

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 6 juillet 2007

Statuant sur le recours interjeté le 12 juin 2006
(4F 06 123 et 124)

par

la société **A. SA**, à X., représentée par la fiduciaire Anagest SA, case postale 187,
Rte de Moncor 2, 1752 Villars-sur-Glâne

contre

les décisions sur réclamation rendues le 16 mai 2006 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2004,

(report de pertes)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. Le 19 avril 2005, la société A. SA (ci-après: la société) dont le siège est situé à X., a déclaré une perte de 675'575 francs et un capital imposable de 297'793 francs pour la période fiscale 2004 (exercice comptable du 1^{er} janvier au 31 décembre 2004). Sous le chiffre 25.3 de la déclaration d'impôt, elle a fait valoir une "perte déductible 1999 non compensée" de 796'812 francs. Elle a produit un extrait d'une convention du 14 décembre 1999 conclue notamment avec son actionnaire majoritaire selon laquelle cet actionnaire abandonne à titre définitif et irrévocable le solde du compte-courant de 811'243,05 francs. La société a exposé qu'il s'agissait d'un abandon de créance de l'actionnaire, en fait, d'un apport de l'actionnaire.

Par taxation du 18 juillet 2005 pour l'année fiscale 2004, le Service cantonal des contributions a fixé le bénéfice imposable de la société à 131'300 francs, ce qui correspond à 13'130 francs d'impôt cantonal et à 11'160,50 francs d'impôt fédéral direct, l'impôt cantonal sur le capital étant arrêté à 565,65 francs.

- B. Le 14 septembre 2005, la société a formé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Elle a conclu à l'admission du report de perte tel qu'il a été revendiqué dans la déclaration d'impôt en application des art. 67 al. 1 de la loi sur l'impôt fédéral direct et 109 al. 1 de la loi sur les impôts cantonaux directs, en indiquant que l'autorité de taxation avait "eu connaissance de l'abandon de créance, par les comptes du deuxième exercice de la société (comptes 1999), et de la qualification d'abandon improprement dit par les documents joints à la déclaration d'impôt 2004". La société a notamment précisé que par la taxation du résultat de l'exercice 1999, l'autorité de taxation avait admis le produit de l'abandon de créance; elle a ajouté qu'un abandon de créance consenti par les actionnaires ne vaut pas abandon proprement dit lorsque l'avance a été octroyée en raison de la mauvaise marche des affaires.

Le 16 mai 2006, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a exposé que l'exercice commercial 1999 avait fait l'objet d'une révision le 28 juin 2001 dans les bureaux de la société, et que la taxation effectuée à la suite de ce contrôle fiscal avait été arrêtée sur la base des chiffres ressortant du bilan et du compte de pertes et profits, l'abandon de créances ayant été considéré comme un assainissement proprement dit. Il a

précisé que l'avis de taxation du 10 juillet 2001 résultant de l'expertise n'avait pas fait l'objet d'une réclamation et était entré en force. Le Service cantonal des contributions a relevé qu'en l'absence de fait nouveau justifiant la réouverture de la taxation de 1999, la société ne pouvait faire valoir la perte revendiquée.

- C. Par acte du 12 juin 2006, la société, toujours représentée par sa fiduciaire, a interjeté recours contre la décision précitée. Elle fait valoir que les comptes de l'exercice 1999 ont présenté l'abandon de créance, sous le titre "Produits et charges extraordinaires", pour 811'243,05 francs, et que par la suite, des résultats bénéficiaires ont été enregistrés (3'202.- en 2000, 16'017.- en 2001, 23'789.- ou avant reprise 24'000.- en 2002 et 14'876.- en 2003). Elle rappelle que le premier exercice de la société de juillet à décembre 1998 a fait apparaître un bénéfice de 4'238 francs pour un chiffre d'affaires total de 21,1 mios de francs, l'actif étant de 6,7 mios de francs avec un capital-actions de 100'000 francs et les créanciers du groupe présentant un montant de 1,9 mios de francs. La société souligne que la difficulté de trouver une solution à l'ancienne A. SA sur le site de X. et les efforts pour le maintien de places de travail avaient fait l'objet de nombreux articles de presse, que la société A. SA avait été constituée pour reprendre une partie de l'activité, le reste de l'activité ayant été repris par une autre entité, détenue par des tiers. Elle précise que la convention d'abandon de créance signée en 1999 fait référence à l'activité de l'ancienne A. SA et confirme que la fondation de A. SA a été opérée le 17 juillet 1998 par B. et la famille C. Elle ajoute qu'entre le moment de la constitution de la société et celui de la convention d'abandon, la fusion D./B. avait donné lieu à la création de E. Cette société devenue majoritaire de A. SA aurait décidé de ne plus maintenir son engagement, comme l'indique la convention dans son chapitre III et selon laquelle il était prévu que E. se rembourse son compte courant en reprenant des installations, en laissant un montant en compte courant, en octroyant un prêt et en abandonnant finalement le solde de sa créance. De l'avis de la société, la courte durée de l'exercice 1998 démontrerait que le montant avancé par l'actionnaire majoritaire valait fonds propres, et un autre créancier, un établissement bancaire, n'aurait pas consenti à un tel investissement. Elle expose que la rapidité de l'abandon, soit l'année suivant la constitution, confirme encore la qualité de fonds propres pour les fonds ouverts dans les comptes de A. SA, au nom de l'actionnaire majoritaire. La société conteste l'affirmation du Service cantonal des contributions selon laquelle l'abandon de créance aurait été traité en tant que "abandon proprement-dit", la qualification de cet abandon ne lui ayant pas été communiquée. Elle souligne que, contrairement à ce que l'autorité de taxation conclut dans sa décision sur réclamation, la procédure engagée contre la taxation 2004 ne repose pas sur une demande de révision, mais sur l'application des règles en vigueur relatives au report de pertes.

Dans ses observations du 7 septembre 2006, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours avec suite de frais. Il explique que selon le rapport de révision daté du 9 juillet 2001 ainsi que la taxation notifiée le 10 juillet 2001 pour la période fiscale 1999, le bénéfice imposable de la société s'établissait à 14'431 francs, et que selon cette taxation, il a considéré l'abandon de créance comme un assainissement proprement dit; si tel n'avait pas été le cas et s'il l'avait considéré comme un assainissement improprement dit, l'avis de taxation aurait mentionné comme résultat une perte de 796'812 francs (Fr. 811'243.- ./ Fr. 14'431.-). Le Service cantonal des contributions rappelle que cet avis de taxation n'a pas été contesté par la contribuable. Quant au grief selon lequel la qualification de l'abandon de créance n'aurait pas été communiquée à la société, il précise qu'il n'avait rien à signaler sur l'avis de taxation du 10 juillet 2001 étant donné que cette taxation de l'exercice 1999 ne s'écartait pas de la déclaration d'impôt déposée. Il ajoute que la réclamation ne peut pas être considérée comme une demande de révision de la taxation de 1999, et relève que la fiduciaire ne le demande pas mais qu'elle requiert l'application des règles sur le report de pertes. Il souligne qu'il n'a pas à juger, dans la procédure concernant la taxation de l'exercice 2004, si la taxation de 1999 était correcte ou pas, que la recourante avait tout loisir de contester cette dernière taxation en temps opportun et que lorsque celle-ci a rempli sa déclaration, elle a considéré l'abandon de créance comme un assainissement proprement dit à défaut de quoi elle aurait déclaré une perte. Le Service cantonal des contributions indique que dans la pratique, les pertes sont prises en considération d'office et qu'une perte qui n'a pas été mentionnée comme telle dans un avis de taxation peut encore être revendiquée lorsqu'elle influence le bénéfice imposable de la période antérieure. A son avis toutefois, tel n'est pas le cas en l'occurrence dans la mesure où les déclarations fiscales déposées par la société pour les années 2000, 2001, 2002 et 2003 présentent toutes un bénéfice imposable et ne font état d'aucune perte. Et de relever enfin que la société ne se trouve pas dans une situation où l'autorité de taxation aurait omis de communiquer le montant de la perte qu'elle aurait admise, aucune perte n'ayant été admise en 1999.

