[AZA 0/4]
2A.431/2000

IIe COUR DE DROIT PUBLIC
****

9 avril 2001

Composition de la Cour: MM. et Mme les Juges Wurzburger,
président, Betschart, Hungerbühler, Müller et Yersin.
Greffier: M. Dayer.

_____

Statuant sur le recours de droit administratif
formé par
l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre, à Berne,

contre
l'arrêt rendu le 17 août 2000 par le Tribunal administratif du canton de Vaud, dans la cause qui oppose la recourante aux héritiers de A._____, soit à B._____ et à C._____, et à D._____, tous représentés par Me Jean-Claude Perroud, avocat à Lausanne, ainsi qu'à E._____, représenté par Me Olivier Weniger, avocat à Lausanne;

(impôt fédéral direct 1993-1994 à 1997-1998)
En 1962, F._____, propriétaire d'une boucherie à Z._____ depuis 1934, a constitué avec ses deux fils, A._____ et E._____ (ci-après: les intéressés), une société en nom collectif sous la raison sociale F._____ et Fils (ci-après: la SNC). A l'origine, cette société avait pour but l'exploitation d'une boucherie-charcuterie, la fabrication de salamis et d'articles de charcuterie ainsi que l'alimentation sous toutes ses formes. Elle a acquis par la suite deux autres boucheries, puis modifié son but social en relation avec des prises de participations dans diverses boucheries.

En 1966, F._____, A._____ et E._____ ont fondé la société H._____ SA. Dès 1969, cette société a exploité un centre industriel de fabrication de produits carnés destinés, notamment, à de grandes surfaces commerciales. Les boucheries en mains de la SNC s'y approvisionnaient également de manière importante en bénéficiant, au besoin, de facilités de paiement. Cette société anonyme effectuait en outre certains travaux administratifs pour leur compte.

En 1989, F._____, A._____ et E._____ ont créé une nouvelle société, H._____ Extension SA en vue de commercialiser les produits de H._____ SA auprès d'hôtels et de restaurants.

F._____ est décédé en 1990. Ses deux fils ont poursuivi l'exploitation de la SNC et sont devenus seuls propriétaires, pour moitié chacun, du capital-actions de H._____ SA et de H._____ Extension SA.

Le 31 décembre 1995, la SNC a cédé à H._____ SA l'ensemble des boucheries qu'elle exploitait. Ce transfert répondait au voeu de la société K._____ SA qui souhaitait reprendre H._____ SA ainsi que l'ensemble des boucheries à l'enseigne H_____. Le 11 novembre 1996, A._____ et E._____ ont transféré leurs actions H._____ Extension SA à H._____ SA. Le 19 novembre 1996, ils ont vendu à K._____ SA la totalité du capital-actions de H._____ SA.

Par décisions du 20 avril 1999, le Chef du Département des Finances, respectivement l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud ont notamment astreint A._____ au paiement d'impôts cantonaux et communaux, respectivement d'impôt fédéral direct, sur les bénéfices en capital qu'il avait obtenus lors du trans-

fert dans sa fortune privée d'éléments du patrimoine commercial de la SNC, de mêmeque lors de l'aliénation de ses actions H._____ SA et H._____ Extension SA.

Le 20 avril 1999 également, ces mêmes autorités ont en particulier réclamé à E._____ le paiement d'impôts cantonaux et communaux, respectivement d'impôt fédéral direct, sur les bénéfices en capital qu'il avait réalisés dans les mêmes circonstances que son frère A_____.

Les intéressés ont chacun déposé un recours à l'encontre des décisions prises par le Chef du Département des Finances, respectivement une réclamation envers celles rendues par l'Administration cantonale des impôts.

A._____ est décédé le 24 juin 1999; ses héritiers, soit B._____, C._____ et D._____, ont décidé de poursuivre la procédure.

Par arrêt du 17 août 2000, le Tribunal administratif du canton de Vaud a partiellement admis lesdits recours et réclamations, ces dernières étant traitées comme des recours avec l'accord des parties. Il a notamment annulé les décisions précitées du 20 avril 1999 dans la mesure où elles concernaient l'imposition des bénéfices en capital. A son avis, les intéressés n'avaient réalisé aucun bénéfice en capital imposable lors de la vente à K._____ SA de leurs actions H._____ SA, celles-ci appartenant à leur fortune privée.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions demande au Tribunal fédéral d'annuler cet arrêt en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct et de confirmer les décisions précitées du 20 avril 1999 ou, à défaut, de renvoyer la cause au Tribunal administratif pour nouvelle décision. A son avis, les intéressés ont réalisé un bénéfice en capital imposable lors de la vente de leurs actions H._____ SA, celles-ci appartenant à la fortune commerciale de la SNC.

L'Administration cantonale des impôts se rallie aux motifs et aux conclusions du recours. Le Tribunal administratif, de même que E._____, ainsi que B._____, C._____ et D._____ concluent à son rejet.

Le Tribunal fédéral a admis le recours.

Extrait des considérants :

3.- a) Aux termes de l'art. 18 al. 2 LIFD, dans sa teneur en vigueur en 1995 et 1996, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante; le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation; la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

b) Selon le Tribunal administratif, les actions H._____ SA vendues à K._____ SA faisaient partie dela fortune privée des intéressés qui n'auraient dès lors réalisé aucun bénéfice en capital imposable lors de cette opération. La recourante conteste ce point de vue en affirmant que ces actions appartenaient à la fortune commerciale de la SNC.

4.- a) L'attribution d'un bien à la fortune privée ou commerciale d'un contribuable se décide dans chaque cas particulier selon l'ensemble des circonstances. A cet égard, les critères développés par la doctrine et la jurisprudence sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: l'arrêté du Conseil fédéral) conservent leur validité pour l'application du nouveau droit.

En particulier, un bien dit "alternatif", soit susceptible d'être à la fois en rapport avec l'activité commerciale de l'intéressé et propre à un usage exclusivement privé, fait partie de sa fortune commerciale si, compte tenu de sa fonction technique et économique, il sert effectivement à l'exploitation de son entreprise (cf. Markus Reich, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, Bâle 2000, n. 48 ad art. 18 LIFD et les

références citées).

b) Un bien peut faire partie de la fortune commerciale d'un associé d'une société de personnes - telle une société en nom collectif - sans forcément appartenir au patrimoine de celle-ci (cf. sur cette question, Madeleine Simonek, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers, thèse Berne 1994, p. 38-43).
Il en va notamment ainsi, selon la jurisprudence, d'un immeuble que cet associé met gratuitement à disposition dela société (cf. les références citées in Simonek, op. cit. , note 169 p. 40). Tel est également le cas, comme l'a jugé l'autorité de céans dans un arrêt du 24 novembre 1978 (cf.
Archives 49 p. 72 consid. 1 p. 74-75 = RDAF 1981 p. 175 consid. 1 p. 176-177), des actions d'une société anonymeque possède le titulaire d'une raison individuelle si les deux entreprises sont en étroite relation économique, les titres ayant été acquis dans des buts commerciaux ou lui conférant une influence déterminante sur une société exerçant une activité semblable à la sienne ou la complétant judicieusement - par exemple en tant que fournisseur ouclient -, ce qui lui permet d'élargir le champ d'activitéde son entreprise originaire.

c) Dans des arrêts postérieurs - toutefois non pu-bliés -, le Tribunal fédéral a précisé qu'une étroite relation économique entre l'entreprise du contribuable et la société anonyme dont il détient des actions n'est encorepas suffisante pour admettre que ces dernières font partie de sa fortune commerciale. L'élément déterminant est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise (cf. arrêts non publiés du 17 novembre 1989 en la cause AFC c. R. consid. 2c et du 28 juin 1989 en la cause B. c. SZ, Kantonale Steuerverwaltung consid. 4a). Tel peut notamment être le cas s'il se sert de sa participation dans une société anonyme active dans un secteur économique différent de celui de son entreprise pour s'en rapprocher et favoriser ainsi une diversification commercialement profitable de ses propres activités.

d) Quelques auteurs ont critiqué la jurisprudence publiée mentionnée ci-dessus (cf. lettre b in fine). Selon certains, qui se réfèrent à l'art. 18 al. 2 LIFD, pour que la participation à une société de capitaux acquise par un entrepreneur individuel fasse partie de sa fortune commerciale, il ne suffit pas que les deux entreprises soient en étroite relation économique, il faut encore que cette participation serve à l'exercice de l'activité économique de l'intéressé. Ils citent à titre d'exemples le cas de l'exploitant d'un hôtel de montagne actionnaire d'une société ferroviaire desservant la région ou celui d'un entrepreneur individuel actionnaire d'un sous-traitant (cf. Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen ? Eine Übersicht, in RF 55/2000 p. 480 ss, p. 487; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, vol. II, 8ème éd. Berne 1999, par. 38 n. 51-52 p. 348-349). D'autres auteurs (cf.
Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], Berne 1994, p. 167-168) soutiennent que seuls les droits de participation constituant des actifs d'exploitation de l'entreprise individuelle (en tant que garantie pour ses engagements ou actifs de réserve) sontdes biens commerciaux.

L'avis des premiers auteurs mentionnés ci-dessus rejoint largement la précision apportée par la jurisprudence non publiée de l'autorité de céans (cf. lettre c ci-dessus).
Il n'y a ainsi aucune raison de la modifier, d'autant plus que les critères permettant de déterminer l'appartenance d'un bien à la fortune privée ou à la fortune commerciale d'un contribuable sont les mêmes sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral et sous celui de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (cf. Reich, op. cit. , n. 48 ad art. 18 LIFD). Par ailleurs, la position défendue par Walter Ryser et Bernard Rolli est trop restrictive car elle nie tout intérêt économique à une participation dans une so-ciété de capitaux dont l'activité complète ou favorisecelle d'un commerçant individuel.

5.- a) La SNC a été fondée en raison du développement de l'entreprise de F._____ et de l'intérêt de ses deux fils pour ce commerce. H._____ SA a été constituée quatre ans plus tard afin de concrétiser le projet, imaginé par ces derniers, d'un centre industriel de fabrication de produits carnés destinés à la vente en gros aux grandes surfaces commerciales.
Les intéressés et leur père ont acquis en leur propre nom la totalité du capital-actions de cette nouvelle société au moyen de leurs fonds propres et sont par la suite toujours apparus comme propriétaires de ces actions, con-

trairement à ce que semble penser la recourante qui les attribue à la SNC, sans autre explication.

H._____ SA a par ailleurs toujours entretenu d'étroits rapports économiques avec la SNC, en bénéficiant tout d'abord d'apports financiers de cette dernière puis en lui octroyant elle-même des prêts. Elle a été de surcroît un fournisseur important des boucheries de quartier en mains de cette société et lui a accordé, au besoin, des facilités de paiement. Elle a également pris en charge certains travaux administratifs pour son compte, notamment le paiement des salaires.

b) Certes, comme le relèvent les intimés ainsi d'ailleurs que le Tribunal administratif, H._____ SA ne semble pas avoir été créée pour être au service de la SNC. Il n'est en outre pas établi que son activité ait permis d'augmenter les résultats commerciaux de cette dernière. Il apparaît néanmoins qu'elle a été constituée pour donner une nouvelle impulsion aux activités commerciales de la famille H._____ limitées jusque-là à l'exploitation d'une boucherie de quartier. De plus, en tant que seuls associés de la SNC et actionnaires à parts égales ainsi que seuls administrateurs de H._____ SA, les intéressés ont toujours exercé le contrôle absolu de la direction de ces deux sociétés.
Ces dernières - avec d'ailleurs H._____ Extension SA - apparaissent ainsi comme les différentes parties d'un même groupe économique familial regroupant des entités, certes juridiquement distinctes, mais oeuvrant toutefois dans le même secteur économique et servant l'activité des mêmes personnes.
C'est d'ailleurs bien un tel groupe qui a été vendu à K._____ SA dans la mesure où, en achetant la totalité du capital-actions de H._____ SA, elle est en fait devenue également propriétaire de l'ensemble des boucheries exploitées par la SNC et de la totalité des actions H._____ Extension SA, précédemment cédées à H._____ SA.

c) Force est dès lors de constater qu'au moment de leur vente, les actions H._____ SA faisaient partie de la fortune commerciale des intéressés. Le fait que le fisc n'ait jamais remis en cause leurs déclarations d'impôt successives dans lesquelles ceux-ci avaient indiqué, années après années, que ces titres appartenaient à leur fortune privéen'y change rien (cf. dans ce sens, RDAF 2000 2ème partiep. 217 consid. 2b/bb; Amschwand, op. cit. , p. 485-486). Par ailleurs, contrairement à ce que semblent penser les intimés, le fait que les actions H._____ SA n'ont jamais été juridiquement détenues par la SNC (cf. consid. 4b ci-dessus) ni portées dans sa comptabilité - élément qui n'est en soi pas décisif (cf. Reich, op. cit. , n. 50 ad art. 18 LIFD; cf.
également Archives 49 p. 72 consid. 2d p. 77 = RDAF 1981p. 175 consid. 2d p. 179) - ne fait nullement obstacle à leur caractère commercial, au vu de l'activité déployée par les intéressés. Enfin, contrairement à ce que pensent les intimés, il n'est pas déterminant que H._____ SA ne puisse être considérée comme une entreprise "secondaire" au service de la SNC, la jurisprudence n'exigeant pas un tel rapport de subordination (cf. consid. 4b ci-dessus).

d) Vu ce qui précède, le bénéfice en capital issu de la vente des actions H._____ SA doit être soumis à l'impôt fédéral annuel entier (cf. art. 18 al. 2 et 47 LIFD), contrairement à ce qu'a retenu l'arrêt attaqué qui doit dès lors être annulé sur ce point.
Lausanne, 9 avril 2001