

COUR D'APPEL CIVILE

Arrêt du 31 janvier 2025

Composition : Mme CRITTIN DAYEN, présidente
M. Hack et Mme Giroud Walther, juges
Greffière : Mme Juillerat Riedi

Art. 398 al. 2 CO

Statuant sur l'appel interjeté par **G.**_____, à [...], demandeur, contre le jugement rendu le 4 mai 2023 par la Chambre patrimoniale cantonale dans la cause divisant l'appelant d'avec **L.**_____, et **D.**_____, à [...], défendeurs, la Cour d'appel civile du Tribunal cantonal considère :

En fait :

A. Par jugement du 4 mai 2023, motivé le 27 novembre 2023, la Chambre patrimoniale cantonale (ci-après également : les premiers juges) a rejeté les conclusions prises par G._____ à l'encontre de L._____ et D._____, selon demande du 30 octobre 2019 (I), a dit que les frais judiciaires, arrêtés à 30'928 fr., étaient mis à la charge de G._____ (II), a dit que G._____ rembourserait à D._____ la somme de 7'772 fr. 50, versée au titre de son avance des frais judiciaires (III), a dit que G._____ devait paiement à D._____ de la somme de 25'200 fr. à titre de dépens (IV) et a rejeté toutes autres ou plus amples conclusions (V).

En droit, les premiers juges ont considéré que le demandeur G._____ faisait en substance grief au défendeur L._____ de ne pas l'avoir informé - dans le cadre du contrat de mandat qui les liait - des conséquences fiscales des ventes de sa Sàrl et de son entreprise en raison individuelle, telles qu'elles étaient envisagées, et d'avoir omis de lui conseiller d'opter pour une autre construction juridique. Il reprochait à la défenderesse D._____ - dans le cadre de leur contrat de mandat conclu par la suite - de ne pas lui avoir suggéré d'amender les modalités de la vente intervenue le 29 mai 2008 et les écritures comptables relatives à celle-ci, d'entente avec l'acheteur, ce qui lui aurait permis selon lui d'éviter toute charge fiscale, ou au moins de générer une charge fiscale moindre. Les premiers juges ont retenu que le défendeur avait agi en qualité de fiduciaire et de conseiller fiscal du demandeur pendant de nombreuses années et qu'il l'avait assisté dans la préparation des opérations de vente. Il avait effectué une simulation des incidences fiscales, sans en anticiper la réalité, ce qu'il avait admis. Il avait donc failli à son obligation d'examiner la question avec la diligence requise. Il n'avait en revanche pas violé son obligation de diligence en ne conseillant pas au demandeur d'opter pour une autre construction juridique, car il ne ressortait pas de l'instruction que le mandat qui lui avait été confié portait sur de la planification ou de l'optimisation fiscale. La défenderesse, elle, n'avait pas failli à ses obligations. Elle avait été mandatée pour rétablir une situation comptable correcte, soit pour séparer les comptes de la Sàrl et de la raison

individuelle du demandeur pour les années 2003 à 2008 et déposer les déclarations d'impôt correspondantes. Du fait que le demandeur s'était tourné vers elle pour régler le problème posé par la taxation d'office de 2008, il n'allait pas de soi, contrairement à ce que faisait valoir le demandeur, que son mandat portait sur du conseil et de la planification fiscale. D'ailleurs, il n'existait pas de solution juridique correcte et si la défenderesse avait proposé d'annuler la vente et de la construire différemment, elle aurait de fait conseillé de créer des structures qui auraient pu être qualifiées par les autorités d'évasion fiscale.

On pouvait encore se demander, selon les premiers juges, si le surplus d'impôts invoqué par le demandeur constituait un dommage réparable. Le montant des impôts trouvait son fondement dans la situation patrimoniale du demandeur et dans la loi fiscale, non dans la faute d'un tiers. Cela était d'autant plus vrai que, selon l'expertise, le demandeur aurait été taxé de toute façon, et qu'il n'était nullement établi qu'il aurait renoncé à la vente s'il avait eu connaissance des incidences fiscales de celle-ci. Les premiers juges ont toutefois laissé cette question ouverte. Ils ont en effet considéré qu'il appartenait au demandeur d'établir quelle aurait été sa situation patrimoniale s'il avait été conseillé, respectivement si le conseil qui lui avait été donné avait été le bon. Or, il n'avait pas allégué qu'il aurait renoncé à la vente. La possibilité de modifier les modalités de celle-ci aurait par ailleurs nécessité l'accord de l'acheteur et celui-ci, entendu comme témoin, a indiqué qu'il ne pouvait répondre à une telle question.

En définitive, les premiers juges ont retenu que le paiement de l'impôt à l'origine de la procédure aurait de toute façon été dû, sauf si le demandeur avait accepté la proposition d'arrangement de l'administration des impôts, qui aurait conduit à une baisse d'impôt.

B. Par acte déposé en temps utile et recevable à la forme, G. _____ (ci-après : l'appelant) a interjeté appel contre le jugement précité, en concluant en substance, avec suite de frais, à sa réforme en ce sens que L. _____ (ci-après : l'intimé) et D. _____ (ci-après : l'intimée)

soient condamnés à lui verser - principalement à titre solidaire et subsidiairement sans solidarité - les montants de 566'349 fr., avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} mars 2009, de 149'000 fr., avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} janvier 2009 et de 46'560 fr., avec intérêt à 5 % l'an à compter du 2 mars 2013.

C. La Cour d'appel civile retient les faits pertinents suivants, sur la base du jugement complété par les pièces du dossier :

1. Entre 1981 et 2008, l'appelant a exploité, sous raison individuelle, une boulangerie-pâtisserie à [...]. Pendant de nombreuses années, il a fait appel à l'intimé en qualité de fiduciaire et de conseiller fiscal. Celui-ci exploitait en raison individuelle une entreprise dont le but était la fourniture de travaux comptables, fiscaux et administratifs. Il a notamment été présent à toutes les étapes clés de l'exploitation commerciale de l'appelant.

2. Le 29 janvier 2003, sur conseil de l'intimé, l'appelant a scindé ses activités en constituant la société G._____ Sàrl, dont il est devenu l'associé gérant en y apportant un capital en espèces de 50'000 francs. Cette société avait pour but l'exploitation d'une boulangerie artisanale et a repris de l'entreprise en raison individuelle les activités de fabrication artisanale et de vente en gros à des distributeurs tiers. En parallèle, l'appelant a continué à exploiter, en raison individuelle, les trois points de vente de boulangerie-pâtisserie qu'il détenait déjà.

L'administration et la gestion des deux entités étaient effectuées sous la direction de l'appelant et des facilités d'ordre financier étaient octroyées de part et d'autre entre les deux entreprises. G._____ Sàrl fournissait par ailleurs un tiers de ses produits à la raison individuelle de l'appelant, dont elle était le seul fournisseur.

3. En 2007, l'appelant a reçu une offre d'achat spontanée de sa société et de ses commerces par T._____, pour le compte de sa future société P._____ SA. De ce fait, l'appelant a pris la décision, à la fin de

l'année 2007, de vendre sa société et ses commerces et a mené les négociations avec le futur acheteur, qui a établi les projets de contrat de vente.

L'appelant était alors toujours conseillé par l'intimé pour les questions fiscales et comptables. Ce dernier a ainsi eu connaissance des opérations de vente envisagées par l'appelant et l'a assisté dans leur préparation. En particulier, les projets de contrat de vente lui ont été soumis. Par ailleurs, il ressort d'une note manuscrite - non datée - rédigée par l'intimé et produite sous pièce 103, qu'une estimation fiscale des ventes avait été établie par le précité. Celui-ci a toutefois admis qu'il n'avait pas anticipé les incidences fiscales réelles de l'opération.

4. a) Par « convention de vente, cession d'une part d'une Sàrl » du 29 mai 2008, l'appelant - toujours conseillé par l'intimé - a vendu sa société G. _____ Sàrl à P. _____ SA pour un prix de 1'540'000 francs. Au moment de la vente, l'appelant était titulaire d'une part de 50'000 fr. dans la société G. _____ Sàrl, correspondant à 100% du capital social.

Il ressort du préambule de cette convention que l'appelant était désireux de vendre « son groupe », soit sa société G. _____ Sàrl et l'entreprise en raison individuelle, et que T. _____ désirait acheter « ce groupe ».

