

VD_OMNI FI.1999.0037 vom 17. August 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-08-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0037

FR: VD_OMNI FI.1999.0037 du 17 août 2000

IT: VD_OMNI FI.1999.0037 del 17 agosto 2000

Regeste

c/ ACI | Les participations - ici d'une snc dans deux SA -, pour être attribuées à la fortune commerciale, doivent servir, entièrement ou de manière prépondérante, l'entreprise exploitée par la snc; tel n'est pas le cas en l'espèce (les s.a. n'apparaissent en rien comme les filles de la snc). (RECOURS ADMIS PAR LE TRIBUNAL FÉDÉRAL).

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 17.08.2000 FI.1999.0037

c/ ACI | Les participations - ici d'une snc dans deux SA -, pour être attribuées à la fortune commerciale, doivent servir, entièrement ou de manière prépondérante, l'entreprise exploitée par la snc; tel n'est pas le cas en l'espèce (les s.a. n'apparaissent en rien comme les filles de la snc). (RECOURS ADMIS PAR LE TRIBUNAL FÉDÉRAL).

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 17 août 2000 sur les recours formés par feu A. F. _____, représenté par l'avocat Jean-Claude Perroud, case postale 3648, à 1002 Lausanne, d'une part, et par B. F. _____, à _____, représenté par l'avocat Olivier Weniger, case postale 2293, à 1002 Lausanne, d'autre part contre les décisions rendues le 20 avril 1999 par l'Administration cantonale des impôts, tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct, relatives à des décisions de taxation définitive, des rappels d'impôt et des prononcés d'amende pour les périodes 1993-1994 à 1997-1998, ainsi qu'à la taxation d'un bénéfice en capital réalisé en 1995 par les deux intéressés. * * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. André Donzé et M. B. F. _____ Wilhelm, assesseurs. Vu les faits suivants: A. C. F. _____ a ouvert une première boucherie en 1934. Au vu du développement de son entreprise et de l'intérêt de ses deux fils A. F. _____ et B. F. _____, ceux-ci ont fondé en 1962 une société en nom collectif (inscrite le 2 août de la même année au registre du commerce). Ledit registre décrit de la manière suivante l'objet initial de l'entreprise: "Exploitation d'une boucherie-charcuterie, fabrique de salamis et d'articles de charcuterie, et en général l'alimentation sous toutes ses formes." Les trois associés bénéficiaient de parts égales au sein de la société précitée. On notera que divers immeubles ont été inscrits au registre foncier au nom de la société en nom collectif (immeuble de la rue de W. _____ à Lausanne, ainsi que celui de la route Y. _____ de Prilly); ce dernier bien-fonds a accueilli ultérieurement la _____, constituée en société anonyme. Au demeurant les actions de cette dernière étaient détenues par la société en nom collectif également. Le but de la société a été modifié de la manière suivante en 1982: "Commerce dans le domaine de l'alimentation, en particulier d'articles de boucherie; étude, financement et développement d'activités commerciales." Au cours de l'audience du tribunal, dont il sera question plus loin, B. F. _____, ainsi que le témoin D. _____ ont été interpellés au sujet de cette modification du but de la société en nom collectif. Ils ont

déclaré que celle-ci était en relation avec les prises de participation de la société en nom collectif dans diverses boucheries, ainsi que dans X. _____ SA (on reviendra plus bas sur cette dernière prise de participation). De manière générale, la société en nom collectif avait initialement pour but de servir de cadre juridique à une boucherie de quartier, sise à la rue de W. _____, dont la gestion était confiée à C. F. _____ (et ultérieurement à un tiers). Par la suite, son champ d'activité s'est étendu quelque peu, englobant en effet deux autres boucheries (boucherie Elikan, puis boucherie Chateaubriand, dès 1981). Le témoin D. _____ a d'ailleurs produit à ce propos un tableau relatif à l'évolution du chiffre d'affaires des boucheries de F. _____ et fils SNC, qui évoque un montant de 1'823'000 fr. de chiffre d'affaires pour 1971 (avec deux boucheries), celui-ci s'élevant en 1992 à 3'771'000 fr. (avec trois boucheries; ces chiffres s'inscrivent ensuite à la baisse en 1993 et 1995, soit jusqu'à un montant un peu inférieur à 3'000'000 fr. pour ce dernier exercice).

B. _____ a) C. F. _____, A. F. _____ et B. F. _____ ont créé en 1966 F. _____ SA, société dont ils se sont répartis les titres, avec siège à V. _____. Lors de sa création, le but de la société anonyme était "la fabrication et la vente de produits carnés et l'alimentation sous toutes ses formes". Initialement fixé à 210'000 fr., le capital-social a été augmenté à 660'000 fr. en 1972. Il découle des déclarations recueillies en audience que cette société a été créée dans le but de réaliser un projet de nature industrielle, dont les animateurs seraient les frères A. F. _____ et B. F. _____; leur père C. F. _____, même s'il participait au financement de cette opération, n'en était pas un participant actif. Au demeurant, B. F. _____ voulait notamment mettre à profit dans ce projet la formation qu'il avait acquise aux Etats-Unis. L'idée était de créer un centre de production (comportant un abattoir et fabrique de produits carnés) destiné, en tant que grossiste, à approvisionner notamment les grandes surfaces, ce que les fondateurs ne pouvaient envisager depuis le commerce de la rue de W. _____. b) Lors de sa création, la société anonyme a acquis divers terrains au ***** à V. _____, en vue d'y construire une fabrique, respectivement des abattoirs. On note que le bureau de la société était fixé, à l'origine, à Lausanne, dans les locaux de la société en nom collectif. L'exploitation a débuté en 1969. F. _____ SA a très rapidement été amenée à livrer de la viande à des grandes surfaces, dans un premier temps Carrefour et La Placette. c) Il ressort du dossier que F. _____ SA a repris en 1970 certains biens de la société en nom collectif, soit notamment du matériel, des véhicules, des marchandises (avec un transfert de réserves latentes) et une provision pour débiteurs douteux. Par la suite, l'augmentation du capital, par 450'000 fr., réalisée durant l'année 1972, a été libérée par la voie d'une compensation avec des créances que les trois associés détenaient contre la société anonyme. Il faut noter aussi la présence au passif de F. _____ SA d'un compte-courant important au nom de la société en nom collectif (bilans aux 31 janvier 1969 et 1970), devenu compte créancier actionnaire (bilans au 31 janvier 1971 et au 31 janvier 1972), ce qui n'excluait pas d'autres prêts de la société en nom collectif, comme l'indique le détail du poste "créanciers divers". d) Le chiffre d'affaires de la société anonyme s'est élevé à 5,4 millions de francs durant le premier exercice social; il s'est ensuite très rapidement accru pour atteindre près de 100'000'000 fr. durant les années 1994 et 1995. A cette dernière période, la société anonyme disposait de quelque 250 à 300 employés. e) La société en nom collectif, peu après l'ouverture de l'usine de V. _____, a disposé de gérants pour ses différentes boucheries. Selon B. F. _____, ces gérants n'avaient nullement l'obligation de s'approvisionner auprès de F. _____ SA; ils le faisaient toutefois pour une part importante de leurs produits. Il reste que les volumes vendus aux boucheries de la société en nom collectif demeuraient peu importants par

rapport à l'ensemble du chiffre d'affaires de F. _____ SA (v. le tableau figurant dans le mémoire de recours, qui montre que la part de viande fournie aux boucheries s'élevait à moins de 2% du chiffre d'affaires de la société anonyme précitée). B. F. _____ a en outre indiqué que les conditions faites par F. _____ SA aux boucheries de la société en nom collectif étaient celles du marché; le témoin D. _____ a tout au plus indiqué que la SA accordait des facilités de crédit à ces boucheries. Par ailleurs, la SA assumait certains travaux administratifs pour la société en nom collectif (paiement des salaires notamment). L'ACI a mis en évidence certaines relations financières entre F. _____ SA et la société en nom collectif; outre les points précités (sous lettre c ci-dessus), qui ont trait à la phase de démarrage de F. _____ SA, on note que la société en nom collectif a bénéficié entre 1991 et 1994 d'un financement par la société anonyme (soit des montants dépassant 1'000'000 fr.). Au cours de l'instruction, diverses hypothèses ont été émises quant à l'utilisation de ce prêt par la société en nom collectif; le témoin D. _____ a évoqué un crédit lié aux fournitures des boucheries. L'ACI, pour sa part, a mentionné la possibilité d'une aide de la SA au financement de la transformation de certaines boucheries, respectivement de prises de participations dans d'autres sociétés exploitant également des boucheries (*****, notamment). C. _____ C. F. _____, A. F. _____ et B. F. _____ ont enfin créé le 6 janvier 1989 (date des statuts), la société anonyme F.-G. _____ SA, à Prilly, avec siège à la route Y. _____. Selon la publication de la Feuille officielle suisse du commerce, elle a pour but l' "exploitation de boucheries, fabrication et vente de produits carnés et d'une manière générale toutes activités dans le domaine de l'alimentation" . Son capital a été fixé à 210'000 fr.; les fondateurs se sont au demeurant répartis les actions par parts égales. A l'audience, B. F. _____ et D. _____ ont expliqué que les frères F. _____ souhaitaient gagner le créneau de l'approvisionnement en viande du secteur de l'hôtellerie. Il apparaissait ainsi peu adéquat que la même entité (soit F. _____ SA) livre simultanément les grandes surfaces, d'une part, et les hôtels et restaurants, d'autre part. Telle était ainsi la motivation de la création de cette nouvelle société. Concrètement, F.-G. _____ SA se fournissait auprès de F. _____ SA, pour vendre ses produits auprès des hôtels et cafés-restaurants. L'instruction n'a pas permis d'établir de véritables liens entre F.-G. _____ SA et la société en nom collectif. D. _____ a) C. F. _____ est décédé en 1990. Cela étant, ses deux fils ont poursuivi l'exploitation de la société en nom collectif; ils se sont en outre partagés les actions de leur père, devenant ainsi propriétaires des titres des deux sociétés anonymes chacun pour la moitié. Ce point a été confirmé en audience par le témoin D. _____. b) Les intéressés ont été contactés par Bell, en vue d'une reprise du "groupe F. _____" . Les événements qui ont suivi apparaissent comme des mesures de mise en oeuvre en vue de ce transfert. A fin 1995, la société en nom collectif a cédé l'ensemble des boucheries qu'elle exploitait à F. _____ SA (valeur du capital boucherie transféré: 232'000 fr., montant net). Le témoin D. _____ a été interpellé sur cet aspect de la transaction; il a déclaré que c'est à l'initiative du groupe Bell SA que le transfert a porté aussi sur les boucheries; Bell SA souhaitait en effet éviter que, après l'acquisition de F. _____ SA, subsistent à Lausanne des exploitations de boucherie à l'enseigne F. _____, qui ne seraient pas incluses dans le groupe. Le 11 novembre 1996, B. F. _____ et A. F. _____ ont transféré les actions de F.-G. _____ SA à F. _____ SA pour le prix de 350'000 fr.; ce montant a été crédité par moitié sur les comptes de B. F. _____ et A. F. _____. Enfin, par convention du 19 novembre 1996, B. F. _____ et A. F. _____ ont vendu à Bell SA, à Bâle, la totalité du capital-actions de 660'000 fr. de

la société F. _____ SA. Le transfert devait se dérouler en diverses tranches, la première, soit la plus importante portant sur 64% du capital-actions (elle comprenait la totalité des titres détenus par A. F. _____, plus une part de ceux de son frère B. F. _____) pour un montant total de 14 millions. Le solde devait être transféré par étapes pour un montant minimum total de 6 millions, au plus tard d'ici au 31 mars 2002; dans les faits, le transfert du solde des titres est intervenu plus rapidement, pour un montant de 6,5 millions de francs (la décision attaquée, comme on le verra plus loin, se fonde sur un montant de 6 millions), B. F. _____ ayant également renoncé dès 1998 aux fonctions qu'il avait conservées provisoirement dans la société. E.

a) Le Service de lutte contre la fraude fiscale de l'Administration fédérale des contributions, dans le cadre de recherches concernant le groupe Norit, a établi un rapport d'enquête établissant que A. F. _____ avait soustrait certains montants au fisc, dans le cadre d'un compte 1*****, conclu le 17 novembre 1990. Ce rapport a déclenché l'ouverture d'une procédure de soustraction à l'encontre de l'intéressé, puis de son frère B. F. _____. b) Elle a débouché sur des décisions rendues le 20 avril 1999 par l'Administration cantonale des impôts, à l'encontre de chacun des deux intéressés, tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct; elle comporte notamment divers rappels d'impôt et des prononcés d'amende pour les périodes fiscales 1993-1994 à 1997-1998. c) Ces décisions comportaient simultanément la taxation d'un bénéfice en capital lié à la réalisation par A. F. _____ et B. F. _____ de leurs participations au sein de F. _____ SA et F.-G. _____ SA, ces dernières étant considérées comme faisant partie de leur fortune commerciale. Concrètement, l'autorité fiscale a considéré que l'exploitation de la société en nom collectif s'était achevée avec le transfert des boucheries à F. _____ SA à fin 1995; il fallait donc considérer, selon la décision, que les titres précités avaient passé de la fortune commerciale de la société en nom collectif dans la fortune privée des associés simultanément à la cessation de toute activité commerciale par la société de personnes précitée. L'autorité fiscale a traité de la même manière les immeubles qui faisaient auparavant partie de la fortune de la société en nom collectif (soit un bénéfice en capital à ce titre de 235'000 fr. pour chacun des associés).

