

GE_GERICHTE A/3702/2024 vom 19. Mai 2025

GE Cour de justice, 2025-05-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3702_2024

FR: GE_GERICHTE A/3702/2024 du 19 mai 2025

IT: GE_GERICHTE A/3702/2024 del 19 maggio 2025

Regeste

INDEMNITÉ(EN GÉNÉRAL);ÉPIDÉMIE;VIRUS(MALADIE);LOI COVID-19;RESTITUTION(EN GENERAL);CHIFFRE D'AFFAIRES;LÉGALITÉ;ÉGALITÉ DE TRAITEMENT;CHOSE JUGÉE;PROPORTIONNALITÉ;DROIT D'ÊTRE ENTENDU | Contrairement aux allégations du recourant, au vu de la jurisprudence en la matière, il était admissible que la restitution des aides perçues durant la pandémie de Covid-19 perçues en trop rentrait dans le cadre de l'art. 17 LAFE-2021. À cette fin, le fondement sur la notion élargie de chiffre d'affaires était également admise. Dans ce contexte, les indemnités APG perçues et une commission constituant un produit de l'entreprise devaient y être incluses. Le principe de la restitution et sa quotité ayant d'ores et déjà été jugés précédemment, il n'y a pas lieu d'y revenir conformément à l'autorité de chose jugée. Rejet du recours. | LCOVID-19.12; OMCR 20.1.al1; OMCR 20.3.al3; OMCR 22.5.al1bis; OMCR 20.8a.al1; LAFE-2021.3; LAFE-2021.4.al1; LAFE-2021.17; RAFE-2021.11; RAFE-2021.15; LAFE-2021.17; Cst; Cst

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ ■ E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 ■ LPA ■ E 5 10).

E. 2

Préalablement, le recourant sollicite la production de l'intégralité de son dossier par l'intimé.

E. 2.1

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), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, 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 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). 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). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de

preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 141 III 28 consid. 3.2.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_245/2020 du 12 juin 2020 consid. 3.2.1). Le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'être entendu oralement ni celui d'entendre des témoins (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; 138 III 374 consid. 4.3.2).

E. 2.2

En l'espèce, le recourant demande la production de l'intégralité de son dossier par l'intimé, sans toutefois en justifier la nécessité. Son acte de recours ne comporte en effet aucune motivation à ce sujet. Il ressort toutefois du dossier que les éléments utiles à la résolution du présent litige ont été versés à la procédure. Celle-ci comprend ainsi l'ensemble des décisions rendues dans la cadre des aides sollicitées par le recourant dans le cadre de l'exploitation de son entreprise durant la pandémie de Covid-19, ainsi que les états financiers et les avis de taxation définitifs de 2018 à 2021 sur lesquels s'est fondé l'intimé pour rendre sa décision querellée. À cela s'ajoute que la chambre de céans a d'ores et déjà eu à connaître du litige opposant les parties concernées sur le même objet dans son arrêt ATA/1072/2023 précité. Au vu de ces circonstances, force est de constater que la chambre de céans dispose d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige.

E. 3

Le litige porte sur la conformité au droit de la décision sur réclamation de l'intimé du 8 octobre 2024 confirmant la demande de restitution du montant de CHF 54'562.45, au titre d'indemnisation indûment perçue. À cet égard, la divergence entre les parties porte principalement sur la notion de CA et les éléments financiers à comptabiliser à ce titre. Il s'agit, en particulier, de déterminer si, in casu, la commission « Feldschlösschen », l'indemnité maladie indépendant et l'indemnité APG Covid-19 indépendant, doivent être prises en considération comme CA. Par ailleurs, le recourant conteste également la réalisation même d'un cas justifiant la restitution et la proportionnalité de cette mesure.

3.1.1 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). À son art. 12 al. 1, celle-ci prévoit les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises et les modalités de l'intervention de la Confédération à la demande des cantons. L'art. 12 al. 1bis, introduit le 18 décembre 2020, prévoit qu'il y a cas de rigueur au sens de l'al. 1 si le chiffre d'affaires annuel de l'entreprise est inférieur à 60% de la moyenne pluriannuelle. La situation patrimoniale et la dotation en capital globales doivent être prises en considération, ainsi que la part des coûts fixes non couverts. Le Conseil fédéral règle les détails dans une ordonnance ; il prend en considération les entreprises qui ont réalisé en moyenne un chiffre d'affaires de CHF 50'000.- au moins au cours des années 2018 et 2019 (al. 4).

3.1.2 Le 25 novembre 2020, le Conseil fédéral a adopté l'ordonnance concernant les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises en lien avec l'épidémie de Covid-19 (Ordonnance Covid-19 cas de rigueur ou OMCR-20 ; RS 951.262). Selon l'art.1 al. 1 OMCR-20, en vertu de l'art. 12 de la loi Covid-19 et dans les limites du crédit d'engagement approuvé par l'Assemblée fédérale, la Confédération participe aux coûts et aux pertes que les mesures pour les cas de rigueur destinées aux entreprises occasionnent à un canton si les conditions énoncées sont réunies. Selon l'art. 3 al. 3 OMCR-20, les contributions non remboursables accordées aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel atteint CHF 5'000'000.- au plus s'élèvent au maximum à 20% du chiffre d'affaires moyen des exercices 2018 et 2019 et au maximum à CHF 1'000'000.- par entreprise (art. 8a al. 1 OMCR-20). Une entreprise ne peut recevoir

lesdites aides que dans les limites du plafond correspondant (art. 8d al. 1 OMCR-20). Le chiffre d'affaires au sens de ladite ordonnance se réfère au compte individuel de l'entreprise requérante. L'entreprise doit prouver au canton que son chiffre d'affaires 2020 est inférieur à 60% du chiffre d'affaires 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 OMCR-20, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2021). Selon l'art. 5 al. 1bis OMCR-20, en cas de recul du chiffre d'affaires enregistré entre janvier 2021 et juin 2021 en raison des mesures ordonnées par les autorités aux fins de la lutte contre l'épidémie de Covid-19, l'entreprise peut calculer le recul de son chiffre d'affaires sur la base du chiffre d'affaires d'une période ultérieure de douze mois au lieu du chiffre d'affaires de l'exercice 2020. Cette disposition est entrée en vigueur le 14 janvier 2021 et a été abrogée le 31 décembre 2021. Conformément à l'art. 8a al. 1 OMCR-20, les contributions non remboursables accordées aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel atteint CHF 5'000'000.- au plus s'élèvent au maximum à 20% du chiffre d'affaires moyen des exercices 2018 et 2019 et au maximum à CHF 1'000'000.- par entreprise. Elles peuvent être décidées et versées en plusieurs étapes.

3.1.3 Dans le canton de Genève, le Grand Conseil a adopté, le 29 janvier 2021, l'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 Covid-19 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 visait 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).

3.1.4 Selon l'art. 3 LAFE-2021, 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 des dispositions de l'ordonnance Covid-19 (al. 1). Les coûts fixes considérés et les modalités de leur prise en compte dans le calcul du montant de la participation accordée par l'État sont précisés par voie réglementaire (al. 2). 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 12'938 (ci-après : 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>).

D'après l'art. 4 al. 1 LAFE-2021, peuvent prétendre à une aide les entreprises : qui, en raison des mesures prises par la Confédération ou le canton pour endiguer l'épidémie de Covid-19, doivent cesser totalement ou partiellement leur activité selon les dispositions de l'ordonnance Covid-19 cas de rigueur (let. a) ; ou dont le chiffre d'affaires a subi une baisse substantielle selon les dispositions de l'ordonnance Covid-19 cas de rigueur (let. b) ; dont la baisse de chiffre d'affaires enregistrée se situe entre 25% et 40% et qui ne couvrent pas leurs coûts fixes (indemnisation cantonale ; let. c). Le cas des entreprises avec un chiffre d'affaires moyen 2018-2019 de CHF 5'000'000.- au plus est réglé au chapitre 1 du titre II de la loi. Au titre des limites de l'indemnisation, l'art. 7 LAFE-2021 prévoit que l'indemnité n'est accordée que durant la période pendant laquelle l'activité a été totalement ou partiellement interdite suite à une décision des autorités fédérales ou cantonales (al. 1). L'indemnité maximale par entreprise et pour l'année 2021 est déterminée par voie

réglementaire, mais elle ne dépasse pas la somme totale de CHF 1'000'000.- francs et 20% du chiffre d'affaires comme prévu à l'art. 8a OMCR-20 (al. 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 tels que précisés à l'art. 3 LAFE-2021 (al. 2).

3.1.5 Le cas des entreprises avec un chiffre d'affaires moyen 2018-2019 de CHF 5'000'000.- au plus est réglé au chapitre 1 du Titre II du RAPE-2021. Peuvent prétendre à une aide financière, les entreprises qui démontrent que leur chiffre d'affaires, généré sur une période de douze mois comprise entre le 1^{er} janvier 2020 et le 30 juin 2021, est inférieur à 60% du chiffre d'affaires moyen déterminé selon les modalités prévues par l'art. 3 OMCR-20 (art. 11 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 chiffre d'affaires 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 RAPE-2021). Les montants indûment perçus, conformément à l'art. 17 LAFE-2021, doivent être restitués (art. 29 al. 3 RAPE-2021).

3.1.6 La LAFE-2021 a ensuite été modifiée le 2 juillet 2021 (loi 12'991), le 7 octobre 2021 (loi 13'029) et le 24 février 2022 (loi 13'072). Le RAPE-2021 a en conséquence été modifié le 7 juillet 2021. Ces modifications sont toutefois sans effet sur la résolution du présent litige.

3.2.1 La notion de chiffre d'affaires 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 chiffre d'affaires s'entend hors TVA. Il ne comprend pas uniquement le chiffre d'affaires 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 chiffre d'affaires 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, Abrégé de droit comptable, 2015, p. 56 et 57).

3.2.2 Appelée à examiner la notion de CA et sa détermination, la chambre de céans a retenu, vu l'absence de définition de celui-ci dans les lois et ordonnances applicables en matière de Covid-19, que l'autorité pouvait, à juste titre, considérer que le chiffre d'affaires résultait de la somme des ventes de biens ou de services d'une entreprise au cours d'un exercice comptable. 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 LAFE-2021 (ATA/474/2023 du 24 avril 2023 consid. 9). Ultérieurement, la chambre de céans a estimé, en se fondant sur l'aLAFE-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 chiffre d'affaires 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 chiffre d'affaires. 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). Il a ensuite été considéré 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). Par ailleurs, selon la jurisprudence constante de la chambre de céans, dès lors qu'il n'apparaissait pas, à teneur de la législation précitée, que les APG ne devraient pas être comptées dans le chiffre d'affaires, rien ne s'opposait à ce que le département, qui indiquait de manière convaincante se fonder sur le Manuel suisse d'audit, procède de la sorte et les intègre au chiffre d'affaires (ATA/1433/2024 du 9 décembre 2024 consid. 2.12 et les références citées). Enfin, dans un arrêt récent, constatant que la législation sur les aides Covid-19 ne précisait pas la notion de chiffre d'affaires, la chambre administrative a retenu que le département disposait d'un pouvoir d'appréciation pour le déterminer. L'approche du département, consistant à tenir compte dans le chiffre d'affaires de tous les revenus pour payer les charges, incluant ainsi les produits financiers et les produits exceptionnels, trouvait un ancrage juridique et n'était pas sans pertinence, dans la mesure où elle était fondée sur les règles relatives aux art. 727 al. 1 ch. 2 et 957 al. 2 ch. 1 CO. La définition « élargie » du chiffre d'affaires permettait au demeurant d'apprécier au mieux la situation économique de l'entreprise et donc de tenir compte de son activité réelle (art. 3 al. 3 LAFF-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 (ATA/429/2024 du 26 mars 2024 consid. 7, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_226/2024 du 15 novembre 2024 ; ATA/238/2025 du 11 mars 2025 consid. 3.4 et les références citées). La chambre administrative a également précisé que, compte tenu 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 pouvait se limiter aux motifs prévus par l'art. 17 LAFF-2021. Elle pouvait ainsi être ordonnée, sans base légale expresse, pour d'autres raisons, en particulier lorsqu'il apparaissait que la société requérante avait 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 (ATA/429/2024 du 26 mars 2024 consid. 9.3). Saisi sur recours, le Tribunal fédéral a considéré que cette interprétation était défendable. L'art. 17 al. 1 LAFF-2021 était clair et correspondait à ce que prévoyait le droit cantonal concernant l'obligation de rembourser les aides financières indues (art. 23 al. 1 let. c. de la loi du 15 décembre 2005 sur les indemnités et les aides financières [LIAF - D 1 11]). Il ne ressortait pas des travaux préparatoires que le législateur souhaitait restreindre les

obligations de rembourser dans le cadre des aides Covid-19. L'art. 17 al. 2 LAFE-2021, en lien avec l'art. 3 LAFE-2021, impliquait nécessairement que toute contribution dépassant la couverture des coûts non couverts serait utilisée à d'autres fins que la couverture desdits coûts et que celle-ci était donc indue. Les décisions d'octroi d'indemnités comportaient au demeurant une condition résolutoire, voulant que l'aide était accordée à la condition que les contrôles ultérieurs ne révèlent pas qu'elle avait été octroyée à tort (arrêt du Tribunal fédéral 2C_226/2024 du 15 novembre 2024 consid. 6.7).

E. 3.3

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).

E. 3.3.1

Le principe de la légalité, consacré à l'art. 5 al. 1 Cst., exige que les autorités n'agissent que dans le cadre fixé par la loi (ATF 147 I 1 consid. 4.3.1). Hormis en droit pénal et fiscal où il a une signification particulière, le principe de la légalité n'est pas un droit constitutionnel individuel du citoyen. Il s'agit d'un principe constitutionnel qui ne peut pas être invoqué en tant que tel, mais seulement en relation avec la violation, notamment, du principe de la séparation des pouvoirs, de l'égalité de traitement, de l'interdiction de l'arbitraire ou la violation d'un droit fondamental spécial (ATF 146 II 56 consid. 6.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_776/2020 du 7 juillet 2022 consid. 7.1).

E. 3.3.2

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 réglementer 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).

E. 3.4

Le droit administratif connaît le principe de la force et de l'autorité de la chose décidée, auxquels correspondent, après jugement, la force et l'autorité de la chose jugée. Une décision rendue par une autorité devient définitive à l'échéance du délai de recours, dès lors qu'aucun recours n'a été interjeté. Dès ce moment, elle a acquis la force de chose décidée, ce qui signifie qu'elle ne peut plus être remise en cause devant une autorité administrative ou judiciaire, et elle a acquis l'autorité de chose décidée par l'effet juridique qu'elle génère par son contenu (ATA/366/2025 du 1^{er} avril 2025 consid. 6.2). L'autorité de chose jugée ne se rapporte qu'aux points effectivement tranchés par l'autorité de recours ; il y aura donc lieu de se référer aux motifs de sa décision pour définir la portée de l'autorité de la chose jugée (ATA/532/2024 du 30 avril 2024 consid. 1.2 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd. 2018, n. 869).

E. 3.5

En l'occurrence, le recourant soutient que l'intimé retient à tort que l'entreprise a réalisé un CA pour l'année 2021, en reprochant à la décision attaquée de violer les principes de la légalité et de la proportionnalité, ainsi que de consacrer un abus du pouvoir d'appréciation.

E. 3.5.1

En premier lieu, le recourant se prévaut à tort d'une violation de l'art. 17 LAFE-2021, dans la mesure où, selon lui, la restitution ne trouverait pas application in casu, l'hypothèse de l'art. 3 LAFE-2021 n'étant pas réalisée. En effet, il ressort de la jurisprudence récente susrappelée, confirmée par le Tribunal fédéral, qu'il est admissible de considérer que la demande de restitution des aides perçues en trop rentre dans le cadre de l'art. 17 LAFE-2021.

E. 3.5.2

Le recourant critique également la notion de CA prise en considération par l'intimé, notamment en référence aux art. 727 al. 1 ch. 2 et 957 al. 2 ch. 1 CO. Or, là encore, cette approche a d'ores et déjà été admise par la jurisprudence de la chambre de céans. Il ne saurait donc être reproché à l'intimé de s'être fondé sur une notion élargie du CA au sens admis par la jurisprudence. C'est le lieu de rappeler que celle-ci se justifie par les objectifs différents poursuivis par le droit fiscal et le droit comptable. 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/1309/2024 du 11 novembre 2024 consid. 5.9). En outre, le fait que lesdites indemnités sont prélevées sur les deniers publics justifie une attention accrue à leur utilisation adéquate. À cela s'ajoute que, contrairement aux allégations du recourant, ces avis de taxation définitifs, soit non contestés, pour les années 2018 à 2021 indiquent un bénéfice de CHF 122'506.- pour l'année 2021. Celui-ci est ainsi plus élevé que pour les années précédentes (2018 : CHF 884.-, 2019 : CHF 223'689.- et 2020 : CHF 54'209.-).

E. 3.5.3

Quant à la détermination du CA, le recourant critique la prise en considération de trois postes à ce titre, à savoir la commission « Feldschlösschen », l'indemnité maladie pour indépendant et l'indemnité APG Covid-19 pour indépendant. Cependant, dans la mesure où il faut considérer que le CA englobe tous les revenus pour payer les charges, ce qui comprend les produits exceptionnels, il a déjà été admis, de manière constante, que les indemnités APG devaient y être incluses. Le recourant lui-même les a d'ailleurs comptabilisées à ce titre (sous la rubrique Produit/ventes de marchandises et service/autres revenus), de sorte qu'il ne saurait désormais se prévaloir d'une erreur qu'il aurait commise, en reprochant opportunément à l'intimé de ne pas l'avoir corrigée de lui-même. Le même raisonnement s'applique pour l'indemnité maladie pour indépendant. Quant à la commission « Feldschlösschen », l'intimé pouvait également se fonder sur les états financiers de l'entreprise, lesquels la comptabilisent sous la rubrique « produits/ventes de marchandises et services/chiffres d'affaires restauration/diverses commissions ». Il est donc admis que ladite commission constituait un produit de l'entreprise, entrant dans le CA de celle-ci.

E. 3.5.4

Finalement, le recourant conteste la proportionnalité de la demande de restitution, tant dans son principe que dans sa quotité. Tel que l'a relevé l'intimé à bon droit, la chambre de céans s'est d'ores et déjà prononcée sur ce point dans son arrêt ATA/1072/2023 précité, en soulignant que l'administration n'a aucun pouvoir d'appréciation ni quant au principe de la restitution ni quant à sa quotité. Ledit arrêt étant désormais entré en force de chose jugée, il n'y a pas lieu d'y revenir. Cela étant, en toute hypothèse, ce point serait confirmé dans la mesure où l'administration ne dispose effectivement d'aucun pouvoir d'appréciation en la matière. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.

E. 4

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'intimé n'y ayant pas conclu et disposant par ailleurs d'un service juridique (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *