de conseil juridique a pu être affectée par le ralentissement économique et les restrictions de contacts interpersonnels. Cette activité a également pu être rendue plus

difficile par l'application des recommandations de l'OFSP selon le principe STOP susmentionné, notamment s'agissant du télétravail. C'est du reste ce que fait valoir la recourante en indiquant que c'est sur la base des recommandations en question qu'à partir de mi-décembre 2020, tous les rendez-vous au sein de l'étude ont été annulés, soit par les clients eux-mêmes, soit par elle-même et son associée, par ailleurs toutes deux enceintes jusqu'à mi-juin 2021, avec pour effet qu'aucun nouveau client n'a été enregistré durant le premier semestre 2021. Ainsi, la décision attaquée ne peut pas être confirmée en tant qu'elle exclut sur le principe l'existence d'un lien de causalité entre les mesures de lutte contre le coronavirus en vigueur durant le premier semestre 2021 et la limitation de l'activité d'avocate exercée par la recourante. Cela s'impose d'autant plus que l'examen dans la présente cause porte sur l'éventualité d'une reconsidération du droit aux prestations, ce qui supposerait de constater que les décisions initiales d'octroi étaient sans nul doute erronées, sur la base de la pratique en vigueur à l'époque où elles ont été rendues. Tel n'est manifestement pas le cas sous l'angle de la vérification du lien entre les mesures étatiques et la limitation alléguée.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14

### **E. 6.3.1**

Il reste dès lors à examiner si, contrairement à ce qui a d'abord été admis par la Caisse dans ses décisions initiales d'octroi, la recourante n'aurait en réalité pas subi la limitation significative d'activité qu'elle allègue. Pour cela, il convient de vérifier si le chiffre d'affaires mensuel réalisé a baissé d'au moins 40% (pour les mois de janvier et février 2021), respectivement 30% (pour les mois d'avril, juin et juillet 2021) par rapport au chiffre d'affaires mensuel moyen réalisé depuis le début de son activité jusqu'au 31 décembre 2019.

### **E. 6.3.2**

S'agissant d'abord du chiffre d'affaires de référence, soit celui réalisé depuis le début de l'activité jusqu'au 31 décembre 2019, la Caisse retient dans la motivation de sa décision attaquée qu'il correspondrait à celui ressortant de la partie « produits » du compte de résultats 2019, transmise à sa demande par le Service cantonal des contributions, à savoir CHF 76'545.60 (voir décision sur opposition du 1er décembre 2022, partie en fait let. J et partie en droit consid. 7). La recourante ne soulève pas de contestation à cet égard. Par ailleurs, il est constaté sur la base de la comptabilité figurant au dossier pour l'exercice comptable en question (bilan et compte de résultat) que celui-ci porte sur la période du 1er octobre 2018 au 31 décembre 2019, soit 15 mois, pour laquelle des honoraires de CHF 76'545.60 ont été comptabilisés. Dans ses demandes d'allocations Covid-19, la recourante a indiqué dans le même sens qu'elle avait débuté son activité le 1er octobre 2018, en précisant qu'elle avait réalisé un chiffre d'affaires de CHF 2'500.- pour 2018 et de CHF 74'045.60 pour 2019. Certes, la recourante n'a été affiliée à la Caisse que depuis le 1er janvier 2019. Cette date d'affiliation n'est toutefois pas déterminante pour fixer le début de l'activité indépendante. Sur cette seule base, il pourrait être admis qu'en application de l'art. 2 al. 3ter de l'ordonnance sur les pertes de gain COVID-19, le chiffre d'affaires mensuel de référence correspondrait à celui de CHF 76'545.60 divisé par les 15 mois d'activité exercée entre le 1er octobre 2018 et le 31 décembre 2019, soit un chiffre d'affaires moyen de CHF 5'103.05. Cela étant, il est relevé que le mode de détermination du chiffre d'affaires susmentionné de CHF 76'545.60 ne ressort pas du dossier et que ni la Caisse, ni la

recourante ne se sont déterminées précisément sur la fixation du chiffre d'affaires moyen de référence qui devrait être retenu en l'espèce. Cette question sera dès lors laissée ouverte au stade du présent arrêt, compte tenu du fait que le chiffre d'affaires effectivement réalisé durant les mois litigieux ne peut pas être établi en l'état, avec pour conséquence que la cause doit être renvoyée à la Caisse pour cette raison également (voir ci-dessous consid. 6.3.3).

