



604 2011-53

Arrêt du 30 novembre 2012

COUR FISCALE

COMPOSITION

Président: Hugo Casanova
Assesseurs: Michael Hank, Berthold Buchs,
Albert Nussbaumer, Jean-Marc Vionnet
Greffière-rapporteuse: Elisabeth Rime Rappo

PARTIES

A. _____ et B. _____, recourants, représentés par le Cabinet de conseil fiscal André-Claude Cotting

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

OBJET

Impôt sur la fortune des personnes physiques; valeur vénale d'une créance postposé

Recours du 20 mai 2011 contre la décision sur réclamation du 2 mai 2011 relative à l'impôt cantonal de la période fiscale 2009

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. B. _____ a prêté un montant de 746'961 francs (selon compte courant) à la société C. _____ SA, une société spécialisée dans le commerce de produits, marchandises et matières premières de toute nature, l'achat, vente, gérance, administration et mise en valeur de biens mobiliers et immobiliers ainsi que participation et dont il est l'actionnaire unique et l'administrateur avec signature individuelle.

Pour la période fiscale 2009, les époux A. _____ et B. _____ ont annoncé sous le code 3.210 de leur déclaration d'impôt des placements privés d'un montant de 1'102'601 francs au 31 décembre 2009. Dans l'annexe 01 "Etat des titres et autres placements de capitaux", la créance privée qu'ils détenaient à l'encontre de la société C. _____ SA a été déclarée pour un montant de 1 franc.

Par taxation ordinaire du 17 mars 2011, le Service cantonal des contributions a arrêté le montant des placements privés à 1'931'386 francs après avoir repris notamment le montant du prêt. L'impôt cantonal sur la fortune dû par les époux A. _____ et B. _____ a été fixé à 20'888 fr. 70 sur la base d'une fortune imposable de 5'968'214 francs.

B. Le 14 avril 2011, B. _____ a formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée en ces termes:

"In den Privatkapitalien haben Sie das Kontokorrent der Firma C. _____ AG von CHF 1.00 auf CHF 746'961.00 korrigiert. Die Firma hatte per 31.12.2009 einen Verlustvortrag von CHF 649702.52. Der Verlust des Jahres 2009 betrug CHF 67'108.06, was einen kumulierten Verlustvortrag von CHF 716'810.58 ergibt. Das Aktienkapital ist nach wie vor CHF 100'000.00. Außerdem habe ich als einziger Aktionär der Firma auf mein Darlehen (CHF 746'961.00 per 31.12.2009) Rangrücktritt gewährt. Ich bitte Sie daher, den korrigierten Wert auf CHF 1.00 zurückzusetzen."

Par décision du 2 mai 2011, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a considéré ce qui suit:

"Gemäss Bilanz vom 31.12.2009 der Firma C. _____ AG, existiert unter dem Titel „Fremdkapital“ eine KK Schuld in Form eines Darlehens gegenüber dem Aktionär. Demnach schuldet diese Firma ihrem Aktionär Herrn B. _____ einen Betrag von CHF 746'961.-.

Dabei ist nirgends die Rede von einem Rangrücktritt und ebenso wenig wurde das Darlehen in Eigenkapital „gewandelt“ das heisst mit dem Verlustvortrag aus der Bilanz verrechnet.

In Würdigung dieser bilanzmässig dargelegten Situation, muss davon ausgegangen werden, dass der Aktionär bisher nicht definitiv auf seinen ihm zustehenden Darlehensvertrag verzichtet hat.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass ihm dereinst - vorausgesetzt dass die finanziellen Möglichkeiten seiner Firma dies zulassen - der Darlehensbetrag vollumfänglich wieder zurückvergütet wird.

Außerdem handelt es sich um ein Privatdarlehen, womit für die Besteuerung nur die Berücksichtigung der tatsächlichen Situation in Frage kommt. Eine im Bereich des

Geschäftsvermögens übliche buchhalterische Rückstellung kommt bei Privatvermögen jedenfalls nicht in Frage".

C. Par acte du 20 mai 2011, les époux A._____ et B._____ ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée par l'intermédiaire de leur mandataire. Ils concluent à ce que, pour l'année de taxation 2009, il ne soit pas attribué de valeur pour l'impôt sur la fortune à la créance de 746'961 francs. Ils expliquent que la société C._____ SA est en surendettement et que les rapports de révision - D._____ AG pour l'exercice 2007 et E._____ AG pour l'exercice 2008 - ont régulièrement fait référence à la convention de postposition signée par le créancier; ce document a été signé le 21 octobre 2010 à la même date que la déclaration d'impôt 2009 régulièrement déposée, le rapport de l'administrateur et le procès-verbal de l'assemblée générale. Ils rappellent que dans l'évaluation des créances et des droits litigieux ou douteux, il doit être tenu compte du degré de probabilité de leur recouvrement, et relèvent que dans la décision sur réclamation, l'autorité requiert la présence d'une convention de postposition. Or, à leur avis, cette démarche ne répond pas au texte de loi. Ils ajoutent que: *"Toutefois, pour constater qu'il n'y a pas eu une telle convention, sans en faire la demande au contribuable, elle a dû consulter les comptes déposés au chapitre de la société. Elle y fait explicitement référence: « Gemäss Bilanz vom ». Elle aurait aussi dû constater à la lecture des fonds propres que le recouvrement de la créance était entièrement compromis".*

L'avance de frais fixée à 350 francs par ordonnance du 23 mai 2011 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 7 juillet 2011, le Service cantonal des contributions expose que le recourant possède la totalité des actions de la société C._____ SA et que, dans la mesure où le montant de la créance est mentionné comme prêt dans les fonds étrangers de dite société, cela implique que le montant du prêt devient imposable dans la fortune du recourant au même titre que les actions qu'il détient. Il se réfère ensuite à la page 1 de la convention de postposition annexée au recours dans laquelle il est indiqué que: *"Der Verwaltungsrat der Schuldnerin erwartet, gestützt auf die prognostizierte Ertragsentwicklung, dass es in absehbarer Zeit gelingen wird, durch bessere Ergebnisse die Überschuldung aus eigener Kraft zu beseitigen"*, et considère qu'il n'est pas du tout établi que l'actionnaire et créancier devra vraiment assainir lui-même la société, dont le bilan présente des fonds négatifs de 549'702 fr. 52 au 31 décembre 2008. Le Service cantonal des contributions constate que, par contre, sous point 3 de la convention, le dirigeant et l'actionnaire de la société se réserve le droit d'assainir la société en transformant son prêt à sa propre société en fonds propres, puisqu'il est mentionné *"Vorbehalten bleiben einzig der Forderungsverzicht oder die ganze oder teilweise Umwandlung der Forderungen in Eigenkapital der Schuldnerin"*. A son avis, le créancier et actionnaire de la société C._____ SA n'a pas formellement pris la décision d'assainir lui-même cette société, ce dont il y a lieu de tenir compte d'un point de vue fiscal. Le Service cantonal des contributions estime que, par conséquent, aussi longtemps que l'assainissement au niveau du bilan n'est pas réalisé, il convient de séparer les fonds étrangers et les fonds propres dans la société, même si économiquement il s'agit de la même entité. Après avoir souligné que c'est l'art. 57 de la loi sur les impôts cantonaux qui doit s'appliquer en l'espèce, il relève, comme le mandataire du recourant, que le bilan au 31 décembre 2009 ainsi que ceux des années précédentes font état, dans les fonds étrangers, de l'existence du prêt qui a été éliminé pour le calcul des fonds propres de la société C._____ SA, de sorte que la valeur des

actions a été prise en considération pour la valeur de 1 franc pour mémoire. Le Service cantonal des contributions soutient que la situation particulière du recourant, à la fois actionnaire et créancier, l'amène à conclure au rejet du recours à défaut de quoi il s'ensuivrait une inégalité de traitement vis-à-vis d'autres actionnaires/créanciers de sociétés avec un prêt postposé. Il signale que jusqu'ici, il n'a jamais accepté "*comme provision de pertes futures, l'existence d'une convention de postposition sur un prêt imposable dans la fortune privée de l'actionnaire. Ainsi, le dirigeant et l'actionnaire de la société doit assumer ses propres décisions*". Il maintient que la créance litigieuse doit être imposée à hauteur de la valeur retenue en procédure de taxation étant donné que dans le cas contraire, le risque de perte serait pris deux fois en considération pour l'imposition de la même fortune.

Les recourants ont fait part de leurs contre-observations le 26 juillet 2011 en maintenant également leurs conclusions. Ils remarquent que sans la signature d'une convention de postposition, les organes de la société auraient dû aviser le juge qui aurait prononcé la faillite de la société C._____ SA, ce qui aurait obligé l'autorité de taxation à reconnaître tant la perte du capital-actions que celle de la créance. Ils rappellent que chaque valeur mobilière doit être estimée à sa valeur à la date déterminante, et que la Conférence suisse des impôts a émis des instructions pour l'estimation des titres non cotés. Ils se prévalent de l'art. 14 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts cantonaux et observent que si une créance n'a pas de valeur de rendement, elle a par contre une valeur vénale. Et de se demander quelle serait la valeur qu'un tiers aurait offert pour la reprise d'une créance postposée ? Selon eux, que la créance soit postposée ou abandonnée cela ne change rien: le montant des fonds propres de la société reste identique. Comme l'indique la loi pour: "*... l'évaluation des créances ..., il sera tenu compte du degré de probabilité de leur recouvrement*", ils concluent à ce que le degré de recouvrement de la créance postposée soit pris en compte à la lecture des comptes de la société débitrice, laquelle est en situation d'endettement non contestable.

Le 25 août 2011, le Service cantonal des contributions a déposé ses ultimes remarques. Il relève notamment qu'aucune explication n'est donnée quant à la décision des organes de la société de renoncer finalement à transformer en fonds propres les fonds étrangers que l'actionnaire avait mis à disposition de sa société pour faire disparaître les fonds propres négatifs. Pour le Service cantonal des contributions, aussi longtemps que le bilan officiel de la société fait apparaître dans ses passifs un prêt, une autre personne physique ou morale doit alors déclarer ce même montant dans ses actifs. Il ajoute que, étant entendu que le but premier d'une société anonyme est la recherche de profits, le fait d'avoir attendu pour assainir la société endettée pourra avoir un effet bénéfique pour la société et son actionnaire le jour où celle-ci aura un bénéfice à déclarer. Il refuse par conséquent de prendre en considération un risque potentiel sans que le cas ne se présente par une perte effectivement subie par l'actionnaire.

Le 6 septembre 2011, les recourants ont transmis à leur tour des ultimes remarques en maintenant leurs conclusions. Ils font valoir que la créance en cause doit être estimée à sa valeur vénale et le fait qu'elle ait été traitée d'une manière ou d'une autre dans la présentation des comptes de la société débitrice par les organes de celle-ci n'a aucune influence sur cette valeur.

Une copie de cette détermination a été communiquée au Service cantonal des contributions pour information le 7 septembre 2011.

Sur requête de la déléguée à l'instruction, le mandataire des recourants a produit au dossier, en date du 1^{er} octobre 2012, un exemplaire des comptes de la société C._____ SA pour la période fiscale concernée. Il a précisé qu'aucun rapport de révision n'a été établi pour 2009 dans la mesure où la société a renoncé à un contrôle restreint pour cette année-là.

e n d r o i t

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)*, 2^{ème} 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*, 3^{ème} 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

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).

2. a) Le recourant soutient qu'il a prêté à sa société 746'961 francs, "ceci depuis plusieurs années, comme présenté ci-après:

	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>
	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).

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 /	-649'702.52
Total Anlagevermögen	9'975.00	Verlustvortrag	
<i>Subtotal Aktiven</i>	<i>179'878.65</i>	Total Reserven, Bilanzgewinn	-649'702.52
<i>Verlust</i>	<i>67'180.06</i>	Total Eigenkapital	-549'702.52
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 engagement 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

irrecouvrable. 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.

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.

I 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: