

# FR\_GERICHTE 604 2011 53 vom 30. November 2012

FR Kantonsgericht, 2012-11-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2011\\_53](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2011_53)

FR: FR\_GERICHTE 604 2011 53 du 30 novembre 2012

IT: FR\_GERICHTE 604 2011 53 del 30 novembre 2012

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 1

a) Selon les art. 52 LICD et 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale; toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée. Au niveau cantonal, l'art. 53 al. 2 LICD reprend le principe de l'estimation à la valeur vénale pour l'imposition des actifs, à moins que les biens concernés ne soient soumis à une règle spécifique. Aux termes de l'art. 57 LICD, la valeur vénale des créances fait l'objet d'une estimation (al. 2); dans l'évaluation des créances et des droits litigieux ou douteux, il sera tenu compte du degré de probabilité de leur recouvrement (al. 3). b) En règle générale, les créances sont arrêtées à leur valeur nominale. Il est possible de s'écarter de la valeur nominale notamment lorsque la créance est douteuse, ou lorsqu'elle ne peut être évaluée de manière sûre (voir R. ZIGERLIG / G. JUD in M. ZWEIFEL / P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2ème éd., Bâle 2002, ad art. 14 n. 17). En pareil cas, le fait de s'écarter du principe de la valeur nominale n'est pas contraire à l'harmonisation fiscale, mais cela peut entraîner une inégalité de traitement entre le créancier et le débiteur d'une créance lorsque la totalité du montant dû est déduite chez le débiteur. Si la créance litigieuse ou douteuse se trouve dans la fortune privée, la probabilité de son recouvrement est directement prise en compte dans son évaluation. Si la créance appartient à la fortune commerciale, le créancier peut constituer une provision. Constituent des créances manifestement incertaines, celles dont le recouvrement est entaché d'un sérieux doute. Le fait qu'une procédure d'exécution forcée a déjà été introduite contre le débiteur n'est pas présumé. La probabilité du recouvrement et donc la dépréciation de la créance peut aussi être prouvée autrement, par exemple par un extrait du registre des poursuites ou un état de sa situation financière (M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3ème éd., Berne 2009, ad § 50 n. 4, 37 ss). c) Dans un arrêt déjà ancien, le Tribunal administratif du canton de Vaud s'est prononcé sur l'évaluation de créances détenues par un père à l'encontre de ses deux fils dont la société anonyme était surendettée. Après avoir rappelé que pour tenir compte de la probabilité des créances douteuses, il s'agit de jauger de la solvabilité du débiteur en tenant compte généralement d'un ensemble de circonstances (amortissements, paiement d'intérêts, liquidités disponibles pour le débiteur, situation financière de celui-ci), et qu'en vertu du principe de l'étanchéité des périodes fiscales, la probabilité de recouvrement doit être

examinée par rapport à la période de taxation en cause, il a rejeté le recours interjeté contre l'imposition dans la fortune du père des montants dus par les deux fils

- 6 - après avoir notamment constaté que ceux-ci n'étaient pas notoirement insolvable au vu de leur situation financière (voir ATAVD FI.1992.0033 du 15.3.1994 disponible sur Internet et jurisprudence citée).

## **E. 2**

a) Le recourant soutient qu'il a prêté à sa société 746'961 francs, "ceci depuis plusieurs années, comme présenté ci-après: 2007 2008 2009 Fr. Fr. Fr. Capital-actions 100'000.- 100'000.- 100'000.- Perte reportée -614'043.- -649'702.- -716'882.- Pour éviter la faillite, l'actionnaire a prêté à la SA: 709'351.- 710'149.- 746'961.-" L'autorité intimée ne met pas en cause l'existence d'un véritable prêt entre le recourant et sa société. Par conséquent, il convient d'examiner si la créance qui découle de ce prêt a été évaluée correctement ou non par l'autorité intimée. Aux fins de démontrer que sa créance envers sa société a perdu, actuellement, toute valeur, le recourant se prévaut de la mauvaise situation financière de la société ainsi que d'une convention de postposition conclue le 21 octobre 2010. b) Selon l'art. 725 al. 2 CO, s'il existe des raisons sérieuses d'admettre que la société est surendettée, un bilan intermédiaire est dressé et soumis à la vérification de l'organe de révision. S'il résulte de ce bilan que les dettes sociales ne sont couvertes, ni lorsque les biens sont estimés à leur valeur d'exploitation, ni lorsqu'ils le sont à leur valeur de liquidation, le conseil d'administration en avise le juge, à moins que des créanciers de la société n'acceptent que leur créance soit placée à un rang inférieur à celui de toutes les autres créances de la société dans la mesure de cette insuffisance de l'actif. On parle alors de postposition. Elle peut se définir comme le contrat par lequel un créancier s'engage, en cas de faillite de son débiteur, à renoncer à sa créance dans la mesure nécessaire à la couverture de toutes les autres créances, dans la mesure de l'insuffisance de l'actif résultant du surendettement de la société débitrice. En postposant une créance, le créancier renonce à l'exigibilité de sa créance tant que dure la situation de sous-bilan qualifié ou de surendettement, mais ne fait pas abandon de sa créance. La postposition n'est pas une mesure active d'assainissement; elle doit être accompagnée de mesures de restructuration et d'assainissement dont le but est d'éviter à la SA de tomber en faillite. De plus, la postposition n'éteint pas la dette. L'organe de révision doit vérifier que les conditions suivantes sont remplies: forme écrite; illimitée dans le temps tant que dure le surendettement et le risque de surendettement en cas de retour à la situation d'un sous-bilan qualifié (art. 725 al. 1 CO); irrévocable de la part du créancier tant que dure la situation de surendettement et de risque de surendettement; sans conséquence juridique négative pour le créancier. Le donneur de postposition doit pouvoir supporter la perte de la totalité de sa créance sans courir le risque de surendettement. Si tel n'est pas le cas, l'organe de révision ne peut accepter la déclaration de postposition et doit rappeler au conseil d'administration son devoir d'avis au juge de l'insolvabilité de la société. Le contrat de postposition ne déploiera ses effets que si la SA fait faillite; c'est alors que la créance postposée s'éteint dans la mesure nécessaire à la couverture de toutes les autres dettes sociales. Il n'est pas possible de connaître le montant de la remise de dette avant que la faillite ne soit prononcée (P. MONTAVON, Droit suisse de la SA, 2004, p. 428 ss; voir aussi F. BASTONS BULLETTI, La postposition de créance selon l'art. 725 al. 2 CO in RFJ, Le droit en mouvement, numéro spécial 2002, p. 103 ss).

- 7 - En l'occurrence, la convention de postposition du 21 octobre 2010 dont se prévaut le recourant n'a pas eu pour effet un abandon de la créance litigieuse. L'on ne pourrait donc

pas en déduire d'emblée que cette créance n'a plus de valeur imposable pour ce motif. Il importe en revanche d'examiner si et dans quelle mesure la société était en situation de surendettement au 31 décembre 2009. Si tel est bien le cas, il s'agira d'en tenir compte dans l'évaluation de la créance litigieuse soumise à l'impôt sur la fortune. c) Il ressort du bilan de la société du recourant ce qui suit: AKTIVEN PASSIVEN Umlaufvermögen Fremdkapital kurzfristig Flüssige Mittel, Wertschriften Lieferungen und Leistungen 1000 Kasse 4'375.45 2000 Kreditoren SFr 4'002.45 1021 Bank FKB 25 01 227.809-09 58'259.06 2050 Hilfskonto Löhne 72.45 1025 F KB 25 01 227.810-18 USD 8'492.69 Total Lieferungen und Leistungen 4'074.90 1060 Wertschriften 11'571.75 Passive Rechnungsabgrenzung 1061 Wertschriften USD 75'594.78 2300 Transitorische Passiven 2'500.00 Total Flüssige Mittel, Wertschriften 158'293.73 Total Passive Rechnungsabgrenzung 2'500.00 Forderungen Total Fremdkapital kurzfristig 6'574.90 1100 Debitoren CHF 669.25 Fremdkapital langfristig 1175 Verrechnungssteuer 105.32 Finanzverbindlichkeiten Total Forderungen 774.57 2400 KK Aktionär 746'961.43 Aktive Rechnungsabgrenzung Total Finanzverbindlichkeiten 746'961.43 1300 Transitorische Aktiven 10'835.35 Andere Verbindlichkeiten Total Aktive Rechnungsabgrenzung 10'835.35 2500 Mietgarantien 43'224.90 Total Umlaufvermögen 169'903.65 Total Andere Verbindlichkeiten 43'224.90 Anlagevermögen Total Fremdkapital langfristig 790'186.33 Finanzanlagen Eigenkapital 1440 Darlehensforderung 6'000.00 Kapital Total Finanzanlagen 6'000.00 2800 Aktienkapital 100'000.00 Mobile Sachanlagen Total Kapital 100'000.00 1520 Büromaschinen, EDV-Anlagen 3'975.00 Reserven, Bilanzgewinn Total Mobile Sachanlagen 3'975.00 2990 Gewinnvortrag / Verlustvortrag -649'702.52 Total Anlagevermögen 9'975.00 Total Reserven, Bilanzgewinn -649'702.52 Subtotal Aktiven 179'878.65 Total Eigenkapital -549'702.52 Verlust 67'180.06 Total Aktiven 247'058.71 Total Passiven 247'058.71 Il apparaît que les pertes reportées au 31 décembre 2009 s'élevaient à 649'702 fr. 52 de sorte que le capital-actions était ainsi largement surpassé et que la créance litigieuse (746'961 fr. 43) avait donc perdu sa valeur. Au 31 décembre 2008, le "Bilanzverlust" était de 649'702 fr. 52, au 31 décembre 2007 de 614'043 fr. 66 et l'année précédente de 604'138 fr. 98 déjà. L'on doit dès lors admettre que la société du recourant se trouvait dans une incapacité durable de faire face à ses engagements à la date déterminante du 31 décembre 2009 et que le recourant pouvait considérer qu'il ne récupérerait pas les montants prêtés, avant même d'avoir décidé de postposer sa créance. Celui-ci détient à lui seul l'essentiel des créances existant à l'encontre de sa société, et en cas d'assainissement comme en cas de faillite, il va perdre sa créance dans la mesure où il est à la fois actionnaire et créancier de sa société. L'on ne saurait donc continuer à l'imposer sur une créance que l'on peut, pour l'instant au moins, considérer comme

- 8 - irrécouvrable. L'autorité intimée reproche au recourant, en tant qu'organe de sa société, d'avoir renoncé à l'assainir de façon à faire disparaître les fonds propres négatifs. Si les montants que le recourant a prêtés à sa société étaient transformés en fonds propres, cela signifierait qu'il accepte de remettre sa dette et qu'il perd sa créance. Dans ces circonstances, l'impôt sur la fortune ne pourrait pas être perçu non plus sur dite créance. Comme c'est la valeur vénale de la créance qui est soumise à l'impôt sur la fortune, il importe de se fonder sur la situation réelle de la société indépendamment de ce qui a été entrepris ou non pour l'assainir. L'on ne saurait voir non plus dans cette renonciation à assainir un procédé insolite. Certes, la perte de valeur se répercute sur deux placements du recourant, non seulement sur la créance litigieuse mais également sur les actions. Il ne se justifie pas toutefois d'imposer les 746'961 francs pour dite créance dès lors que la société est surendettée. Quant à l'inégalité de traitement invoquée par l'autorité intimée en cas

d'admission du recours, l'on relèvera que la perte de valeur actuelle doit être admise comme pour l'imposition des titres en cas de fluctuation des cours, ou comme l'imposition d'un créancier détenant une acte de défaut de biens. Le principe de la capacité contributive postule que l'on tienne compte de la réalité de la situation patrimoniale du recourant dont la créance ne sera pas remboursée au vu du surendettement durable de la sa société. C'est d'ailleurs cette situation de surendettement qui a justifié la postposition de dite créance comme l'indique la première phrase de la convention du 21 octobre 2010. Et dans la mesure où cette créance doit être postposée - faute de quoi le juge devrait être avisé de l'insolvabilité de la société - elle ne fait plus partie de la fortune imposable, à tout le moins tant que dure le surendettement. Cela étant, il va de soi que la valeur de cette créance postposée devra être réexaminée lors de chaque période fiscale. Partant, le recours est admis.

### **E. 3**

Vu le sort du litige (voir art. 131 CPJA) et en application de l'art. 133 CPJA, il n'est pas perçu de frais. **l a C o u r a r r ê t e :** I. Le recours est admis. Partant, la créance du recourant à l'encontre de sa société doit être imposée à hauteur du franc déclaré. II. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais, par 350 francs, est restituée aux recourants. Le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public, conformément aux art. 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110). Givisiez, le 30 novembre 2012/ERI/ame La Greffière-rapporteure: Le Président:

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