La société a déposé ses contre-observations le 5 octobre 2006. Elle maintient ses conclusions et réitère le point de vue selon lequel l'abandon de créance de 1999 est un "abandon improprement dit", ce qui doit permettre de compenser les pertes qui ne l'ont pas été.

En droit:

I. Procédure applicable, jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal administratif - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.
- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 06 123) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 06 124). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 06 123)

2. Le recours, déposé le 12 juin contre une décision du 16 mai 2006, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
3. a) La recourante demande que la perte résultant de l'abandon de créance intervenu en 1999 - qui en l'espèce n'a été à l'époque et les périodes fiscales suivantes ni revendiquée par la contribuable ni déduite par l'autorité de taxation - soit reportée sur l'exercice 2004. Elle souligne toutefois expressément qu'elle ne demande pas la révision de sa taxation de 1999, mais la simple application de l'art. 67 al. 1 LIFD pour la période fiscale 2004.

Aux termes de cette disposition, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années.

- b) Par exception au principe de l'étanchéité des exercices, la perte qui n'a pas pu être compensée avec les autres revenus obtenus pendant la période fiscale au cours de laquelle le ou les exercices ont été bouclés peut être imputée sur le revenu acquis ultérieurement (P.-A. LOOSLI, Imposition directe des PME en droit fédéral, Berne 2005, p. 89). Les pertes annuelles reportées sur plusieurs années commerciales doivent être compensées dans l'ordre de leur apparition. Doivent d'abord être déduites les pertes qui ont pris naissance dans les années commerciales les plus anciennes. Au cas où le bénéfice imposable est trop faible pour permettre de compenser l'ensemble des pertes, celles qui n'ont pas été compensées doivent être reportées telles quelles sur les années commerciales les plus récentes. L'on peut se demander si, en raison de la formulation "à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années", il existe un droit à une pleine déduction fiscale de l'ensemble des pertes, en particulier lorsqu'un contribuable a omis de faire valoir une perte subie antérieurement. Cette formulation suppose une obligation de faire valoir à temps les reports de perte concernés. Le droit au report de pertes doit ainsi être examiné lors de chaque période fiscale, en particulier pour savoir dans quelle mesure ces reports de pertes sont encore compensables et s'ils n'auraient pas déjà dû être pris en considération lors de périodes fiscales antérieures. Les pertes doivent être compensées avec le bénéfice de l'année la plus proche possible de celle durant laquelle elles se sont produites et y renoncer n'est pas admissible. Cela signifie que le contribuable ne peut pas, selon son bon vouloir, ne pas compenser une perte subie dans une année antérieure si cela était possible au regard du bénéfice réalisé. Le

Tribunal administratif du Canton de Zurich a lui aussi considéré qu'il n'était pas possible de rattraper ultérieurement la compensation d'un report de pertes (voir StE 1995 ZH B 72.19 n° 5 consid. 2). Il a ainsi jugé que la prise en considération ultérieure d'excédents de pertes était en général exclue dans une procédure de taxation ou lors de l'exercice d'une voie de droit ordinaire si une taxation entrée en force ne fixait pas le bénéfice imposable à 0 (voir P. BRÜLISAUER / S. KUHN *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, Bâle 2000, ad art. 67 n. 9; P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, Bâle 2001, ad art. 67 n. 10 et références citées).

- c) Dans un arrêt 2A.587/2002 du 11 mars 2003 (publié *in* RF 2003 p. 365 ss ainsi qu'à l'adresse Internet: www.bger.ch), le Tribunal fédéral a rappelé ces principes en relevant que la loi limite la possibilité de compenser des pertes en prévoyant d'une part que ne peuvent être revendiquées que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale et d'autre part, que leur déduction est possible uniquement si elles n'ont pas pu être prises en considération les années précédentes. Si la personne morale contribuable a omis, dans une période fiscale antérieure, de revendiquer la déduction d'une perte, respectivement d'un report de perte de son bénéfice imposable, la compensation de cette perte ne peut pas être rattrapée dans une période fiscale ultérieure. Les pertes doivent, de manière constante, être compensées avec le bénéfice de l'année la plus proche possible. Notre Haute Cour a considéré que lorsqu'une personne morale est imposée pour une période fiscale et qu'elle ne conteste pas cette taxation, les pertes de l'exercice correspondant, respectivement le report de pertes provenant d'exercices précédents ne peuvent plus être invoqués lors de périodes fiscales ultérieures. Ceci en opposition à une taxation indiquant un bénéfice imposable égal à 0; une telle taxation ne fait pas disparaître le droit aux reports de pertes (voir également à ce sujet l'arrêt rendu par la Cour fiscale en la cause 4F 96 18 du 12 mars 1999 publiée *in* RFJ 2000 p. 137 ss). Pour ce qui est de l'admissibilité du report de pertes, il est sans importance que la taxation des années précédentes ait été effectuée de manière ordinaire ou d'office.
4. En l'espèce, la recourante soutient tout d'abord que la qualification de l'abandon de créance ne lui a pas été communiqué à l'époque. A son avis, l'abandon de créance intervenu en 1999 constituerait un assainissement improprement dit justifiant un rattrapage de la perte qui n'a pas été compensée à l'époque, ce que l'autorité intimée a précisément écarté (voir sur cette question la circulaire AFC n° 14 du 1^{er} juillet 1981 relative aux abandons de créances consentis par les actionnaires lors d'assainissement de sociétés anonymes publiée à l'adresse Internet: www.estv.admin.ch).

Il ressort du dossier que pour la période fiscale 1999, la recourante avait en effet été taxée sur un bénéfice imposable de 14'431 francs. Dans cette mesure, il apparaissait clairement que l'autorité de taxation n'avait pas admis la perte litigieuse, celle-ci n'ayant, au demeurant, pas été revendiquée dans la déclaration d'impôt. A l'époque, tant la recourante que l'autorité intimée sont parties du principe qu'il ne s'agissait pas d'un des cas d'exception prévus par la circulaire précitée et que la recourante avait bénéficié d'un assainissement proprement dit qui ne lui permettait pas de rattraper ultérieurement les pertes épongées par l'abandon de créance. D'autre part, la recourante ne se trouvait donc pas dans la situation d'un contribuable taxé sur un bénéfice de 0 - au contraire de l'affaire précitée jugée par la Cour le 12 mars 1999 - et qui l'aurait empêchée de connaître la position de l'autorité de taxation sur la perte litigieuse. Comme le report de perte revendiqué suppose de réouvrir une taxation entrée en force puisqu'elle n'a pas été contestée à l'époque, cela signifie qu'un motif de révision devrait être donné en l'occurrence, ce qui paraît improbable. Dans la mesure toutefois où la recourante ne demande pas la révision de cette taxation, point n'est besoin d'examiner plus avant cette question.

La recourante considère que l'art. 67 al. 1 LIFD lui donne le droit d'obtenir le report de la perte litigieuse sur l'exercice 2004. Tel n'est toutefois pas le cas puisque, comme cela a été relevé plus avant, l'interprétation de cette disposition légale exige de la part du contribuable qu'il fasse valoir la perte revendiquée sans attendre. La recourante, qui a omis de demander que la perte subie en 1999 soit déduite du bénéfice taxé pour cette période-là, ne peut pas obtenir le rattrapage de cette perte en 2004. Comme cela a été exposé plus avant, elle ne peut pas déterminer à son gré à quelle période fiscale elle entend faire valoir des pertes et des reports de pertes qui n'ont pas pu être compensées avec des bénéfices. Cette solution est conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral ainsi qu'à la doctrine précitées. Il s'ensuit que le recours est rejeté.

5. ...

III. Impôt cantonal (4F 06 124)

6. Le recours, déposé le 12 juin contre une décision du 16 mai 2006, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14), 180 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

7. a) En droit cantonal, les art. 25 al. 2 LHID et 109 al. 1 LICD prévoient également que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années.

- b) En présence de règles similaires, il convient de rejeter le recours déposé au niveau de l'impôt cantonal pour les mêmes raisons que celles développées pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 4).

403.64;403.67;402.70;403.91;004.15