Le préambule fait également mention de ce qui suit :

« Dans une première phase, T. _____ par le biais de sa nouvelle société, va acquérir la G. _____ Sàrl et immédiatement après, le même jour, la G. _____ Sàrl va acquérir les actifs et passifs de la raison individuelle. Cette reprise fera l'objet d'un contrat séparé ».

L'article 11 de la convention prévoit quant à lui que le contrat était soumis à la condition de la signature d'un contrat de remise de commerce des trois points de vente.

b) Par convention séparée du même jour, l'appelant a vendu à la société G._____ Sàrl ses trois points de vente exploités en raison individuelle pour un prix de 200'000 francs.

Le préambule de la convention de remise de commerce fait lui aussi mention du vocable « groupe » pour désigner les activités de l'appelant.

5. En 2008, l'intimé a pris du retard dans la préparation des déclarations d'impôt de l'appelant et de G._____ Sàrl, ce qui a mené à la taxation d'office de cette société pour 2007, par décision du 9 juin 2009. Il est également apparu que l'intimé n'avait pas tenu de comptabilité séparée pour la raison individuelle et pour G._____ Sàrl et qu'il n'avait pas davantage le temps et les moyens de s'occuper de clôturer la comptabilité 2008 au 31 mai 2008. L'intimé a été déclaré en faillite par décision du 8 mai 2008.

6. L'appelant a allégué que si la proposition lui en avait été faite en temps utile, soit avant la clôture des comptes 2008, l'acheteur aurait assurément accepté d'amender les contrats de vente conclus, par exemple pour que les actifs et passifs de la raison individuelle soient transférés à la Sàrl avant la cession de cette dernière à l'acheteur, ce d'autant qu'il lui aurait consenti une réduction du prix de vente dans le sens d'un partage de l'économie fiscale substantielle ainsi réalisée. Entendu sur ce point en qualité de témoin, T._____ a toutefois déclaré qu'il ne pouvait pas répondre à cette question, ajoutant qu'il avait « acheté au 1^{er} juin 2008, donc tout était payé ».

7. L'acquisition des parts sociales de G._____ Sàrl par P._____ SA a été inscrite au registre du commerce le 6 juin 2008.

8. Ensuite des divers manquements constatés dans les tâches de l'intimé et du prononcé de sa faillite, l'appelant a fait appel dès le 28 novembre 2008 à la Fiduciaire W._____ SA, devenue D._____ le 4

février 2019. Cette société a pour but l'exploitation d'une fiduciaire et W. _____ en est l'administrateur président.

Le mandat de l'intimée consistait notamment à rétablir une situation comptable correcte, soit établir des comptes séparés pour la raison individuelle et pour la Sàrl, pour les années 2003 à 2007 et au 31 mai 2008 (date de la vente), consolider et clôturer les comptes de la raison individuelle et de la Sàrl, et déposer les déclarations d'impôt relatives à ces mêmes années.

9. Dans le cadre de l'accomplissement de son mandat, l'intimée s'est vu communiquer les informations utiles par l'appelant et, notamment, les ventes intervenues le 29 mai 2008.

Lors d'une rencontre dans ses locaux en date du 22 septembre 2009, qui a eu lieu en présence de l'intimé, l'intimée a attiré l'attention de l'appelant sur le fait que la vente de sa Sàrl, alors qu'il était titulaire d'une raison individuelle exerçant la même activité, allait probablement entraîner l'imposition du bénéfice réalisé sur la vente de sa part dans la Sàrl. L'appelant ne conteste d'ailleurs pas avoir été informé des conséquences fiscales possiblement défavorables des opérations de vente. Entendu sur ce point au cours de la procédure, [...], pour l'intimée, a toutefois déclaré qu'ils avaient eu l'impression de ne pas avoir été vraiment cru par l'appelant, qui avait d'ailleurs été consulter un fiscaliste en raison de doutes portant sur son appréciation. L'intimée n'a en revanche pas proposé à l'appelant une restructuration des ventes.