### **E. 6.3.3**

S'agissant du chiffre d'affaires effectivement réalisé durant les mois de janvier, février, avril, juin et juillet 2021, il est d'abord constaté que la Caisse semble être partie constamment de l'idée que celui-ci devait être déterminé sur la base des montants effectivement reçus durant les mois en question par la recourante par virement bancaire ou autre mode de versement. Il existe toutefois deux méthodes bien distinctes de calculer le chiffre d'affaires réalisé dans une activité indépendante. Il convient de les rappeler.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 En résumé, la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct sur le revenu d'une activité indépendante et sur le bénéfice des personnes morales consacre les principes de périodicité et de réalisation. Ces principes impliquent que les revenus sont attribués à la période fiscale au cours de laquelle ils sont réalisés. Un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite à l'entreprise et que celle-ci acquiert une prétention ferme sur laquelle elle a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Cette hypothèse correspond à la « Soll-Methode ». Dans le cas d'honoraires résultant de contrats de mandat, la prétention est ainsi acquise au moment où le mandat confié a été porté à son terme, ou, pour simplifier, au moment de la facturation, pour autant que celle-ci ne soit pas artificiellement retardée. Par contre, si l'exécution de la prétention acquise paraît d'emblée peu probable, c'est le moment de la perception réelle de la prestation qui est pris en considération. Cette seconde hypothèse correspond au principe de l'encaissement (« Ist-Methode ») (voir arrêts TF 2C\_810/2017 du 16 août 2018 consid. 6.2 et les références; 2C\_1035/2020 du 12 novembre 2021 consid. 5.1 et les références). Pour les indépendants ne tenant pas de comptabilité commerciale et auxquels la loi impose uniquement de présenter un état des actifs et des passifs ainsi qu'un relevé de leurs recettes et dépenses, la jurisprudence en matière fiscale admet, sous l'angle du moment de la réalisation du revenu, qu'ils appliquent de façon générale la méthode de l'encaissement, selon laquelle un revenu est réputé réalisé au moment de l'encaissement seulement (voir arrêt TF 2C\_810/2017 du 16 août 2018 consid. 6.3 et les références; voir également arrêt TC FR 608 2022 118 du 4 mai 2023 consid. 5.1 et 5.2). Or, en l'espèce, même si elle n'est pas tenue de tenir une comptabilité commerciale, il est constaté que les comptes de la recourante sont établis sur la base de la « Soll-Methode ». En effet, selon la partie « Produits » du compte de résultats pour 2021, le chiffre d'affaires comptabilisé de CHF 159'523.40 comprend des honoraires de CHF 142'250.15, auxquels s'ajoutent les APG Covid-19 de CHF 17'273.25. Or, en comparant ces chiffres aux montants encaissés figurant dans le tableau récapitulatif produit le 4 juillet 2022 (CHF 150'630.70 pour 2021, dont CHF 2'650.95 pour janvier, CHF 3'274.15 pour février, CHF 19'180.35 pour mars, CHF 2'886.90 pour avril, CHF 18'777.40 pour mai, CHF 3'216.75 pour juin et CHF 2'816.90 pour juillet), il est constaté que les honoraires comptabilisés sont inférieurs de plus de CHF 8'000.- aux montants encaissés qui semblent également comprendre des provisions sur honoraires, non comptabilisées comme chiffre d'affaires. Les honoraires comptabilisés paraissent ainsi

plutôt correspondre aux montants mentionnés comme « dus » dans le tableau récapitulatif, à savoir selon toute vraisemblance aux montants facturés ou ayant fait l'objet de décisions de fixation d'indemnités de défenseur d'office. Ils excluent notamment les montants versés à titre de simples provisions. Il en résulte que la recourante applique la « Soll-Methode », ou méthode de la facturation, et qu'en conséquence, toute comparaison entre des chiffres d'affaires de référence et des chiffres d'affaires effectivement réalisés doit être effectuée sur la base de la même méthode. Ainsi, pour vérifier si la recourante a subi une baisse de chiffre d'affaires d'au moins 40% (pour les mois de janvier et février 2021), respectivement 30% (pour les mois d'avril, juin et juillet 2021), il convient de calculer les chiffres d'affaires mensuels effectivement réalisés en tenant compte des prestations qu'elle a facturées durant ces mois, plutôt qu'en se référant aux montants qu'elle a encaissés durant ces mois, que ce soit à titre de provisions ou au contraire sur la base de factures antérieures. Cela se justifie d'autant plus que les variations entre les montants encaissés durant les sept premiers mois 2021 sont très importantes (entre CHF 2'650.95 et CHF 3'216.75 pour les cinq mois qui ont fait l'objet de demandes d'APG-Corona; respectivement CHF 19'180.35 et CHF 18'777.40 pour les mois de

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14 mars et mai qui n'ont pas fait l'objet de demandes) et qu'il est possible que ces grandes différences soient en partie lissées par l'application de la « Soll-Methode ». En l'état, les éléments figurant au dossier ne permettent pas d'effectuer ce calcul. La cause sera dès lors renvoyée à la Caisse pour qu'elle procède dans ce sens, après avoir requis tout renseignement utile auprès de la recourante, y compris la production de copies de pièces justificatives (p. ex. factures ou décisions de fixations d'indemnités de défenseur d'office) qui pourront être caviardées, mais en laissant apparaître s'il s'agit de factures intermédiaires ou finales ou de simples demandes de provisions. A défaut de pouvoir ainsi reconstituer précisément les chiffres d'affaires réalisés par la recourante pour les mois en question, il pourrait être procédé à des estimations, en tenant compte du montant total des honoraires annuels ressortant de la comptabilité établie pour 2021, à savoir CHF 142'250.15.

## **E. 7**

Sort du recours et frais

### **E. 7.1**

Sur le vu de ce qui précède, le recours sera admis, la décision sur opposition du 1er décembre 2022 annulée et la cause renvoyée à la Caisse pour instruction complémentaire au sens des considérants.

### **E. 7.2**

Il n'est pas perçu de frais de justice, la procédure portant sur un litige en matière de prestations (voir art. 61 let. fbis LPGa).

### **E. 7.3**

Il n'est pas alloué de dépens, la recourante agissant dans sa propre cause et n'en ayant pas requis. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 14 de 14 la Cour arrête: I. Le recours est admis. Partant, la décision sur opposition du 1er décembre 2022 est annulée et la cause renvoyée à la Caisse de compensation pour instruction complémentaire au sens des considérants. II. Il n'est pas perçu de frais de justice. III. Il n'est pas alloué de dépens. IV. Notification. Un recours en

matière de droit public peut être déposé auprès du Tribunal fédéral contre le présent jugement dans un délai de 30 jours dès sa notification. Ce délai ne peut pas être prolongé. Le mémoire de recours sera adressé, en trois exemplaires, au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne. Il doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi le jugement attaqué viole le droit. Les moyens de preuve en possession du (de la) recourant(e) doivent être joints au mémoire de même qu'une copie du jugement, avec l'enveloppe qui le contenait. La procédure devant le Tribunal fédéral n'est en principe pas gratuite. Fribourg, le 19 avril 2024/msu La Présidente Le Greffier-stagiaire

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.