



9C 680/2022

Arrêt du 24 avril 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mmes les Juges fédéraux Parrino, Président,
Stadelmann, Moser-Szeless, Beusch et Scherrer Reber.
Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

Administration fédérale des contributions AFC, Division principale impôt fédéral direct, impôt anticipé,
droits de timbre,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
recourante,

contre

1. Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne Adm cant VD,
 2. A.A. _____,
 3. B.A. _____ et C.A. _____,
- tous les trois représentés par Ofico Fiduciaire SA,
intimés.

Objet

Impôt fédéral direct 2013,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 29 mars 2022 (FI.2021.0024, FI.2021.0025).

Faits :

A.

A.A. _____ et B.A. _____ (ci-après: les contribuables), nés respectivement en 1958 et 1956, exploitaient conjointement une société en nom collectif (ci-après: D. _____), chacun participant pour une demie dans dite société. La D. _____, qui avait pour activité l'exploitation d'une (...), a été transformée en société anonyme avec effet rétroactif au 1er janvier 2014, selon inscription dans la Feuille officielle suisse du commerce de 2014.

Dans le cadre de l'exercice comptable de la D. _____ précédant sa transformation (soit du 1^{er} janvier au 31 décembre 2013), une réévaluation comptable de certains actifs immobilisés a été effectuée à hauteur de 175'593 fr., générant pour cet exercice et en tenant compte de cette réévaluation, un bénéfice de 175'717 fr.

A.a. Dans leurs déclarations d'impôt respectives pour la période fiscale 2013, les contribuables ont sollicité l'application d'une imposition séparée du bénéfice de liquidation de 87'796 fr. chacun, lié à la cessation de leur activité indépendante induite par la transformation de leur D. _____ en société anonyme. Par décisions de taxation séparées des 16 et 17 mai 2017, l'Office d'impôt de E. _____ a procédé à la taxation respectivement de B.A. _____ et son épouse, C.A. _____, ainsi que de A.A. _____ pour la période fiscale 2013, en refusant d'inclure dans le bénéfice de liquidation le montant global de 175'593 fr., résultant de la réévaluation comptable des actifs immobilisés.

A.b. Par décisions sur réclamation séparées du 25 janvier 2021, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) a admis les réclamations des contribuables et fixé les éléments imposables en tenant compte d'un bénéfice de liquidation de 87'796 fr., tel que déclaré.

B.

Après avoir joint les causes, le Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, a rejeté les recours de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) contre ces décisions sur réclamation, par arrêt du 29 mars 2022.

C.

L'AFC interjette un recours en matière de droit public contre cet arrêt dont elle demande la réforme. À titre principal, elle conclut en substance à ce que le bénéfice issu de la réévaluation comptable soit inclus, pour l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2013, dans le revenu de l'activité lucrative indépendante des contribuables et que le revenu imposable correspondant soit fixé à 171'900 fr. pour A.A. _____ et à 206'700 fr. pour B.A. _____ et C.A. _____. À titre subsidiaire, elle conclut à l'annulation de l'arrêt entrepris et au renvoi de la cause à l'instance cantonale pour nouvelle décision "au sens du présent recours".

L'Administration cantonale conclut au rejet du recours. Les contribuables ont renoncé à se déterminer.

Considérant en droit :

1.

Le présent recours en matière de droit public est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) et ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). La recourante a qualité pour recourir (art. 89 al. 2 let. a LTF et 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

Le litige a trait à la question de savoir si le bénéfice issu de la réévaluation comptable d'actifs immobilisés effectuée par la D. _____, dont les contribuables étaient associés, dans l'exercice comptable précédant sa transformation en société anonyme peut être soumis à l'imposition privilégiée de l'art. 37b al. 1 LIFD, séparément du revenu ordinaire de l'activité indépendante. Aux termes de cette disposition, "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. Les rachats au sens de l'art. 33, al. 1, let. d sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est calculé, sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'art. 33, al. 1, let. d. Sur le solde des réserves latentes réalisées, seul un cinquième de ce montant est déterminant pour la fixation du taux applicable, mais au moins au taux de 2 %".

Seule est litigieuse en l'occurrence la qualification, comme bénéfice de liquidation, de la dissolution volontaire des réserves latentes provenant d'actifs immobilisés par le biais de la réévaluation comptable effectuée par les contribuables. Les conditions de l'âge des personnes concernées et de la cessation définitive de l'activité lucrative indépendante ne sont pas contestées.

3.

3.1. Se fondant sur une interprétation de l'art. 37b LIFD, la juridiction cantonale a retenu que le législateur n'avait pas voulu distinguer entre les trois formes de réserves latentes que sont la réalisation effective, la réalisation systématique et la réalisation comptable, et que cette dernière forme tombait donc également sous le coup de la disposition de la LIFD. Or la réévaluation comptable d'actifs immobilisés de l'exploitation de la D. _____ constituait une dissolution de réserves latentes au sens de l'art. 37b LIFD, puisque la réalisation de ces réserves avait été causée par la cessation de l'activité indépendante et portait sur des actifs immobilisés. De plus, pour les premiers juges, il ne se justifiait pas de traiter différemment la constellation du cas d'espèce de celles dans lesquelles l'AFC admet en pratique l'application de l'art. 37b LIFD, soit lors d'une transformation sans neutralité fiscale et lorsque les réserves latentes font l'objet d'un rappel d'impôt (Circulaire n° 28 du 3 novembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions relative à l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation de l'activité indépendante, ch. 2.3). En outre, la réévaluation des actifs immobilisés de la D. _____ avant sa transformation en société anonyme ne constituait pas une évasion fiscale, qui aurait conduit à refuser l'application de l'art. 37b LIFD. En effet, dite réévaluation n'était pas insolite et ne procurait pas aux contribuables une notable économie d'impôt.

3.2. L'AFC reproche aux premiers juges d'avoir violé l'art. 37b al. 1 LIFD, en ce qu'ils ont admis que le bénéfice provenant d'une réévaluation comptable pouvait faire l'objet du traitement fiscal prévu par cette disposition, puisque le lien de causalité entre la liquidation de la D. _____ et la réévaluation comptable des actifs immobiliers faisait défaut. En effet, alors que la vente d'un actif immobilier, respectivement son transfert dans la fortune privée, trouverait sa cause dans la liquidation opérée à la suite de la fin de l'activité indépendante, une réévaluation comptable d'un actif existerait indépendamment de cette liquidation, puisqu'elle découlerait en premier lieu "des dispositions prises par le contribuable". De plus, la comparaison effectuée par la cour cantonale entre le cas d'espèce et les situations décrites par la circulaire n° 28 serait erronée, puisque celle-ci ne traite que des réserves latentes dont la réalisation est inhérente au processus de liquidation de l'activité indépendante, ce qui n'est pas le cas d'une réévaluation comptable. Pour la recourante, le résultat auquel est parvenu la cour cantonale n'est pas conforme au but envisagé par le législateur, si bien que le bénéfice issu de la réévaluation comptable constitue un revenu ordinaire de l'activité lucrative indépendante et doit être imposé en application de l'art. 18 al. 2 LIFD.

3.3. L'Administration cantonale fait sien le raisonnement de la cour cantonale. En bref, elle fait valoir que la réévaluation des actifs en cause, conforme au droit comptable, n'aurait pas été effectuée si les contribuables n'avaient pas mis fin à leur activité indépendante, de sorte qu'elle trouvait "irréfutablement" sa cause dans la liquidation opérée. À cet égard, l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation provenant de la réévaluation des actifs ne pouvait pas être exclue au motif qu'elle trouvait son fondement dans la poursuite future des activités. En outre, il n'y avait aucune raison de traiter différemment les contribuables selon les modalités choisies pour mettre fin à leur activité indépendante, soit que la réalisation des réserves latentes qu'ils effectuaient reposait sur une vente ou une réalisation comptable.

4.

La doctrine n'est pas unanime sur la question litigieuse. Certains auteurs affirment que le privilège fiscal attaché à la dissolution des réserves en vertu de l'art. 37b al. 1 LIFD s'applique à toutes les formes de réalisation de réserves latentes (réalisation effective, systématique ou comptable) pour autant que les réserves aient été formées de manière conforme aux règles du droit comptable et admissible fiscalement (ainsi, FABIAN MAUCHLE/HENK FENNERS, *Ausgewählte Fragestellungen zur privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung*, in IFF Forum für Steuerrecht 2022, p. 432), et à tout le moins en ce qui concerne les réserves latentes issues d'actifs immobilisés (RAPHAËL GANI, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2e éd. 2017, n° 35 et n° 38 ad art. 37b LIF D; cf. également IVO BAUMGARTNER, in *Kommentar zum DBG*, 4e éd. 2022, n° 13c ad art. 37b LIFD, qui souligne toutefois qu'une telle imposition privilégiée ensuite d'une réévaluation comptable soulève des questions de délimitation). D'autres auteurs mentionnent en revanche qu'il convient de soumettre les bénéfices issus d'une réalisation comptable à l'imposition ordinaire selon l'art. 18 al. 2 LIFD (cf. SUSANNE SCHREIBER/ELENA KUMASHOVA, § 2 - Umstrukturierung von Personenunternehmungen, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen*, 2e éd. 2022, n° 192). Une autre partie de la doctrine n'indique, comme cas d'application de l'art. 37b al. 1 LIFD, que la dissolution des réserves lors d'une "véritable" réalisation (comme par exemple une vente)

ou lors d'une réalisation systématique (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4e éd. 2023, n° 9 ad art. 37b LIFD; cf. également, MARKUS REICH/LUZIUS CAVELTI, in Kommentar zum StHG, 4e éd. 2022 n° 74 ad art. 11 LHID).

5.

5.1. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair ou si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge doit rechercher la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur telle qu'elle ressort, entre autres, 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). Lorsqu'il est appelé à interpréter une loi, le Tribunal fédéral adopte une position pragmatique en suivant ces différentes interprétations, sans les soumettre à un ordre de priorité (ATF 146 II 309 consid. 4.4).

5.2. Le libellé de l'art. 37b al. 1 LIFD ne comporte pas une définition des réserves latentes. Ainsi que l'a retenu à bon droit la cour cantonale, le législateur n'a pas distingué entre les trois formes de réalisation des réserves latentes (réalisation effective, systématique et comptable). Le texte de la disposition n'exclut dès lors pas que les réserves latentes provenant de la réévaluation comptable d'actifs immobilisés puissent bénéficier de l'imposition privilégiée de l'art. 37b LIFD.

5.3. Sous l'angle de l'interprétation téléologique, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que l'art. 37b LIFD a été introduit 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 par le législateur, afin de pallier l'absence de prévoyance professionnelle, l'indépendant n'étant pas, contrairement au salarié, obligatoirement affilié à une institution de prévoyance (ATF 143 II 661 consid. 6.3 et les références; arrêt 2C_1015/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.2 et les références; sur la notion de réserves latentes en comptabilité, cf. arrêt 2C_1015/2015 cité consid 5.6).

Si le législateur avait l'intention de permettre de dissoudre de manière privilégiée des réserves latentes accumulées pendant des années, il ne souhaitait en revanche pas privilégier de manière arbitraire les revenus ordinaires (arrêt 2C_302/2018 du 9 août 2018 consid. 2.2.7, StR 73 2018 p. 876). De plus, l'art. 37b al. 1 LIFD ne doit pas permettre au contribuable d'obtenir une qualification plus favorable, en influençant arbitrairement le moment de la réalisation (arrêts 2C_302/2018 cité consid. 2.2.2; 2C_1015/2015 cité consid. 5.7.2).

5.3.1. Dans le contexte de l'analyse du sens général de la norme, le Tribunal fédéral a également précisé qu'une imposition séparée des réserves latentes au sens de l'art. 37b al. 1 LIFD supposait un lien de causalité suffisant entre la réalisation de ces réserves latentes et la liquidation de l'activité indépendante, en ce sens que la première doit être la conséquence immédiate de la seconde. Par conséquent, si ce n'est pas la liquidation (à elle seule) qui a mené à la réalisation des réserves latentes, il convient de soumettre ces dernières à l'imposition ordinaire. Un exemple typique dans lequel le lien de causalité est donné est celui d'un immeuble comptabilisé en dessous de sa valeur vénale, qui est vendu parce qu'il a perdu son utilité en raison de la cessation de l'activité indépendante. Il en va de même pour le stock de marchandises (actif circulant) qui est transféré au successeur et qui était jusqu'à présent évalué au coût d'acquisition. Dans ces cas, la réalisation des réserves latentes accumulées est uniquement due à la liquidation et l'imposition privilégiée au sens de l'art. 37b al. 1 LIFD doit avoir lieu, car sans liquidation, il n'y aurait vraisemblablement pas eu (du moins dans un avenir prévisible) une telle réalisation (cf. arrêts 2C_302/2018 cité consid. 2.2.2 et 2.2.7; 2C_1021/2019 du 30 octobre 2020 consid. 7.1).

5.4.

5.4.1. Contrairement à ce que soutient l'AFC, l'imposition privilégiée des réserves latentes issues d'une réévaluation comptable des actifs immobilisés au sens de l'art. 37b LIFD ne s'oppose pas à

l'intention du législateur, qui, comme on l'a vu, était notamment d'alléger la charge fiscale dans le contexte de la cessation d'une activité indépendante, afin de pallier l'absence de prévoyance professionnelle de l'indépendant. De ce point de vue et dans l'optique du but poursuivi, il n'y a aucun motif de traiter différemment, lors de la cessation de l'activité indépendante, la situation dans laquelle les réserves latentes sont réalisées par la vente d'un actif immobilisé (par exemple un immeuble) de celle dans laquelle les réserves latentes sont réalisées en raison d'une réévaluation comptable d'actifs immobilisés, toute autre circonstance étant égale par ailleurs. En effet et dans ces deux cas, l'imposition pourrait être pénalisante pour l'indépendant en raison de la progressivité des taux. Ce dernier ne se trouve pas, dans la seconde hypothèse, dans une situation meilleure au regard de la prévoyance professionnelle que dans la première.

5.4.2. S'agissant du lien de causalité entre la dissolution des réserves latentes par la réévaluation comptable et la cessation de l'activité, dont la juridiction cantonale a fait une appréciation convaincante et motivée, celui-ci est donné, contrairement à ce que la recourante allègue. En effet, dite réévaluation a été effectuée dans les deux ans précédant la cessation de l'activité indépendante des intimés, en vue de transformer la D. _____ en société de capitaux. La réalisation des réserves latentes - constituées sur des actifs immobilisés et non par des revenus ordinaires - est due à la cessation de l'activité indépendante; comme le relève l'Administration cantonale, il n'y aurait vraisemblablement pas eu, du moins dans un avenir prévisible, une telle réalisation en l'absence de l'arrêt de l'activité des contribuables. Dès lors et comme dans le cas d'une réalisation effective (en raison d'une vente), la réévaluation comptable reposait en l'occurrence sur un lien de causalité suffisant avec l'abandon de l'activité indépendante.

5.4.3. De plus, et bien qu'une SA ait succédé en l'espèce à la société en nom collectif, c'est bien la cessation de l'activité indépendante qui est déterminante au regard de l'art. 37b al. 1 LIFD. En conséquence, l'argumentation que l'AFC tire de la possibilité de transférer des actifs en franchise d'impôt dans la société anonyme nouvellement créée selon l'art. 19 LIFD n'est pas pertinente. Le fait que la réévaluation comptable intervenue dans la société de personnes puisse constituer ensuite un éventuel "potentiel d'amortissement" au niveau de la société anonyme n'est pas un élément qui justifierait de ne pas appliquer l'art. 37b LIFD en l'occurrence. Sont en effet déterminantes les circonstances au moment de la cessation de l'activité indépendante (consid. 5.3). C'est en vain, dans ce contexte, que l'AFC reproche à la juridiction cantonale de se référer à la circulaire n° 28 pour "modifier la qualification fiscale d'un revenu" qui ne constituerait pas "intrinsèquement" un produit de liquidation, puisqu'elle reconnaît elle-même que cette circulaire n'exclut pas l'application du bénéfice de liquidation dans le cadre de la transformation d'une D. _____ en société anonyme. Enfin, il n'y a rien à ajouter aux considérations de la cour cantonale sur la réserve d'une éventuelle évasion fiscale, que les parties ne remettent du reste pas en cause.

6.

En conséquence de ce qui précède, le recours est mal fondé.

7.

Succombant, la recourante dont l'intérêt patrimonial est en cause doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'est pas alloué de dépens, les intimés ne s'étant pas déterminés (art. 68 al. 1 et 2 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de la procédure fédérale, arrêtés à 4'000 fr., sont mis à charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public.

Lucerne, le 24 avril 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser