

VD_OMNI FI.2021.0024 vom 29. März 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-03-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0024

FR: VD_OMNI FI.2021.0024 du 29 mars 2022

IT: VD_OMNI FI.2021.0024 del 29 marzo 2022

Regeste

Administration fédérale des contributions/Administration cantonale des impôts, A._____, B._____, C._____ | Réévaluation comptable de certains actifs immobilisés lors de l'exercice précédent la transformation d'un SNC en SA. Réévaluation qualifiée par l'ACI de dissolution de réserves latentes pouvant bénéficier de l'imposition privilégiée prévue par l'art. 37b al.1 LIFD. Recours de l'AFC contestant une telle qualification. Position de l'ACI confirmée: contrairement à ce que soutient l'AFC, il y a bien un lien de causalité entre la réévaluation comptable opérée par les tiers intéressés et la cessation de leur activité indépendante; le fait qu'elle soit "volontaire" importe peu. Recours au TF de l'AFC rejeté (arrêt 2C_371/2022 du 24 avril 2024).

Erwägungen

E. 1

Interjetés en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]), les recours satisfont par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Les recours sont dirigés contre les taxations des contribuables pour la période fiscale 2013. Même si cela ne ressort pas clairement des conclusions, ils ne concernent que l'impôt fédéral direct, à l'exclusion des impôts cantonaux et communaux. L'art. 141 LIFD ne permet en effet à l'AFC de contester devant la commission cantonale de recours, en l'espèce la CDAP, que les décisions sur réclamation prises en application de la LIFD.

E. 3

Le litige porte sur l'admission au titre de réserves latentes d'un bénéfice comptable résultant d'une réévaluation d'actifs immobilisés de l'exploitation, le tout dans le cadre de l'imposition privilégiée prévue par l'art. 37b LIFD, lors de la cessation d'une activité lucrative indépendante. Il s'agit donc de brièvement revenir sur cette disposition puis de déterminer si la notion de réserve latente qu'elle comporte peut s'appliquer en l'espèce. a) Aux termes de l'art. 37b al. 1, 1^{ère} phrase, LIFD, le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. L'exercice de l'activité lucrative indépendante doit être définitivement terminée (art. 37b al. 1, 1^{ère} phr., LIFD; art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 17 février 2010 sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante

[OIBL, RS 642.114]; ATF 143 II 661, in: RDAF 2018 II 163; voir aussi TF 2C_666/2021 du 2 février 2022 consid. 3.3, 2C_1050/2015/2C_1051/2015 du 13 juin 2016 consid. 3.2). L'année de la liquidation correspond à l'exercice commercial au cours duquel la liquidation est achevée (art. 2 OIBL). Ces nouvelles dispositions ont été introduites dans le but d'alléger l'imposition des bénéfices réalisés sur les réserves latentes en cas de fin d'activité indépendante. La cessation d'une activité indépendante a en effet pour conséquence la liquidation de tous les actifs et passifs de l'entreprise, ce qui entraîne la réalisation et partant l'imposition de toutes les réserves latentes. Or, le fait de les imposer avec les autres revenus a été jugé pénalisant pour l'indépendant en raison de la progressivité des taux. Un allègement de l'imposition en cas de fin d'activité a aussi été voulu, afin de pallier l'absence de prévoyance professionnelle, l'indépendant n'étant pas, contrairement au salarié, obligatoirement affilié à une institution de prévoyance (FF 2005 4559 s. ch. 4.5.1; Ivo Baumgartner, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82, 2e éd. 2008, n° 2 ad art. 37b DBG*; Peter Lang, in *Aufschubs-tatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmens-steuerreformgesetz II, in IFF Forum für Steuerrecht 2008 p. 115 et p. 117; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3e éd. 2016, n° 1 ad art. 37b DBG*). b) Ni la LIFD, ni l'OIBL ne fournissent de définition de la notion de réserves latentes au sens de l'art. 37b LIFD. On ne trouve pas non plus de définition dans les dispositions du code des obligations relatives à la comptabilité commerciale (cf. art. 959 ss CO; l'art. 959c al. 1 ch. 3 CO ne fait que mentionner la notion). Appartenant au lexique propre à la comptabilité, une interprétation économique de la notion apparaît justifiée. Cela étant, il faut aussi tenir compte, pour l'interprétation, du contexte fiscal dans lequel elle est utilisée, car sa définition peut s'écarter de la compréhension économique courante (cf. sur ces questions Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht, Bd I, 9 ème éd. 2002, p. 162 s. n° 55*; Laurence Cornu, *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Les limites imposées par les principes généraux du droit, Genève 2014, p. 220*). Les règles usuelles d'interprétation s'appliquent donc toujours pour circonscrire ce que le législateur fiscal a réellement voulu inclure sous la notion de réserves latentes dans le contexte de l'allègement du bénéfice de liquidation des indépendants. Conformément à une jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique) (ATF 138 II 105 consid. 5.2.; 137 V 14 consid. 4.3.1 p. 118). L'interprétation littérale de l'art. 37b LIFD permet d'emblée de retenir que seuls les revenus découlant de la réalisation de réserves latentes sont concernés par l'imposition séparée en cas de cessation de l'activité indépendante. Il s'ensuit qu' a contrario , les autres revenus de l'indépendant, et en particulier les revenus ordinaires de l'activité, ne peuvent pas bénéficier de l'allègement, et ce quand bien même leur réalisation interviendrait au cours de la liquidation de l'entreprise (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit. , n° 9 ad art. 37b DBG; cf. aussi Erich Ettlin, *USTR II - Personengesellschaften profitieren. Verbesserung der steuerlichen Situation und erleichterte Nachfolgeregelungen, in EC 2008/10 p. 767*). L'art. 1 al. 3 let. a OIBL exclut du reste expressément de l'application de cette ordonnance les revenus de l'activité lucrative indépendante et les autres revenus qui ne proviennent pas de la liquidation (cf. Circulaire n°

28 du 3 novembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions sur l'imposition des bénéficiaires de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante, Annexe II: Commentaire de l'OIBL, ad art. 1 al. 3 let. a OIBL, p. 7, ch. 2.1). Ainsi, le seul fait d'avoir réalisé un revenu au moment de la liquidation de son entreprise ne suffit pas pour que ce revenu bénéficie de l'imposition privilégiée. Il est communément admis en doctrine (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., N 12 ad §37b; Peter Kästli, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, 2^{ème} éd., 2014, N 16 ad 43a) que la distinction peut être compliquée à faire en pratique. En effet, en comptabilité, il y a réserve latente lorsque la valeur réelle d'un actif est supérieure à sa valeur comptable, respectivement que la valeur réelle d'un passif est inférieure à sa valeur comptable (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7^{ème} éd. 2016, p. 328; Markus Reich, Steuerrecht, 2^{ème} éd. 2012, p. 403). Le montant des réserves latentes d'un actif correspond à la différence entre sa valeur réelle et sa valeur comptable (Pierre-Marie Glauser, IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, in Archives 74 p. 553). Le fait que la notion de réserves latentes soit une notion comptable ne signifie toutefois pas que, d'un point de vue fiscal, les indépendants ne tenant pas de comptabilité commerciale ne peuvent pas réaliser de réserves latentes. Ceux-ci disposent en effet aussi d'une fortune commerciale, dont la réalisation est susceptible de dissoudre les réserves latentes formées (cf. art. 18 al. 2 LIFD). La notion de réserves latentes dans un contexte fiscal apparaît dès lors plus large que son acception dans le contexte purement comptable. Cela étant, ce ne sont pas toutes les réserves latentes au sens fiscal qui peuvent bénéficier de l'imposition allégée lors de leur réalisation. Ainsi, dans un arrêt 2C_1015/2015 du 8 décembre 2016, le Tribunal fédéral a considéré que l'art. 37b LIFD ne pouvait avoir pour effet de laisser un contribuable différer à sa guise le moment de réalisation d'un revenu en créant artificiellement des réserves latentes (cf. dans le même sens TF 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.3.4, in RDAF 2013 II 505, où le Tribunal fédéral a relevé que, s'agissant d'une société anonyme, ne pas comptabiliser les travaux en cours à la fin de l'exercice et considérer ces derniers comme des réserves latentes violait les principes comptables applicables).