10. Le 1^{er} novembre 2009, l'intimée a eu une entrevue avec l'Office d'impôt du district [...], portant sur la taxation de l'appelant pour des périodes fiscales antérieures. A cette occasion, l'intimée a communiqué à l'autorité fiscale la cession, par l'appelant, de sa part sociale dans la Sàrl et de son exploitation. L'Office précité a alors informé l'intimée que la participation à la Sàrl détenue par l'appelant était affectée à sa fortune commerciale et, partant, sa vente soumise à imposition. L'appelant a été informé de cet élément par l'intimée.

11. L'acheteur, soit la société P._____ SA, a déposé sa déclaration d'impôt 2008 le 22 novembre 2009.

12. La déclaration d'impôt 2008 de la société T._____ a été déposée le 27 novembre 2009.

13. Le même jour, une réunion a eu lieu entre l'appelant, l'intimé, A._____ pour I._____ SA, et S._____, fiscaliste, pour discuter de l'établissement d'un avis de droit portant sur la problématique de l'imposition des ventes de mai 2008.

14. Le 4 janvier 2010, A._____ et S._____ ont déposé leur avis de droit, dans lequel le risque lié à l'application de la jurisprudence dite « des bouchers » était évoqué. Les signataires ont en particulier indiqué qu'ils pensaient pouvoir soutenir que les parts sociales de G._____ Sàrl faisaient partie de la fortune privée de l'appelant, au motif principal que l'objectif de la scission de 2003 était de créer une entreprise indépendante en vue d'améliorer le processus de fabrication des produits qui devaient principalement être revendus à des tiers, et non d'améliorer le résultat de la raison individuelle. A._____ et S._____ ont toutefois nuancé cette approche compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral et des rapports économiques étroits entre les deux entreprises, en attirant l'attention de l'appelant comme il suit :

« En revanche, il appert que, a priori, il ne sera pas possible d'infirmier que vos deux entreprises n'ont pas entretenu de rapports économiques étroits de par le fait que, d'une part, l'administration et la gestion des deux entreprises étaient effectuées sous votre direction et que, d'autre part, des facilités d'ordre financier étaient octroyées de part et d'autre entre les deux entreprises. Enfin, l'omission de déposer des déclarations fiscales tant par la Sàrl que par vous ne permet pas de confirmer votre intention de placer les parts sociales de la Sàrl dans votre fortune privée. Ces considérations pourraient conforter la position des partisans

concluant au fait que les parts sociales de la Sàrl appartenait à votre fortune commerciale ».

Sur le plan « stratégique », les signataires ont émis l'avis d'anticiper la décision de l'Administration cantonale des impôts (ci-après : ACI) et d'organiser une rencontre avec elle, dans le but d'obtenir un accord sur leur point de vue. Ils n'ont en revanche pas conseillé à l'appelant d'amender les modalités des ventes intervenues en 2008 dans le sens d'une vente des actifs et passifs de la raison individuelle à la Sàrl, puis d'une cession de la part dans la Sàrl à l'acheteur ; ils n'ont pas non plus indiqué qu'une telle solution aurait été possible à un moment donné.

15. Le 23 avril 2010 à tout le moins, la comptabilité de l'année 2008 de l'appelant n'était pas clôturée.

16. Le 20 mai 2010, l'intimée a déposé la déclaration d'impôt de l'appelant pour l'année 2008.

17. Une réunion s'est tenue le 16 juin 2010 avec l'ACI, en vue de trouver un arrangement au sujet de l'imposition des ventes du 29 mai 2008.

18. La décision de taxation de l'appelant est intervenue le 3 décembre 2010.

L'Office d'impôt du district [...] a retenu les éléments suivants pour l'année 2008, entraînant un taux d'imposition de quelque 42% :

	<u>Impôt cantonal et communal</u>	<u>Impôt fédéral</u>	
<u>direct</u>	<u>Total ICC/IFD</u>		
Revenu imposable :	1'529'200 fr.	1'562'400 fr.	
Impôt sur le revenu :	458'760 fr.	179'676 fr.	638'436 fr.

L'Office d'impôt a notamment considéré qu'était imposable, au titre de l'activité indépendante de l'appelant, le produit de la vente de sa

part sociale dans la société G._____ Sàrl, à hauteur de 1'348'450 francs. La détermination de ce bénéfice se compose du prix de vente de 1'540'000 fr., duquel l'Office d'impôt a retranché le montant de la participation de 50'000 fr., ainsi qu'une provision AVS de 141'550 francs.