Quant au bénéfice en capital lié à la réalisation des titres, les décisions attaquées le calculent de la manière suivante:

| Sociétés | Valeur nominale | Prix de vente | Plus-value |
|-----------------------------|-----------------|------------------------|------------|
| Fr. | Fr. | Fr. | Fr. |
| F. _____ SA - 564 actions à | | | |
| 1'000.-- | 564'000 | - 960 actions à 100.-- | |
| 96'000 | 660'000 | 20'000'000 | 19'340'000 |
| F.-G. _____ SA - 1'000 | | | |
| actions à 210.-- | | 210'000 | 350'000 |
| | | | 140'000 |

Bénéfice en capital:

19'480'000 Il en découle pour chacun des associés une part de 9'740'000 fr., à ce titre. Le bénéfice en capital total s'élève pour chacun à 9'975'300 fr., soit après déduction d'une cotisation AVS, un bénéfice en capital imposable au montant arrondi à 9'084'000 fr. d) Tant A. F. _____, par l'intermédiaire de l'avocat Jean-Claude Perroud, que son frère B. F. _____, par l'intermédiaire de l'avocat Olivier Weniger, ont recouru au Tribunal administratif contre les décisions rendues en matière d'impôt cantonal et communal, par un acte formé en temps utile le 21 mai 1999. L'un et l'autre des recourants ont pris, avec dépens, les conclusions suivantes, identiques dans leur teneur: "Le recourant conclut [...] à ce que la décision du 20 avril 1999 ainsi que les décisions de taxation en découlant soient annulées, respectivement réformées, en ce sens que l'imposition du gain en capital est annulée." Simultanément, ils ont formé réclamation contre les décisions rendues en matière d'impôt fédéral direct, cela en prenant des conclusions similaires. Par la suite, les recourants

et l'ACI sont convenus de laisser au Tribunal administratif le soin de traiter ces réclamations directement comme recours. Les recourants ont encore complété leurs moyens dans un mémoire du 3 mars 2000. Quant à l'Administration cantonale des impôts, elle a déposé ses réponses aux recours le 20 août 1999 et a complété ses moyens les 22 septembre 1999 et 18 juillet 2000. F.

On notera que A. F. _____ est décédé au cours de la procédure, en date du 24 juin 1999; ses héritiers, savoir H. _____, I. _____ et J. F. _____ ont toutefois décidé de poursuivre à leur compte la procédure de recours. L'ACI a relevé, dans sa réponse au recours précitée, que la décision attaquée comportait des prononcés d'amende; ceux-ci devenaient caducs, car les héritiers du contribuable ne sauraient être sanctionnés pour une faute qu'ils n'ont pas commise. Elle a ainsi conclu à la réforme de ces décisions dans le sens d'une suppression des amendes infligées à feu A. F. _____, dites décisions devant au surplus être confirmées (réponse du 20 août 1999 précitée). Elle en a fait de même dans le mémoire déposé en matière d'impôt fédéral direct (écriture du 22 septembre 1999; elle s'appuyait cette fois sur l'art. 179 al. 2 LIFD).

G. Les parties recourantes ont accepté la jonction des causes et, implicitement, la levée du secret fiscal des unes à l'égard des autres. Vu la connexité des faits, le magistrat instructeur a dès lors joint les dossiers pour la suite de l'instruction et le jugement.

H. Le Tribunal administratif a tenu audience en présence des parties et de leurs représentants le 25 avril 2000. A cette occasion, le tribunal a entendu en qualité de témoin D. _____, de la fiduciaire Intermandat, lequel avait suivi de près, en qualité de mandataire, l'évolution de la société anonyme, puis la vente des titres de F. _____ SA. En cours d'audience, les recourants ont déclaré admettre la computation d'un bénéfice en capital liée au transfert des immeubles propriétés de la société en nom collectif dans la fortune privée des associés (aspect qui génère un gain en capital de 235'300 fr. pour chacun des deux associés). Cependant, les recourants ont fait valoir des pertes, liées à l'affaire X. _____ SA, susceptibles à leurs yeux d'être déduites du bénéfice en capital précité. Pour le surplus, ils ont maintenu leur contestation relative à l'imposition d'un bénéfice en capital lié au transfert des actions F. _____ SA au groupe Bell SA. Ils ont également signalé qu'un procès était actuellement en cours entre les parties à ce contrat de vente d'actions; au cas où Bell SA l'emporterait dans le cadre de ce litige, cela serait susceptible de conduire à une réduction du résultat de la vente et partant devrait justifier une révision de la taxation du bénéfice en capital litigieux, pour autant que celle-ci soit confirmée. L'ACI, dans une lettre du 26 juin 2000, s'est ralliée à cette manière de voir et s'est engagée à entrer en matière sur une demande de révision au cas où Bell SA obtiendrait une réduction du prix des actions dans le procès précité. On notera cependant que ce procès a pris fin par une transaction dont le Tribunal de commerce du canton de Zürich a pris acte le 5 juillet 2000; les recourants, dans ce cadre, se sont engagés à verser une somme de 513'000 fr. à Bell Holding AG. Ces derniers ont encore produit, le 9 août 2000, la note d'honoraires que leur conseil zurichois leur a adressée en relation avec ce procès. S'agissant de la perte X. _____ SA, les recourants ont complété en audience les conclusions de leur recours en ce sens que dite perte soit prise en compte dans le calcul du bénéfice en capital litigieux. Dans une correspondance de Me Weniger du 27 juin 2000, les recourants ont finalement renoncé à la prise en compte de la perte subie par la société en nom collectif en relation avec les participations X. _____ SA et les cautionnements accordés par la société en nom collectif. I. a) La société X. _____ SA, dont le siège est à Lausanne, a été fondée le 26 février 1975. Elle a pour but l'exploitation et la gérance de cafés, restaurants ou entreprises analogues, ainsi que toutes opérations se rapportant directement

ou indirectement à la restauration et à ses branches annexes. Le capital-social était fixé à 200'000 fr., divisé en 200 actions nominatives d'une valeur nominale de 1'000 fr. chacune. Lors de la création de la société, les actions étaient réparties à raison de 99 actions nominatives pour la société en nom collectif C. F. _____ et fils, 99 actions nominatives pour Hôtel Astoria SA à Genève, une action nominative pour A. F. _____, respectivement *****. X. _____ SA paraît avoir débuté avec l'exploitation d'un café-restaurant à la rue de W. _____ no 35-37 à Lausanne; par la suite, elle s'est spécialisée plutôt dans l'exploitation de pubs dans diverses villes romandes, voire même en Suisse allemande (Churchill pubs, Griffin's pubs, Britannia pubs). Les résultats de cette société ont été favorables durant quelques années; la situation s'est cependant détériorée dès le début des années 1990, pour devenir critique durant l'exercice courant du 1er mai 1994 au 30 avril 1995, comme l'atteste un rapport de la fiduciaire Intermandat comportant des propositions d'assainissement de cette société (rapport de novembre 1994/janvier 1995). En outre, dans son rapport du 5 octobre 1995 à l'assemblée générale des actionnaires, la fiduciaire Intermandat SA, en tant qu'organe de révision, relève que la société est surendettée, l'art. 725 CO étant applicable. Cependant, sur la base des comptes au 30 avril 1995 et au vu des postpositions de créances de Hôtel Astoria SA pour 1'474'000 fr. et A. F. _____ et B. F. _____ pour 332'243 fr. (soit au total 1'806'243 fr.; montant supérieur au surendettement qui s'élève à 1'785'643 fr. 25) le conseil d'administration a renoncé à informer le juge conformément à l'art. 725 CO. L'organe de révision relève cependant que, si la situation devait s'aggraver encore, le conseil d'administration serait alors tenu d'aviser le juge. En définitive, l'assainissement de X. _____ SA n'a pas abouti, la faillite de cette société étant en effet prononcée le 14 octobre 1999 par le président du Tribunal du district de Lausanne (décision publiée le 14 mars 2000). b) Dans une correspondance du 20 juillet 1999, la fiduciaire Intermandat, agissant au nom des recourants, a requis l'ACI de prendre en considération un montant de 1'162'243 fr. à titre de perte. En effet, C. F. _____ et fils SNC a cautionné divers engagements de X. _____ SA (1'200'000 fr. le 5 février 1990, en relation avec l'ouverture d'un pub à Sion; 960'000 fr., le 3 avril 1990, en relation avec l'ouverture d'un café à Martigny; 780'000 fr. le 21 novembre 1991, en relation avec l'ouverture d'un pub à Sierre). La banque qui avait accordé ces cautionnements, soit la SBS, a actionné la caution, ce qui a amené C. F. _____ et fils SNC à verser un montant de 1'162'243 fr. entre le 28 février 1995 et le 19 septembre 1997, cela pour X. _____. Les recourants n'ont cependant pas produit de pièces relatives aux paiements qui auraient été effectués par la société en nom collectif. En tous les cas, le bilan de la société en nom collectif au 31 décembre 1995 ne comporte, à l'actif, sous le poste "prêts divers", aucun prêt à X. _____ SA; un tel prêt n'apparaît qu'au bilan 1996, à hauteur de 497'243 fr. c) On signalera encore que la propriété des titres n'est pas établie de manière très claire. Les recourants ont sans doute produit un certificat d'actions, selon lequel c'est la société en nom collectif qui serait titulaire de cent actions nominatives. Ce document est daté du 28 septembre 1987. D'autres pièces de la même période fournissent des renseignements similaires (demandes en remboursement de l'impôt anticipé pour les années 1988 et 1989 ainsi que les comptes des mêmes années qui montrent que le produit des titres X. _____ était comptabilisé par celle-ci). Pour le surplus, on constate que les états des titres de la société en nom collectif, pour les périodes 1991-1992 à 1997-1998 n'indiquent jamais d'actions de X. _____ SA. En revanche les états des titres de A. F. _____ et B. F. _____ faisaient état, pour les mêmes périodes de 27,5 actions nominatives X. _____ SA, pour chacun d'entre eux. J. _____ Agissant au nom des

hoirs de A. F. _____, l'avocat Jean-Claude Perroud s'est encore déterminé sur la problématique du maintien ou non des amendes en relation avec le décès du contribuable (v. lettre du 27 juin 2000). Considérant en droit: 1. On se souvient en effet que l'ACI, dans ses réponses aux recours formés par A. F. _____, conclut, ensuite du décès de ce dernier, à la réforme des décisions attaquées, en ce sens que les amendes prononcées à son encontre doivent être supprimées. a) Lorsque, au décès du contribuable, la procédure en soustraction n'est pas encore close par une décision entrée en force ou qu'elle n'est introduite qu'après le décès, aucune amende ne peut être perçue, selon l'art. 179 al. 2 LIFD, pour autant que les héritiers ne soient en rien responsables de l'imposition inexacte et qu'ils respectent leurs obligations à l'endroit des autorités fiscales. En revanche, selon l'al. 1 de la même disposition, les héritiers d'un contribuable qui a commis une soustraction d'impôt répondent, solidairement et indépendamment de toute faute de leur part, des amendes fixées par une décision entrée en force, cela jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie. Il n'est pas contesté que l'art. 179 LIFD a vocation à s'appliquer à la présente cause, cela même aux périodes relevant sur le plan matériel de l'arrêté du 9 décembre 1940 du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD), en tant que loi plus favorable (dans ce sens, v. ATF du 19 août 1999, paru au StE 2000 B 97.41 no 12). Au demeurant, cette solution pourrait s'appliquer également en matière d'impôt cantonal et communal, en application de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (RDAF 1997 II 775; v. également, avant cet arrêt, un jugement du Tribunal administratif du 24 mai 1995, FI 94/0118), ce qui conduirait à écarter la règle de l'art. 132 al. 1 LI sur ce point précis. b) Par ailleurs, le Tribunal administratif n'est pas lié par les conclusions des parties et il peut statuer dans son arrêt à l'avantage comme au détriment de celles-ci (art. 104 al. 5 LI; art. 142 al. 4 et 143 al. 1 LIFD). c) Les décisions attaquées arrêtaient d'une part les taxations de A. F. _____ pour les périodes 1993-1994 à 1997-1998, les rappels d'impôts et des prononcés d'amende pour les mêmes périodes, cela tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct; d'autre part, ces décisions portaient également sur la taxation du bénéfice en capital 1995, pour les deux catégories d'impôt, lié à la vente des titres F. _____ SA, notamment. Dans son recours, respectivement sa réclamation/recours du 21 mai 1999, le défunt avait demandé l'annulation, respectivement la réforme de la décision du 20 avril 1999 "en ce sens que l'imposition du gain en capital est annulée" (pour la citation complète des conclusions, voir ci-dessus partie Faits E/d) . On précisera encore que le recours et la réclamation/recours précité ne soufflent mot des amendes prononcées dans le cadre des décisions du 20 avril 1999; à tout le moins, le recourant ne soulevait-il aucun grief à l'encontre de ces prononcés d'amende. Certes, les hoirs recourants ont fait valoir que les conclusions précitées avaient été formulées largement, tendant à l'annulation des décisions du 20 avril 1999, dans leur ensemble. Une telle lecture ne saurait toutefois être suivie. Au demeurant, on peut en effet admettre que l'annulation des décisions précitées était demandée - à l'instar de la réforme - exclusivement en ce sens que l'imposition du gain en capital devait être annulée. C'est au demeurant cette interprétation qui seule doit être retenue, dès lors que l'objet du litige apparaît comme délimité non seulement par les conclusions prises, mais encore par les motifs soulevés (dans ce sens, voir ATF publié à la RDAF 1999 I 254); or, ces derniers n'évoquent pas, on l'a vu, les amendes, mais seulement le bénéfice en capital 1995. Selon la jurisprudence, le juge cantonal qui doit appliquer la maxime d'office et n'est pas lié par les conclusions des parties, reste néanmoins tenu, en principe, de respecter les limites imposées par l'objet du litige; il n'y a d'exception à cette règle que lorsqu'il y a étroite connexité entre

les questions nouvelles et l'objet du litige (ATF 112 Ib 496, spéc. p. 505; v. aussi Pierre Moor, *Droit administratif* II 447 et Fritz Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, p. 250, 256 s., 42 s., 44). En l'occurrence, le recourant a lui-même circonscrit le débat autour de l'imposition du bénéfice en capital, tant dans ses conclusions que dans les moyens qu'il a soulevés. Cela étant, le tribunal serait sorti de ce cadre s'il avait voulu instruire la question des rappels d'impôt et des amendes, qui touchaient aux taxations ordinaires et ne présentaient aucun lien de connexité avec le problème central du pourvoi, soit celui du bénéfice en capital; il lui était interdit dès lors, par hypothèse, de procéder à une reformatio in pejus de ces taxations ou des amendes. A l'inverse, l'autorité de céans s'écarterait également de l'objet du litige si elle accueillait des conclusions tendant à la reformatio in melius des décisions attaquées, dans le sens d'une suppression des amendes. En définitive, il faut considérer que le défunt n'a contesté ni les taxations ordinaires, ni les amendes dont il faisait l'objet, même s'il a recouru contre les décisions du 20 avril 1999; ces prononcés d'amendes sont dès lors entrés en force avant le décès survenu le 24 juin 1999. Il y a donc lieu de s'en tenir à la règle de l'art. 179 al. 1 LIFD; le tribunal, qui n'a pas été saisi du problème des amendes dans le cadre des recours formés par A. F. _____, ne saurait dès lors supprimer celles-ci, comme l'a proposé l'ACI (sur le plan cantonal, les héritiers répondront également du paiement d'amendes entrées en force avant le décès en application de l'art. 132 al. 1 LI). 2.

L'imposition d'un bénéfice en capital auprès de chacun des recourants repose sur l'idée, pour l'ACI, que l'on se trouve en présence de la réalisation d'éléments de la fortune commerciale; tel serait le cas aussi bien de divers immeubles que des participations détenues au sein de F. _____ SA et de F.-G. _____ SA. Pour les recourants, au contraire, les participations précitées auraient toujours appartenu à leur fortune privée, de sorte que la réalisation de celles-ci devrait être considérée comme un gain en capital privé, exonéré de tout impôt. a) On relève tout d'abord, par souci de précision, que deux immeubles figuraient au registre foncier au nom de la société en nom collectif et par ailleurs à l'actif de son bilan également. Force est dès lors de considérer que l'on se trouve là en présence d'éléments de l'actif commercial de la société de personnes; la réalisation de ceux-ci génère ainsi très clairement un bénéfice en capital imposable. Au demeurant les recourants ne soulèvent à cet égard aucun moyen; ils ont même admis en audience le bien-fondé de la position de l'ACI à ce sujet; il en résulte un bénéfice en capital imposable de 235'300 fr. pour chacun des recourants. b) Le problème est en revanche beaucoup plus aigu s'agissant des participations détenues dans les deux sociétés anonymes précitées. Il s'inscrit dans le cadre plus général de la distinction, extrêmement importante en droit fiscal, à opérer entre la fortune privée et la fortune commerciale (v. à ce sujet: Francis Cagianut/Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3 éd., §7, p. 251 ss; Ernst Höhn, *Die Bedeutung der Vermögensart (Privatvermögen oder Geschäftsvermögen) im Einkommenssteuerrecht*, in *Festschrift Zuppinger*, Berne 1989, p. 205 ss; Markus Reich, *Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht*, in *SJZ* 1984, 221; v. aussi Raoul Oberson, *Les pertes commerciales fiscalement déductibles*, *Archives* 48, 97ss; Beat Hirt, *Grundfragen der Einkommensbesteuerung*, thèse St-Gall 1998, spéc. p. 211 ss; Fabian Amschwand, *Geschäfts- oder Privatvermögen*, *Revue fiscale* 2000, 480 ss). aa) La jurisprudence du Tribunal fédéral, sur la question de la distinction entre fortune commerciale et fortune privée, est extrêmement abondante. Cette question ne soulève pas de difficultés s'agissant de biens destinés à servir à l'entreprise en raison de leur nature ou de leur fonction : ceux-ci appartiennent en effet d'office à la fortune commerciale; il en va de même des biens qui doivent être attribués obligatoirement à la fortune privée, en

raison de leur affectation privée (logement privé, effets personnels). Certains biens, en revanche, peuvent entrer dans l'un ou l'autre patrimoine; il sont alors attribués à l'un d'entre eux sur la base d'une appréciation globale des circonstances, le critère principal étant néanmoins celui de l'affectation effective à un usage commercial, respectivement privé (dans ce sens, v. par exemple Archives 49, 72); d'autres critères revêtent par ailleurs la valeur d'indices, ainsi le motif d'acquisition, la provenance, commerciale ou privée, des fonds mis à contribution, le traitement comptable enfin (même arrêt et références citées; v. aussi Cagianut/Höhn, op. cit., p. 219 ss et 227 ss; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd. 1998, p. 342 ss; sur la portée du dernier élément, v. StE 1993 B 23.9 no 5 et, de manière moins convaincante, TA arrêt du 31 mars 1994, FI 91/016; v. encore TF, Revue fiscale 1994, 575). Selon l'art. 18 al. 2, 3ème phrase LIFD, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. On trouve une formulation similaire à l'art. 20 al. 3 LI, dans sa teneur révisée avec effet au 1er janvier 1995 (v. également art. 8 al. 2 LHID, étant précisé que le droit vaudois, sur ce point, est d'ores et déjà harmonisé). Le rappel de ces quelques règles confirme que le critère applicable à la délimitation de la fortune commerciale et de la fortune privée d'un contribuable est désormais celui de l'affectation effective, directe ou indirecte, d'un bien à l'entreprise (sur ce point, v. Höhn/Waldburger, Steuerrecht II, § 38, no 51 s. et réf. citées).

bb) Lorsqu'un contribuable exploite une entreprise en raison individuelle et détient des participations, celles-ci sont susceptibles d'appartenir aussi bien à sa fortune privée qu'à sa fortune commerciale. Cette hypothèse doit tout d'abord être soigneusement distinguée de celle dans laquelle les actions d'une société anonyme sont détenues par son directeur: elles appartiennent alors clairement à la fortune privée de celui-ci (v. dans ce sens arrêt de la CCRI du 1er avril 1982 en la cause G. P. et réf.). Cependant, la tendance paraît être néanmoins dans le cas de figure examiné ici d'attribuer de telles participations à la fortune privée de l'intéressé, sous réserve de circonstances particulières (Oberson, op. cit., p. 114 s.).

aaa) Le Tribunal fédéral a toutefois retenu la solution inverse dans un arrêt du 24 novembre 1978, qui avait précisément traité un problème d'imposition au titre du revenu du gain en capital réalisé à l'occasion de l'aliénation de la participation (Archives 49, 72). Dans le cas jugé, le contribuable dirigeait en premier lieu une entreprise de construction et de commerce de charbon, exploitée en raison individuelle, dans le canton de Lucerne. Il a fondé ensuite une seconde entreprise de construction, exploitée tout d'abord sous la forme d'une société en commandite, transformée ensuite en société anonyme, dont le siège a été fixé dans un canton voisin. Lorsque l'intéressé a vendu le capital-actions de la société anonyme, réalisant ainsi un gain en capital, ce dernier a en effet été imposé au titre du revenu, les actions de la société anonyme étant considérées comme faisant partie de la fortune commerciale de la raison individuelle. L'état de fait de cet arrêt note encore que les livraisons réciproques entre les deux entreprises de construction n'atteignaient pas 1% de leur chiffre d'affaires global. S'agissant de l'application des règles de répartition entre fortune commerciale et fortune privée, évoquées ci-dessus, aux participations, l'arrêt retient ce qui suit (selon la traduction de cet arrêt figurant à la RDAF 1981 175 ss, spéc. p. 177):

"En principe, ces règles valent également pour l'attribution de droits de participation. La première question est de savoir si une participation a effectivement une utilité commerciale. Selon la jurisprudence, les actions servent à l'entreprise du contribuable lorsqu'il existe une étroite relation économique entre la participation à la société anonyme et l'entreprise individuelle. Elles doivent également être attribuées à la fortune commerciale dans la

mesure où elles ont été acquises dans des buts commerciaux (Archives vol. 41, p. 339). Il est plus difficile de séparer la fortune commerciale de la fortune privée lorsqu'un commerçant individuel acquiert une participation à une entreprise exerçant une activité semblable à la sienne, ou qui la complète judicieusement de quelque manière que ce soit. C'est le cas en particulier d'une entreprise susceptible de devenir fournisseur ou client de la raison individuelle. Toute forme de collaboration comporte naturellement la possibilité d'une relation économique. Normalement, un homme d'affaires recherchera en premier lieu un investissement intéressant pour ses affaires, même lorsque cet investissement comme tel paraît avantageux. Il faut cependant reconnaître l'existence d'une relation économique entre participation et entreprise lorsque sa participation permet à un entrepreneur individuel d'exercer une influence déterminante sur une entreprise parente. Il est juste de présumer un rapport économique entre cette participation et l'entreprise. Dans un tel cas, la participation sert à l'élargissement de l'entreprise originaire, et fait donc partie de sa fortune commerciale (cf. décision du Tribunal administratif du canton de Zurich du 20.2.1975. Revue du droit fiscal 30/1975, p. 388). Dans ses considérants, le Tribunal fédéral retient ensuite comme non établi que l'activité de la société anonyme ait contribué à augmenter le chiffre d'affaires de la première entreprise; autrement dit l'activité commerciale déployée n'a pas servi l'entreprise en raison individuelle, mais seulement le propriétaire de celle-ci (consid. 2 let. a). L'arrêt poursuit cependant en retenant que la conduite de deux entreprises par la même main constitue en soi une relation économiquement étroite, même lorsque les deux entreprises ne sont pas particulièrement avantagées l'une par rapport à l'autre (consid. 2b; dans ce considérant, le Tribunal fédéral évoque également le fait que l'expérience des affaires retirée de l'exploitation des deux entreprises a contribué à leur développement ultérieur). bbb) La jurisprudence cantonale a, elle aussi, abordé cette question en y donnant des réponses nuancées (Revue fiscale 1975, 388 ou StE 1991 B 23.2 no 9; v. également StE 1996 B 23.2 no 17, CCRI BE, StE 1997 B 23.2 no 18; on trouve une solution analogue s'agissant de droit relevant de la propriété intellectuelle: StE 1995 B 23.2 no 14; v. enfin ZStP 1997, 193; StE 1986 B 23.2 no 3 CCRI FR; voir enfin TA, arrêt du 8 décembre 1994, FI 91/0003, RDAF 1997 II 496; v. encore StE 1999 B23.45.2 no 1). ccc) L'arrêt précité du Tribunal fédéral (Archives 49,72) a fait l'objet de nombreuses critiques de la doctrine. Pour certains auteurs en tout cas, le simple fait qu'il y ait juxtaposition entre une raison individuelle ou une société de personnes et des participations ne crée pas un lien économique suffisant pour transformer ces dernières en biens commerciaux du titulaire de la raison individuelle ou des membres de la société de personnes (Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, p. 167); selon eux, l'existence d'une direction unique crée sans doute des liens économiques entre les deux entreprises; mais cette circonstance ne permet pas encore de conclure que la participation sert les besoins de l'entreprise individuelle, alors même que c'est bien ce critère-là qu'il convient d'appliquer pour opérer la délimitation entre biens privés et biens commerciaux. On trouve une lecture critique similaire chez d'autres auteurs (v. notamment Höhn/Waldburger, op. cit. § 38 no 52; v. également Känzig, Die direkte Bundessteuer, I, no 155 ad art. 21 AIFD, qui qualifie l'arrêt de cas-limite; dans le même sens Amschwand, op. cit., p. 487). En substance, il convient dès lors bien plutôt de se demander si la participation à la société anonyme peut être considérée comme servant les intérêts de l'entreprise de base (en raison individuelle ou société de personnes) et, partant, si elle est susceptible d'être qualifiée d'actif d'exploitation de cette entreprise (voire d'élément servant celle-ci de manière indirecte: par exemple à titre de garantie de ses engagements ou d'actif de réserve; dans ce sens, Ryser/Rolli, p. 168 et Hirt, op. cit., p. 228 s. et références

citées). A titre d'exemple, on peut citer notamment la participation à une centrale d'achats (la société anonyme est alors fournisseur de la raison individuelle); un autre cas de figure est celui d'une participation dans une société susceptible d'amener des clients à l'entreprise de base (Höhn/Waldburger citent l'exemple typique de l'hôtel de montagne, exploité en raison individuelle, prenant une participation dans une entreprise de chemin de fer, qui constitue la seule liaison avec l'hôtel; il s'agit de l'arrêt bernois publié au StE 1997, cité plus haut). Au demeurant, les auteurs précités suggèrent, à titre subsidiaire, de limiter la portée de l'arrêt du Tribunal fédéral précité. Ce précédent pourrait en effet être analysé en ce sens qu'il pose une simple présomption, susceptible en conséquence d'être renversée dans un cas donné; par ailleurs il pourrait être compris en ce sens que seul un lien de dépendance fonctionnel de la société anonyme par rapport à la raison individuelle ou la société de personnes pourrait conduire à qualifier de commerciale la participation à cette société anonyme. En d'autres termes, l'entité principale doit être la raison individuelle ou la société de personnes, la société anonyme ayant au contraire un caractère d'exploitation secondaire, voire de filiale (Höhn/Waldburger, op. cit., § 38 no 52). ddd) En définitive, le tribunal se rallie aux critiques émises par la doctrine et à la solution préconisée par les auteurs précités; en effet, cette dernière a le mérite d'en rester au texte même des dispositions topiques (art. 18 al. 2, 3e phrase LIFD; 20 al. 3 LI) et plus spécialement à l'exigence que la participation, comme tout autre bien commercial, doit servir, entièrement ou de manière prépondérante, les besoins de l'entreprise, exploitée en raison individuelle ou sous la forme d'une société de personnes. cc) Le critère déterminant est donc celui de l'affectation effective des biens au service de l'entreprise; le motif de l'acquisition de la participation apparaît, par ailleurs, comme ayant la valeur uniquement d'un indice. Ce rappel confirme qu'il s'agit de déterminer, non pas au moment de l'acquisition, mais à celui où la question doit être tranchée, si la participation sert effectivement, entièrement ou de manière prépondérante, les intérêts de l'entreprise (dans ce sens, Cagianut/Höhn, op. cit., § 7, no 15 s. et réf. citées; Hirt, op. cit., p. 227). Ainsi, l'autorité intimée devait-elle se placer en 1995, moment de la réalisation du gain en capital litigieux, pour statuer sur l'attribution des titres de F. _____ SA à la fortune privée ou au contraire à la fortune commerciale des recourants. Au demeurant, cette remarque affaiblit dans une très large mesure l'argumentation des intéressés tirée du principe de la bonne foi. On se souvient en effet que ces derniers ont toujours déclaré les titres F. _____ SA dans leur état des titres personnel, considérant ceux-ci comme faisant partie de leur fortune privée; l'autorité fiscale n'est jamais intervenue, jusqu'à la présente procédure, pour corriger cette appréciation, ce qui, selon les contribuables, n'aurait pourtant pas été sans conséquence (notamment sur le plan de la répartition intercommunale). Cependant, les recourants eux-mêmes admettent que le principe de la bonne foi n'empêche pas l'autorité fiscale d'adopter une position différente, tout au moins en présence de faits nouveaux; en l'espèce l'ACI invoque précisément certaines circonstances nouvelles, tel le financement accordé par la société anonyme à la société en nom collectif durant les années 1991 à 1995. Par ailleurs, outre le fait que la jurisprudence paraît admettre très largement la possibilité pour le fisc de changer de position d'une période à l'autre (pour un exemple, v. RDAF 1993, 1), il va de soi que l'autorité fiscale peut également adopter un autre point de vue que celui qu'elle a retenu par le passé, aux mêmes conditions qu'elle peut procéder à un changement de pratique ou de jurisprudence, cela sans violer le principe de la protection de la bonne foi. Quoi qu'il en soit, il n'y a pas lieu de s'arrêter plus longuement à ce moyen (v. à ce sujet l'arrêt fribourgeois précité, publié au StE 1986, qui paraît aller en sens contraire des éléments évoqués

ci-dessus), cela s'avérant inutile pour les motifs qui suivent. c) Au surplus la doctrine et, dans une certaine mesure, la jurisprudence paraissent adopter une approche un peu différente s'agissant de sociétés de personnes, à tout le moins pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite, inscrites au registre du commerce; ces dernières peuvent en effet, notamment, figurer au registre foncier en tant que propriétaire d'immeubles, comme on l'a d'ailleurs vu dans le cas d'espèce. Ainsi, en présence de telles sociétés de personnes, les rapports de droit civil sont de nature à constituer un indice plus fort que dans d'autres situations, à tout le moins lorsqu'un bien apparaît comme propriété de la société. Il en va de même lorsque le bien en question figure dans la comptabilité - lesdites sociétés ayant l'obligation d'en tenir une -, auquel cas il s'agit également d'un indice que l'on se trouve en présence d'un élément commercial. La force probante de tels éléments formels est d'autant plus grande que les intéressés ont adopté à cet égard une attitude cohérente et continue, fondée notamment sur un partage clair entre fortune commerciale et fortune privée (sur ces différents éléments, voir notamment Känzig, *Direkte Bundessteuer* I no 152 ss ad art. 21, Walker, in Höhn/Athanas éd., *Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern*, Berne 1993, p. 133, Cagianut/Höhn, op. cit., p. 281 ss et les réf. citées par ces auteurs; v. aussi Rivier, op. cit., p. 343 s. et Amschwand, op. cit., p. 485). La situation est bien évidemment moins claire lorsque, par hypothèse, les associés varient dans le traitement comptable d'un bien donné ou dans les indications qu'ils fournissent à cet égard dans leurs déclarations d'impôt successives. En outre lorsqu'un bien est propriété, non pas de la société, mais d'un associé ou, a fortiori, de tous les associés, il peut se révéler plus difficile de déterminer son attribution à la fortune commerciale ou privée de ceux-ci (Cagianut/Höhn, p. 285 s.). Dans ce dernier cas de figure, il n'apparaît pas exclu d'appliquer les principes dégagés plus haut à propos du détenteur d'une entreprise exploitée en raison individuelle (Känzig, op. cit., no 152, p. 366 en haut). 3. Il convient maintenant d'examiner de plus près le cas d'espèce. a) En substance, les recourants ont fait valoir et ont en outre établi de manière suffisante que la société en nom collectif, respectivement la société anonyme ont connu des destins entièrement séparés. La première, constituée autour de C. F. _____, a poursuivi des activités caractérisées pour l'essentiel par l'exploitation d'une, voire de plusieurs boucheries de quartier; il s'agissait-là d'une activité commerciale sur une échelle relativement modeste. Par ailleurs A. F. _____ et B. F. _____ - ce dernier souhaitant d'ailleurs mettre à profit la formation qu'il avait acquise aux Etats-Unis - ont conçu, puis réalisé le projet d'une production de viande à un niveau industriel, cela aux fins d'approvisionnement, principalement, les grandes surfaces. Cette exploitation s'est d'emblée positionnée à un autre niveau de marché, ce qui s'est manifesté tant au plan des chiffres d'affaires dégagés qu'à celui de l'effectif de ses employés. Plus concrètement, l'instruction n'a pas permis de démontrer que la société anonyme avait servi, de manière directe ou même indirecte, les intérêts des boucheries exploitées à titre individuel. On peut sans doute nuancer ce premier constat au vu de divers éléments. Tout d'abord, il est en effet apparu que la société en nom collectif avait apporté à la société anonyme un appui financier au démarrage de celle-ci. On peut cependant se demander si cela ne constitue pas ici simplement une circonstance fortuite, découlant de la présence de liquidités à ce moment-là au sein de la société en nom collectif (au demeurant, ce financement a été repris peu après par les actionnaires eux-mêmes; selon le Tribunal administratif de Zurich, une telle circonstance constituerait un indice allant dans le sens d'une qualification commerciale des participations: ZStP 1997, 193 précité; selon Hirt, op. cit., p. 231, une telle circonstance ne revêtirait en définitive que peu de poids). Au surplus, un tel appui accordé à la société

anonyme ne démontre pas que la participation au sein de cette dernière servait les besoins des boucheries. De même, par la suite, le fait que la société anonyme fournissait en viande la société en nom collectif n'apparaît pas suffisant pour considérer la première comme un instrument ou un actif d'exploitation de la seconde (ni même comme un actif de réserve de celle-ci); on peut en dire autant des services administratifs assumés par la société anonyme en faveur de la société en nom collectif. Enfin, l'instruction a encore mis en évidence, dès 1991, un appui financier en sens inverse de la SA en faveur des boucheries; cela atteste sans doute de liens économiques entre ces entités, mais ne permet en revanche nullement de considérer que la participation au sein de la société anonyme servait de manière prépondérante les besoins de l'entreprise exploitée sous la forme d'une société de personnes (pour un raisonnement similaire, v. l'arrêt zurichois paru au StE 1999, précité). b) Quant aux autres éléments, généralement qualifiés de non déterminants, mais ayant néanmoins la valeur d'indices, ceux-ci ne conduisent pas en l'espèce à une autre conclusion. S'agissant tout d'abord des motifs de création de la société anonyme, rien n'indique que celle-ci visait à créer en quelque sorte une filiale au service de la, voire des boucheries dirigées par C. F._____. L'acquisition des participations au sein de la société anonyme ne paraît pas avoir été financée par la société en nom collectif, ni par l'emprunt, mais au moyen des économies des trois actionnaires. Par ailleurs, on l'a d'ailleurs déjà vu, les titulaires des actions ont toujours été les trois, puis les deux personnes physiques en cause et non pas la société en nom collectif elle-même (qui aurait pourtant pu détenir ces actions). Ce point résulte de manière suffisamment sûre des preuves administrées. On citera à ce propos le registre des actions, respectivement le certificat d'actions détenu par B. F._____, ainsi que la lettre de D._____ à Bell SA du 23 décembre 1996 ou encore les états des titres des contribuables (pièce 1 du bordereau de pièces produit par Me Weniger le 5 avril 2000); toutes ces pièces indiquent les frères B. F._____ et A. F._____ comme titulaires. A l'inverse, les comptes et les déclarations d'impôt de la société en nom collectif ne font jamais état de ces actions. c) Force est dès lors au tribunal de conclure, sur la base d'une appréciation de l'ensemble des circonstances, que la participation des contribuables au sein de F._____ SA présentait un caractère privé et non pas commercial; au demeurant, même si l'on avait suivi la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée (Archives 49, 72), il aurait fallu constater que la présomption posée par cet arrêt a en l'occurrence été renversée par les recourants. Quoi qu'il en soit, la qualification retenue en définitive pour ces participations exclut l'imposition du résultat de la vente de ces titres comme bénéfice en capital. Les recours doivent dès lors être admis dans leur principe. 4. On se souvient que les opérations examinées ici conduisent néanmoins à l'imposition d'un bénéfice en capital, lié au transfert des immeubles de la société en nom collectif dans la fortune privée des frères F._____; cependant, les recourants ont fait valoir encore l'existence d'une perte, liée à l'affaire X._____ SA, susceptible de réduire à zéro le bénéfice en capital imposable, avant de retirer finalement ce moyen, à raison. En substance, l'on se trouve ici en présence d'un problème pour partie similaire à celui examiné ci-dessus. En effet, ce n'est que dans la mesure où la participation au sein de X._____ SA apparaît comme faisant partie des biens commerciaux de la société en nom collectif que la perte est susceptible d'être déduite (v. sur ce point l'arrêt vaudois publié à la RDAF 1997 II 496); on peut, il est vrai, se poser plutôt la question de savoir si la perte invoquée - qui doit d'ailleurs être réalisée - résulte ou non de cautionnements apparaissant comme justifiés par l'usage commercial. a) Au même titre que les amortissements et les provisions, les pertes d'exploitation, pour être déductibles, doivent être réelles ou effectives, liées à l'exploitation

commerciale, conformes au principe de périodicité et dûment comptabilisées (v. à ce propos Oberson, op. cit., p. 108 ss). b) En l'occurrence, la société en nom collectif n'a apparemment effectué aucun versement, en relation avec les cautionnements qu'elle a consentis en faveur de X. _____ SA avant l'année civile 1996; ce n'est qu'à la clôture de cet exercice qu'apparaît d'ailleurs un prêt - correspondant au montant versé à titre de caution - en faveur de X. _____ SA d'un montant de 497'243 fr.; ce n'est que par la suite que ce montant a encore été augmenté pour atteindre 1'162'243 fr. En outre, pour admettre une perte, encore faudrait-il considérer que le prêt comptabilisé en 1996 était perdu à cette date-là ou constater que ce prêt a fait l'objet d'une provision en 1996, débouchant sur une perte durant cet exercice-là. Tel n'ayant pas été le cas, l'on ne saurait admettre ici l'existence d'une perte effective en 1995 et 1996, déductible du gain en capital réalisé en 1995. c) Par ailleurs, on peut douter que les cautionnements, qui ont débouché sur la perte ici invoquée, aient été conclus en relation même avec l'entreprise exploitée par la société en nom collectif, dans un but d'expansion de celle-ci, voire en application des usages bancaires (selon la formulation d'Oberson, op. cit., p. 110, ainsi que p. 116; cet auteur cite un précédent genevois selon lequel le cautionnement ne fait en principe pas partie des activités commerciales ou professionnelles: RDAF 1954, 151; exceptionnellement, dans certaines professions, l'intervention comme caution peut se justifier, étant fondée soit sur des motifs commerciaux bien compris, soit sur un usage commercial dans la branche: ZBl 1976, 43). En l'état, le tribunal ne saurait tenir pour établi que l'octroi d'un cautionnement était en l'occurrence justifié par l'usage commercial, respectivement était susceptible de favoriser le développement de la société en nom collectif. d) Une telle conclusion paraît d'autant plus incertaine que, en réalité, la société en nom collectif ne détenait apparemment pas, à tout le moins à lire les états des titres des années 1991 à 1996, de participation au sein de X. _____ SA. En tous les cas, les contribuables ne sauraient tirer d'argument solide d'éléments formels (certificat d'actions libellé au nom de la société en nom collectif, demande d'imputation de l'impôt anticipé 1988 et 1989), lesquels n'apparaissent que sporadiquement et non pas comme le fruit d'une attitude cohérente et continue de leur part (v. les précédents évoqués ci-dessus évoqués au consid. 2c). 5. L'ACI fait encore valoir, dans l'hypothèse - réalisée ici - où le tribunal retiendrait le caractère privé de la participation au sein de F. _____ SA, que la vente des titres de F.-G. _____ SA à F. _____ SA en novembre 1996 constitue un cas de transposition. Selon elle en effet, il y a bien eu un transfert de droits de participation à une société dominée par les mêmes ayant droits, cela à un prix supérieur à la valeur nominale et en échange de l'inscription d'une créance en faveur des vendeurs; les conditions d'une transposition seraient ainsi réalisées. En l'état de l'instruction, la position défendue ici par l'autorité intimée ne paraît pas pouvoir être exclue d'emblée. Au cas où elle parviendrait effectivement à la conclusion que les faits précités constituent un cas de transposition, elle devrait alors procéder à nouveau à la taxation de la période fiscale 1997-1998 (années de calcul 1995-1996). Cela étant, il convient d'annuler également les taxations 1997-1998 et de retourner le dossier à l'autorité intimée pour qu'elle examine cette question, cas échéant après un complément d'instruction. 6. Les considérants qui précèdent conduisent, on l'a vu, à l'admission des recours, à tout le moins sur la question de principe soulevée par ces derniers; les pourvois seront en revanche écartés en tant qu'ils demandent l'annulation de tout impôt sur le bénéfice en capital 1995. Les causes seront en conséquence retournées à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants. Les recourants apparaissent en définitive comme la partie qui l'emporte, à tout le moins sur les

points essentiels. Il convient dès lors de statuer sans frais et de leur allouer des dépens, réduits quelque peu pour tenir compte du fait qu'ils succombent en partie, sur des points secondaires il est vrai de leurs conclusions ou moyens (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. a) Les recours formés par B. F. _____ et feu A. F. _____ en matière d'impôt cantonal et communal sont admis partiellement. b) Les décisions rendues par l'Administration cantonale des impôts à leur encontre le 20 avril 1999 sont annulées, en tant qu'elles concernent la taxation du bénéfice en capital 1995, ainsi que la taxation de la période fiscale 1997-1998; le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelles décisions de taxation sur ces deux volets. c) Les décisions du 20 avril 1999 précitées sont confirmées pour le surplus. d) Il n'est pas prélevé d'émolument. e) L'Etat de Vaud (par son Département des finances, Administration cantonale des impôts) doit à B. F. _____ un montant de 1'250 (mille deux cent cinquante) francs à titre de dépens. f) L'Etat de Vaud (par son Département des finances) doit en outre aux hoirs de feu A. F. _____, solidairement entre eux, un montant de 1'250 (mille deux cent cinquante) francs à titre de dépens. II. a) Les recours formés par B. F. _____ et feu A. F. _____ en matière d'impôt fédéral direct sont admis partiellement. b) Les décisions rendues par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct à leur encontre le 20 avril 1999 sont annulées, en tant qu'elles concernent la taxation du bénéfice en capital 1995, ainsi que la taxation de la période fiscale 1997-1998; le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelles décisions de taxation sur ces deux volets. c) Les décisions du 20 avril 1999 précitées sont confirmées pour le surplus. d) Il n'est pas prélevé d'émolument. e) L'Etat de Vaud (par son Département des finances), doit à B. F. _____ un montant de 750 (sept cent cinquante) francs à titre de dépens. f) L'Etat de Vaud (par son Département des finances) doit en outre aux hoirs de feu A. F. _____, solidairement entre eux, un montant de 750 (sept cent cinquante) francs à titre de dépens. mp/Lausanne, le 17 août 2000 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint Le chiffre II du présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce conformément aux art. 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110)

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