E. 4

En l'espèce, l'autorité de taxation, après avoir dans un premier temps refusé d'imposer le revenu lié à la réévaluation comptable au titre du bénéfice de liquidation, a au final admis la qualification au titre de réserve latente de ce revenu. Sur recours, l'AFC conteste cette qualification. Il sied d'emblée de relever que seule la condition de l'existence de réserves latentes est litigieuse entre les autorités recourante et intimée et qu'à juste titre, les autres conditions (âge des contribuables, cessation définitive et montant du rachat fictif) ne sont pas disputées. a) En substance, la recourante soutient que la réévaluation des réserves latentes opérées l'année de liquidation constitue une réalisation volontaire des réserves latentes que le législateur n'aurait pas prévu de privilégier. Elle avance aussi que dans le cas d'espèce, la réalisation des revenus ne serait pas liée, dans le sens d'une causalité telle qu'elle est exigée par la jurisprudence, avec la liquidation de l'activité indépendante des contribuables. L'autorité intimée, pour sa part, soutient que dans la mesure où la réévaluation intervient incontestablement dans le cadre de la transformation de la SNC en société de capitaux, la dissolution des réserves latentes est causée par la cessation de l'activité indépendante et qu'à ce titre l'application des dispositions sur le bénéfice de liquidation devrait être admise. Les contribuables indiquent de leur côté, pour justifier la réévaluation des actifs, que ce serait l'incertitude liée à l'évolution de l'exploitation après sa

transformation en société anonyme qui les aurait convaincus que "les actifs figurent à leur juste valeur dans le bilan de la nouvelles société anonyme". b) Il y a lieu, au préalable, de replacer le présent litige dans le contexte plus général d'une transformation de société de personnes en société de capitaux. A teneur de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD, les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale (cf. ATF 142 II 243 consid. 2.1 et les références). Ainsi, une transformation d'une société de personnes en personne morale intervient en neutralité fiscale (d'un point de vue du droit civil, il s'agit plus précisément d'un apport en nature dans la société anonyme au sens de l'art. 628 CO; cf. arrêt 2C_1019/2012 du 7 août 2013 consid. 2.2 et les références), lorsque, outre le maintien de l'assujettissement en Suisse, les actifs sont comptabilisés à la même valeur comptable que ceux détenus précédemment (ATF 142 II 283 consid. 2.1; Oberson/Glauser, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2^{ème} éd., Bâle 2017, n. 41 ad art. 19 LIFD; Reich/Von Ah, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch [éd.], 3^{ème} éd., Bâle 2017, n. 51 ad art. 19 LIFD). Ce n'est que si, dans les cinq ans qui suivent la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur au capital propre imposable qu'il est procédé à un rappel d'impôt des réserves latentes (ATF 142 II 283 consid. 2.1). Or, il n'est pas contesté en l'espèce que les contribuables ont procédé valablement à une transformation de leur SNC en société de capitaux, et qu'une fois le délai de cinq ans échu, ils pourront librement disposer de leur participation en la vendant. Il est aussi admis par les parties que certains actifs immobilisés de la SNC présentaient une réserve latente, dans son sens comptable, puisque leur valeur comptable était inférieure à leur coût d'acquisition pour un montant de 175'593 fr., ce qui a permis leur réévaluation. Dans ces circonstances, il revenait aux contribuables de choisir entre trois hypothèses. Premièrement, ils pouvaient transférer ces réserves latentes dans la société anonyme, en ne les réévaluant pas. Deuxièmement, ils pouvaient céder ces actifs avant la transformation, pour réaliser les réserves latentes, et en acquérir d'autres en remplacement sans demander de emploi, au sens du droit fiscal. Troisièmement, ils pouvaient – comme ils l'ont fait en l'espèce – réévaluer comptablement les actifs en cause pour dégager les réserves latentes avant la transformation et soumettre par voie de conséquence ces revenus à l'impôt. Il sied donc de replacer la réalisation du revenu d'indépendant déclenchée par la réévaluation comptable du cas d'espèce dans le contexte de cette transformation. Pour déterminer si le revenu imposable ici en cause peut bénéficier de l'imposition au titre du bénéfice de liquidation, la cour examinera successivement si la réalisation comptable est susceptible de dégager une réserve latente au sens de l'art. 37b LIFD (consid. 5), si la réévaluation d'actifs immobilisés peut être qualifiée de dissolution de réserves latentes (consid. 6), si la dissolution de réserves latentes dans le cas d'espèce peut être considérée comme causée par la cessation de l'activité indépendante (consid. 7) et si la théorie de l'évasion fiscale peut avoir pour conséquence de priver les contribuables du bénéfice d'une imposition allégée (consid. 8).

E. 5

Premièrement, il y a lieu de déterminer si la réalisation comptable est susceptible de dégager des réserves latentes au sens de l'art. 37b LIFD ou si seules des réalisations

effective (vente) ou systématique entrent dans le champ d'application de cette disposition. Il résulte déjà d'une interprétation littérale du texte de la loi ("total des réserves latentes réalisées") que le législateur n'a pas voulu distinguer entre les trois formes de réalisation du revenu d'indépendant. Certes, l'art. 18 al. 2 LIFD mentionne distinctement l'aliénation, la réalisation et la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale, tout en indiquant que tous les trois génèrent un produit de l'activité lucrative indépendante. Il ne s'agit cependant pas directement de réserves latentes, mais bien plus largement de produits de l'activité indépendante. On ne saurait ainsi rien tirer de ce que l'art. 18 al. 2 LIFD opère une distinction entre ces trois formes de réalisation alors que l'art. 37b LIFD mentionne uniquement la réalisation des réserves latentes. En outre, le but du législateur lors de l'adoption du dispositif de l'art. 37b LIFD (cf. supra consid. 3) consistait bien dans l'allègement de l'imposition du contribuable indépendant lors de la cessation d'une telle activité sachant que cet arrêt provoquait inéluctablement la réalisation en une fois de l'entier des réserves latentes, possiblement accumulées durant de nombreuses années. Dans un tel cadre, force est d'admettre que le législateur a dû envisager avant tout les formes de réalisation des revenus par l'aliénation et par la réalisation systématique puisque, hormis le cas d'une transformation, il n'y a guère de motif pour réévaluer comptablement un actif lors de l'exercice de liquidation de l'activité indépendante. Cela étant, si on admet, comme le fait l'autorité recourante, que le bénéfice de liquidation puisse coïncider avec la transformation d'une activité indépendante en société de capitaux (cf. Circulaire n° 28 du 3 novembre 2010, précitée, ch. 2.3), alors force est également d'admettre à ce stade que la réalisation par réévaluation d'actif ne peut pas être exclue des formes de réalisation de réserves latentes au sens de l'art. 37b LIFD. Par surabondance, il faut souligner que la pratique administrative précitée admet l'application du bénéfice de liquidation également si le transfert n'est pas neutre au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD (Circulaire n° 28, ch. 2.8: " Le début simultané ou ultérieur d'une activité lucrative dépendante ne s'oppose pas à l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation. Cette règle s'applique également lorsque l'indépendant qui a exploité son entreprise sous la forme d'une raison individuelle la transfère à une personne morale dont il devient un employé. Dans la mesure où le transfert n'est pas sans incidences fiscales (art. 19, al. 1, let. b, LIFD) ainsi que pour les valeurs patrimoniales qui sont transférées à cette occasion à la fortune privée, les réserves latentes réalisées sont imposables selon l'article 37b LIFD. "). Par conséquent, même dans la perspective de l'autorité recourante, le bénéfice de liquidation peut être appliqué si certains actifs ne sont pas transférés à leur valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et par conséquent qu'au moment de la transformation, le contribuable réalise une partie de ses réserves latentes. En résumé sur ce point, on retiendra que la notion de réalisation des réserves latentes figurant dans cette dernière disposition n'exclut pas que cette réalisation puisse intervenir par le biais d'une réévaluation comptable, comme ce fut le cas en l'espèce.

E. 6

Deuxièmement, il y a lieu de déterminer si la réévaluation d'actifs immobilisés peut être qualifiée de dissolution de réserves latentes ou s'il s'agit au contraire de revenus ordinaires de l'activité indépendante. Comme indiqué ci-avant, il est parfois compliqué en pratique de distinguer entre la réserve latente ayant légitimement le droit au bénéfice de liquidation et celle constituée en réalité de revenus ordinaires mais qui a pris, comptablement, la forme de réserves latentes. Dans son arrêt, précité, 2C_1015/2015, le Tribunal fédéral a jugé que le contribuable indépendant qui ne tient pas de comptabilité en bonne et due forme ("carnet du lait") ne pouvait pas être considéré comme réalisant des réserves latentes lorsque, à la

cessation de son activité, il encaissait des honoraires provenant de montants facturés pour des prestations effectuées avant la cessation de son activité indépendante. Le recourant n'avait en effet pas réalisé des réserves latentes, au sens de l'art. 37b LIFD, mais un revenu d'exploitation ordinaire de son activité d'ingénieur civil, même si, du fait de la méthode utilisée, ce revenu n'a été fiscalement réalisé qu'au moment de son encaissement. En l'espèce, la réévaluation a porté sur des actifs immobilisés, ce qui n'est pas contesté par les parties. Il ne s'agit donc pas de revenus d'activité indépendante qui aurait été différés, ni d'honoraires transformés en réserves latentes, comme dans l'arrêt précité. Il y a donc lieu de retenir à ce stade que la réévaluation comptable d'actifs immobilisés de l'exploitation constitue bien une dissolution de réserves latentes au sens de l'art. 37b LIFD.

E. 7

Troisièmement, il y a lieu de déterminer si cette dissolution de réserves latentes peut être considérée comme causée par la cessation de l'activité indépendante. a) La recourante fonde d'ailleurs pour l'essentiel son recours sur cet argument. Elle soutient (Recours p. 5, ch. 3) que si le bénéfice est issu d'une réévaluation volontaire préalable à la transformation en société de capitaux, il manque un lien de causalité entre la liquidation et la réalisation, lequel empêche l'application de l'art. 37b LIFD. Dans ce cas, le bénéfice ne serait pas la conséquence de la liquidation, mais découlerait bien plus de dispositions prises par le contribuable. Il faut admettre avec la recourante que l'art. 37b LIFD n'a pas été conçu pour intégrer n'importe quelle dissolution de réserve latente, comme la cour l'a retenu ci-avant. Dans son Message (FF 2005 4469, spéc. p. 4560), d'ailleurs, le Conseil fédéral indique ce qui suit: "... la modération de la charge fiscale ne doit intervenir que pour les bénéfices réalisés lors du transfert ou de la liquidation définitive de l'entreprise. Si, en cours d'exploitation, une entreprise réalise des recettes extraordinaires en liquidant une part de ses actifs commerciaux, ces recettes sont comprises dans le revenu global net imposable ." Dans ce sens également, la jurisprudence a exigé un lien de causalité entre la réalisation et la liquidation (spécialement, cf. arrêt du TF 2C_302/2018 du 9 août 2018 consid. 2.2.6). Plus précisément, il faut donc qu'il y ait un lien de causalité suffisant entre la réalisation et la liquidation, la réalisation des réserves étant la conséquence directe de la liquidation. Un exemple donné par la jurisprudence est la vente d'un immeuble de bureaux (actif immobilisé) évalué en dessous de sa valeur vénale et qui n'est plus nécessaire en raison de la fin de l'activité lucrative. Il en va de même pour le stock de marchandises (actif circulant) qui est transféré au successeur et qui était jusqu'alors évalué aux coûts d'acquisition. Dans un tel cas, il est incontestable que la réalisation des réserves latentes est uniquement due à la liquidation. D'une manière ou d'une autre, l'imposition privilégiée s'impose, car sans liquidation, il n'y aurait vraisemblablement pas eu de réalisation des réserves latentes accumulées (du moins dans un avenir prévisible). A l'inverse, le Tribunal fédéral a jugé dans l'arrêt précité (TF 2C_302/2018 du 9 août 2018, spéc. consid. 2.2.7) que la dissolution de réserves latentes constituées de travaux en cours n'était pas liée causalement à la liquidation de l'activité indépendante mais bien à la réalisation d'un revenu ordinaire. Il indique ainsi que lorsque la liquidation n'entraîne pas (uniquement) la réalisation des réserves latentes, une imposition ordinaire doit être maintenue des revenus ordinaires. Par conséquent, les revenus de l'activité lucrative indépendante sont soumis aux règles ordinaires, sauf si, exceptionnellement, il existe un véritable "bénéfice de liquidation" au sens de l'art. 37b LIFD. Rapportées au cas d'espèce, cette causalité nécessite de contrôler que le produit de la réévaluation soit bien dans un rapport de causalité avec la liquidation de la SNC et la cessation de l'activité indépendante des contribuables, sous-entendu qu'il ne

découle pas d'un revenu ordinaire de l'activité indépendante. Or, contrairement au cas de la réalisation des travaux en cours ou à l'encaissement des honoraires facturés mais non encaissés, la réalisation des réserves latentes dans le cas d'espèce porte incontestablement sur des actifs immobilisés. Même si de l'avis de Tribunal fédéral, il n'est pas nécessaire de distinguer entre les réserves latentes sur des actifs circulants ou immobilisés (TF 2C_302/2018 du 9 août 2018 consid. 2.2.5 in fine), force est de constater que les réserves ici en cause ne sont pas constituées par des revenus ordinaires. Ces réserves sont la conséquence d'amortissements opérés sur ces actifs pendant la vie de la SNC. Si l'activité indépendante avait cessé sans transformation en société de capitaux, la réalisation de ces réserves latentes aurait incontestablement permis de bénéficier de l'art. 37b LIFD. Dans ce sens, cette réalisation aurait été considérée comme en lien de causalité avec la liquidation de l'entreprise des contribuables. Or, la cour ne voit pas de motif de considérer que ce lien de causalité serait rompu au motif que ces mêmes réserves ont été réalisées par réévaluation et non par aliénation. Si l'on admet que lors de la liquidation ordinaire de la SNC, le bénéfice de liquidation aurait pu inclure la dissolution des réserves latentes ici en cause sur les actifs immobilisés, que la transformation d'une activité indépendante en société de capitaux n'empêche pas l'application du bénéfice de liquidation et que finalement la réévaluation comptable est un mode de réalisation des réserves latentes qui entre dans le champ d'application de cette disposition, alors il faut admettre que l'exigence de causalité entre la réalisation et la liquidation est satisfaite en l'espèce. Le critère de la causalité entre la réalisation et la liquidation expressément exigé dans la jurisprudence précitée doit être compris comme permettant de distinguer la dissolution de "véritables" réserves latentes pouvant bénéficier de l'imposition allégée, des revenus ordinaires de l'activité indépendante devant en être privé. C'est ainsi en tout cas qu'il a été appliqué jusqu'ici. Par conséquent, dès lors qu'en application de la causalité ordinaire, il est admis que les réserves latentes présentes dans les actifs immobilisés en l'espèce à hauteur de 175'593 fr. puissent bénéficier de l'art. 37b LIFD à la liquidation causée par la cessation, il y a lieu d'admettre également que ces mêmes réserves sont en rapport de causalité suffisant lors de leur réévaluation avant transformation en société de capitaux. Compte tenu de ces éléments, l'autorité intimée n'a pas violé le droit fédéral en considérant que la réévaluation comptable opérée par les tiers intéressés était en lien de causalité avec la cessation de leur activité indépendante. Par surabondance, et comme déjà développé ci-avant (consid. 5 in fine), la cour peine à comprendre en quoi la réévaluation d'un actif immobilisé avant la transformation de l'activité indépendante ne pourrait pas se voir appliquer le dispositif de l'art. 37b LIFD, alors que l'autorité fédérale admet, dans sa Circulaire n° 28 (ch. 2.3), que tel est le cas pour les réserves latentes réalisées lors de la transformation à raison d'une absence de neutralité fiscale ou pour les réserves faisant l'objet d'un rappel d'impôt. La solution soutenue ici par l'AFC revient à nier le bénéfice de liquidation si la réserve latente est réalisée par une réévaluation, alors qu'il serait admis si elle est réalisée par la comptabilisation à une valeur différente dans le bilan de la société de capitaux issue de la transformation. Dans le même sens, on relèvera d'ailleurs que le résultat fiscal auquel ont abouti les recourants en l'espèce, aurait également pu être obtenu en conservant les actifs réévalués dans leur fortune privée, puis en les apportant à leur valeur vénale dans la société issue de la transformation. Dans une telle hypothèse, l'autorité recourante aurait admis que le prélèvement privé (réalisation systématique) puisse bénéficier de l'imposition privilégiée, puis l'apport à la société aurait pu être effectué en neutralité fiscale également. Il n'y a donc aucun motif de traiter ces deux situations de manière différente. Le grief correspondant de l'AFC doit ainsi être rejeté. b)

Dans ce cadre, la recourante soutient en outre que le contribuable procédant à une telle réévaluation choisirait délibérément d'augmenter le bénéfice de liquidation au moment de la transformation, et que par conséquent, il ne "subit pas, mais provoque" l'imposition des réserves latentes, l'empêchant par conséquent de bénéficier d'une disposition d'imposition allégée pour cette part de la liquidation. L'AFC soutient dans la même ligne que l'art. 37b LIFD viserait exclusivement à atténuer les effets d'une réalisation inévitable à laquelle le contribuable est contraint de faire face au moment de la cessation de son activité. Or, la cour ne saurait suivre cette argumentation. D'abord, rien dans le texte légal, dans l'historique de la norme ou dans son but ne permet de soutenir qu'elle serait conditionnée, outre les éléments déjà nombreux qu'elle contient expressément, en sus à la condition que la dissolution des réserves soit subie par le contribuable. Il n'y a ainsi aucun ancrage dans la loi pour soutenir que la réalisation doit être inévitable pour bénéficier de l'art. 37b LIFD. Au contraire, la loi prévoit uniquement un mécanisme permettant d'alléger l'imposition des bénéfices réalisés sur les réserves latentes en cas de fin d'activité indépendante. Le fait que la fenêtre temporelle de réalisation des réserves latentes soit de deux ans, et pas uniquement l'année de la liquidation, montre au surplus que la loi ne distingue pas entre les réserves dissoutes inévitablement par la liquidation et celles dont la réalisation découlerait d'un choix exercé par le contribuable. Une telle distinction serait enfin également problématique si l'on considère que la transformation d'une entreprise individuelle en société de capitaux procède déjà d'un choix librement consenti par le contribuable, comme l'est la réalisation systématique (spécialement le cas du transfert dans la fortune privée). En effet, c'est un choix du contribuable que de conserver un bien à titre privé et de ne pas l'apporter à la société de capitaux qu'il a créée. Cet argument de l'AFC doit par conséquent également être rejeté. c) L'ensemble de ces éléments montrent que le lien de causalité entre la réalisation des réserves latentes et la liquidation de l'activité indépendante sert à trier entre les produits qui peuvent bénéficier de l'imposition allégée de ceux que n'y sont pas légitimés. Que dans ce sens, la causalité doit être comprise, non comme une condition supplémentaire du dispositif légal (dans le sens soutenu par la recourante), mais comme un moyen d'interprétation de la notion de réserve latente au sens de l'art. 37b LIFD. Dans une telle optique, la notion de réserve latente ne saurait être modifiée au fil du temps ou en fonction de son mode de réalisation. Par conséquent, la réalisation des réserves latentes ici en cause doit être considérée comme causée par la transformation de l'activité indépendante et la liquidation de cette dernière, et par conséquent, sous cet angle, comme entrant dans le champ d'application de la disposition légale en cause.

E. 8

Enfin, il y a lieu d'examiner s'il s'agit d'un cas d'évasion fiscale. L'AFC ne soutient pas directement que la théorie de l'évasion fiscale aurait à s'appliquer, puisqu'elle estime que la réalisation des réserves latentes en cause sort du champ d'application de la loi. Elle indique cependant (cf. recours, p. 6) qu'admettre la solution de l'autorité cantonale intimée aurait pour conséquence un doublement de l'avantage fiscal indu, en imposant les réserves latentes chez les contribuables intimés de manière allégée une première fois, puis en créant un potentiel d'amortissement dans la société de capitaux créée par la transformation. Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une

notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (cf. en dernier lieu, ATF 147 II 338 consid. 3.1; sur la signification de ces conditions, cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 et les références). Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 147 II 338 consid. 3.1; ATF 142 II 399 consid. 4.2 et les références). En l'espèce, il suffit de voir que la réévaluation d'actifs immobilisés ne peut pas être considérée comme insolite pour sceller le sort de cette question. Elle a en effet permis de faire apparaître lors de la transformation un actif net positif, dans un contexte dans lequel il n'est pas d'emblée sûr que les actifs soient suffisants pour permettre la transformation. Par surabondance, il sied de constater qu'il n'est pas démontré que cette réévaluation conduit effectivement à une notable économie d'impôt. En effet, comme la cour l'a retenu précédemment (cf. supra consid. 4b), il était possible pour les contribuables de ne pas réévaluer et de transférer ces réserves latentes, sans les réaliser, à la société de capitaux issue de la transformation. Dans une telle hypothèse, moyennant le respect des conditions de l'art. 19 LIFD et en particulier la conservation des participations durant cinq ans après la vente, ces réserves latentes seraient passées complètement hors du champ de l'impôt. Elles auraient en effet pu être réalisées, lors de la vente après ce délai des actions, sans déclencher d'imposition, étant comprises dans la réalisation du gain en capital de ses actionnaires (art. 16 al. 3 LIFD). On voit mal par conséquent en quoi cette imposition certes privilégiée constituerait une notable économie d'impôt par rapport à une exonération complète. De même, si l'activité avait été cessée sans être transformée, ces mêmes réserves latentes auraient été imposées comme le requièrent en l'espèce les contribuables. Là non plus, la cour ne peut concevoir une notable économie d'impôt. Quant à l'argumentation de la recourante sur le doublement du bénéfice, une fois par l'imposition dans le chef de la personne physique du bénéfice de manière allégée, et une autre par le potentiel d'amortissement ainsi créée dans la personne morale, elle ne peut pas être suivie. Il n'est déjà a priori pas évident d'admettre que l'examen d'une "notable économie d'impôt" puisse être effectué en consolidant, pour ainsi dire, la fiscalité de plusieurs personnes morales et physiques. Quoi qu'il en soit, ce qui est déterminant ici c'est de voir que le système reste respecté puisque le potentiel d'amortissement ainsi généré par la réévaluation comptable a été soumis à l'imposition. Si, certes, le législateur a prévu que cette imposition soit allégée pour prendre en compte le fait que la réserve a été créée sur plusieurs années en cassant la progressivité du taux, il n'en reste pas moins que la réévaluation est soumise à l'impôt. Au surplus, il faut voir qu'en procédant à de nouveaux amortissements dans la société ensuite de la transformation, il est douteux que l'on puisse véritablement parler d'économie d'impôt puisqu'il s'agit en réalité bien plus d'en différer le paiement par la constitution d'un impôt latent. On ne saurait donc voir dans ce procédé une notable économie d'impôt au sens de la théorie de l'évasion fiscale.

E. 9

Mal fondés, les recours de l'AFC doivent être rejetés et les décisions sur réclamation attaquées confirmées. Vu l'issue du litige, les frais de justice devraient en principe être mis à la charge de l'AFC, qui succombe (cf. art. 49 LPA-VD et 144 al. 1 LIFD). En tant qu'autorité administrative fédérale, celle-ci bénéficie toutefois du privilège de l'art. 52 al. 1 LPA-VD, qui prévoit que des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, sous réserve d'une exception non réalisée en l'espèce. Il sera dès lors statué sans frais. En revanche, s'agissant des dépens, il n'y a pas de disposition similaire à l'art. 52 LPA-VD. L'indemnité de dépens, à laquelle les tiers intéressés, qui ont procédé par

l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, a droit (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD et 10 du Tarif du 28 avril 2015 des frais judiciaires et des dépens en matière administrative [TFJDA; BLV 173.36.5.1]) sera dès lors mise à la charge de la recourante et plus précisément de la Confédération. Compte du travail effectué, qui s'est limité à de brèves déterminations de trois pages identiques dans les deux causes, elle sera arrêtée à un montant total de 500 fr. (cf. art. 11 al. 2 TFJDA), soit 250 fr. pour A._____ et 250 fr. pour les époux B._____ et C._____. L'autorité intimée, qui a agi seule, n'a, pour sa part, pas droit à l'allocation de dépens (cf. art. 10 a contrario TFJDA).

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