19. En date du 4 janvier 2011, l'appelant a déposé une réclamation contre la décision de taxation précitée, contestant l'imposition du bénéfice réalisé par la vente de sa part sociale dans la Sàrl, au motif que celle-ci était affectée à sa fortune privée.

20. Des discussions s'en sont suivies avec l'administration fiscale afin de trouver un arrangement, lesquelles sont restées vaines. En particulier, le 2 février 2011, une séance a eu lieu entre A._____, représentant d'I._____ SA, et les représentants de l'ACI. A cette occasion, l'autorité fiscale a confirmé qu'elle considérait la part dans la Sàrl faisait partie de la fortune commerciale de l'appelant et que le montant de la transaction était dès lors soumis à taxation. Elle a toutefois indiqué qu'elle était disposée à admettre que la transaction de 2008 s'était déroulée pendant le délai de blocage de cinq ans depuis la scission de 2003, en fixant cependant la valeur minimale de la raison individuelle à 1'000'000 francs. Moyennant acceptation de cette solution, l'ACI aurait accepté de considérer que le gain sur la cession de la part sociale dans la Sàrl était exonéré d'impôt, et de ne prélever qu'un impôt sur les réserves latentes transférées à la Sàrl en 2003.

21. A l'issue de son compte rendu du 7 février 2011, A._____ a indiqué à l'appelant que compte tenu de la position de l'ACI, il disposait des deux alternatives suivantes :

- Accepter l'alternative de la violation du délai de blocage de 5 ans et proposer une valeur d'estimation des parts sociales de la Sàrl satisfaisante pour l'ACI et acceptable pour lui avec un paiement cash « rapide » de l'impôt y relatif et des impôts ordinaires dus à ce jour.
- Compléter la réclamation du 4 janvier 2011 et poursuivre le cas échéant la procédure jusqu'au TF, étant précisé que les

chances de succès ne pouvaient être garanties en l'état et qu'au demeurant, les impôts dus à ce jour devraient être payés (éventuelle demande de paiements échelonnés).

22. L'appelant a donné sa préférence à la première alternative, soit celle de l'acceptation de la violation du délai de blocage de cinq ans, mais en proposant une valeur d'estimation de 261'000 francs. A. _____ lui a alors notamment répondu ceci :

« Nous suggérons de proposer à Monsieur [...] l'application de la première alternative également, mais d'indiquer une valeur d'estimation de CHF 600'000.- dès lors que Monsieur [...] nous a d'ores et déjà clairement indiqué qu'une valeur de CHF 261'000.- est largement insatisfaisante et qu'une valeur de CHF 1mio serait en revanche satisfaisante ; notre appréciation corrobore les adages de « mieux vaut un tu l'as que deux l'auras » et encore de « mieux vaut un mauvais arrangement qu'un bon procès » qui défend le principe que l'on perd toujours moins dans un compromis, aussi peu favorable soit-il, que d'aller en justice. En l'occurrence, nous soutenons ce point de vue dès lors que nous ne pouvons garantir les chances de succès pour le cas où vous opteriez pour la seconde alternative ».

23. L'appelant a refusé l'arrangement proposé par l'ACI et a poursuivi sa procédure de réclamation. Ainsi, par déterminations sur réclamation du 1^{er} avril 2011, l'Office d'impôt du district [...] a confirmé la qualification commerciale de la part sociale, résultant de l'étroite collaboration entre la raison individuelle et la Sàrl, justifiant l'imposition du produit de sa vente au titre de revenu de l'activité lucrative. L'Office a cependant admis que soient portés en déduction du revenu imposable les intérêts hypothécaires que l'appelant avait omis de revendiquer lors du dépôt de sa déclaration, manifestement à hauteur de 13'000 fr., si bien que le revenu imposable a été arrêté à 1'516'200 fr. pour l'impôt cantonal et communal, respectivement à 1'549'000 fr. s'agissant de l'impôt fédéral direct.

24. **a)** Par décision du 16 novembre 2011, l'ACI a partiellement admis la réclamation de l'appelant. Elle a ainsi modifié la décision de taxation et de calcul de l'impôt du 3 décembre 2010 conformément aux déterminations de l'Office d'impôt du district [...] et arrêté les éléments imposables comme indiqué par ce dernier. Elle a en revanche confirmé que la participation dans G._____ Sàrl devait être qualifiée d'actif commercial nécessaire à l'exploitation de la raison individuelle, en raison de l'étroite relation économique originelle entre les deux entités, résultant de la complémentarité et de l'interdépendance des activités de production et de vente poursuivies initialement ensemble et sur un même marché. A l'appui de sa décision, l'ACI a précisé ce qui suit :

« Au vu de ce qui précède, il appert que l'expérience des affaires retirées de l'exploitation des deux entités, dont les activités se complètent judicieusement, a contribué à leur développement ultérieur au point que leurs destins apparaissent liés. La poursuite et le développement de l'activité de fabrication artisanale par la Sàrl ont permis à la raison individuelle de renforcer ses points de vente et son attrait sur le marché. Aussi la participation à la société G._____ Sàrl doit être qualifiée d'actif commercial nécessaire à l'exploitation de la raison individuelle G._____ - Boulangerie Pâtisserie ».

b) Par arrêt du 20 juin 2012, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois a rejeté le recours interjeté par l'appelant et confirmé la décision rendue le 16 novembre 2011 par l'ACI.

c) Par arrêt du 1^{er} mars 2013, le Tribunal fédéral a également rejeté le recours de l'appelant.

25. Entre le 29 octobre 2014 et le 7 février 2018, l'intimé a effectué des versements mensuels sur le compte bancaire de l'appelant, pour un total de 39'000 francs. L'appelant n'est pas parvenu à établir que ce montant aurait été versé à titre d'acompte AVS, afin de régler ses arriérés de cotisations.

26. Par courriers du 2 mai 2018, tant l'intimé que l'intimée ont été interpellés par le conseil de l'appelant au sujet de leur responsabilité et invités à renoncer à la prescription.

Si l'intimé n'a donné aucune suite à cette mise en demeure, l'intimée s'est déclarée hors de cause et a refusé de signer la déclaration de renonciation à la prescription par courrier du 9 mai 2018.

27. Le 17 mai 2018, l'appelant a déposé une réquisition de poursuite à l'encontre de l'intimé. Un commandement de payer lui a été notifié le 28 mai 2018, auquel il a formé opposition totale.

28. Le 22 novembre 2018, l'appelant a déposé une réquisition de poursuite à l'encontre de l'intimée. Un commandement de payer lui a été notifié le 26 novembre 2018, auquel elle a formé opposition totale.

29. Par courrier du 28 novembre 2018, l'intimée a sollicité le retrait de la poursuite engagée à son encontre.

En date du 30 novembre 2018, l'appelant lui a alors proposé de signer une déclaration de renonciation à invoquer la prescription, ce à quoi l'intimée a procédé en date du 16 janvier 2019, en contrepartie du retrait de la poursuite introduite à son encontre.

30. Le 9 août 2019, l'intimé a fait notifier un commandement de payer à l'appelant, portant notamment sur des « Avances en espèces consenties à M. G. _____ de 2014 à 2017 », pour un total de 39'000 fr. avec intérêts à 5% l'an dès le 1^{er} janvier 2016.

31. Le 10 octobre 2019, l'intimé a signé une déclaration de renonciation à la prescription à l'égard de l'intimée, valable jusqu'au 31 août 2020. En date du 13 août 2020, l'intimé a signé une nouvelle déclaration de renonciation à la prescription à l'égard de l'intimée, valable jusqu'au 31 août 2021.

32. En cours d'instruction, un mandat d'expertise a été confié à [...] (ci-après: l'expert), expert fiscal et comptable diplômé auprès d[...], qui a déposé son rapport le 11 février 2022, complété en date du 10 octobre 2022. Les constats de l'expert sont en substance les suivants :

a) Le Tribunal fédéral ayant confirmé la nature commerciale de la participation dans la Sàrl, toute opération d'aliénation qui ne bénéficie pas spécifiquement d'une exonération est imposable. Sur ce point, l'expert n'a identifié qu'un seul cas d'exonération lors de l'aliénation d'une participation appartenant à la fortune commerciale, qui consiste à réaliser une restructuration au sens de l'art. 19 LIFD (Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 ; RS 642.11). Le transfert de l'entier des actifs commerciaux de l'entreprise individuelle dans une société de capitaux est un cas bénéficiant de l'exonération, si les éléments sont transférés aux valeurs fiscalement déterminantes. Cette restructuration est cependant soumise à un délai de blocage de cinq ans (art. 19 al. 2 LIFD). Ainsi, une modification du contrat annulant la vente, suivie d'une restructuration (transfert de tous les actifs, y compris la participation, dans une société) avant le dépôt des déclarations d'impôt, aurait permis d'éviter l'imposition, pour autant qu'elle eût été justifiée économiquement et qu'elle n'ait pas été constitutive d'une évasion fiscale. Selon l'expert, dans la mesure où l'acheteur devait alors reporter l'acquisition au-delà du délai de blocage de cinq ans, cela constituait une modification majeure du contrat, à l'égard de laquelle on ignore si l'acheteur, ou même le vendeur, seraient entrés en matière. La cession de cette nouvelle participation à l'acheteur dans le délai de blocage de cinq ans aurait entraîné un rappel d'impôt équivalant à l'imposition subie par l'appelant.

L'expert a relevé qu'une telle proposition de modification (fondée sur l'accord des parties ou sur une erreur essentielle) requérait des compétences juridiques élevées, dont une fiduciaire n'est *a priori* pas dotée. Sur ce point, il a d'ailleurs indiqué qu'il a sondé les experts d[...] (soit un expert fiduciaire et trois experts comptables, dont lui-même,

également expert fiscal), et aucun d'entre eux n'aurait envisagé de proposer l'annulation du contrat.

L'expert a dès lors très partiellement confirmé le fait que tant que la comptabilité de l'année 2008 n'était pas clôturée et que l'acheteur ou la société G. _____ Sàrl n'avait pas remis sa déclaration d'impôt 2008, la situation du point de vue comptable et fiscal n'était pas figée. Il était ainsi concevable de modifier, de concert avec l'acheteur et en toute légalité, les modalités ou l'ordre du transfert de la société et des actifs et passifs de la raison individuelle afin d'éviter toute charge fiscale sur la cession des parts de la société. L'expert a toutefois précisé que cette affirmation reposait sur des hypothèses qu'il n'avait pas été en mesure de vérifier.

b) Selon l'expert, en application des règles de l'art, le mandataire doit informer son client sur les implications de l'opération envisagée. En l'occurrence, au moment des faits, il existait un doute sur une possible appartenance de la Sàrl à la fortune privée, compte tenu de la jurisprudence applicable et des nuances apportées par la doctrine. L'expert considère toutefois que le mandataire aurait dû informer son client sur le risque lié à la jurisprudence en vigueur, ou, s'il n'était pas en mesure de le faire, signaler cet état de fait. L'expert a relevé que l'intimé contestait avoir porté un avis sur les contrats en raison de son arrêt maladie, et que les pièces produites ne permettaient pas de déterminer si celui-ci avait effectivement validé les contrats, ni s'ils lui avaient été effectivement soumis.

A la question de savoir si le rôle de conseiller fiscal de l'intimé lui commandait, conformément aux règles de l'art, de proposer une autre solution juridiquement correcte aboutissant au même résultat quant à la vente mais permettant de réduire considérablement la charge fiscale, l'expert a répété qu'il n'avait pas identifié une telle solution. Seule l'annulation de la vente ou un décalage de l'opération de cinq ans aurait permis d'éviter une imposition, mais selon sa compréhension, l'opportunité de vendre était apparue soudainement à l'appelant. L'expert

a encore relevé qu'on ignorait si une communication du risque aurait modifié la volonté des parties.

De même, l'expert a indiqué qu'à sa connaissance, l'intimée n'avait pas proposé de solution viable à l'appelant, précisant qu'une telle solution, conduisant au même résultat, n'existait pas. En revanche, si les modalités de vente avaient été modifiées d'entente avec l'acheteur, l'intimée aurait effectivement eu la possibilité de modifier les comptes. Toutefois, selon l'expert, dans la mesure où une inversion de l'ordre des transactions n'aurait pas permis d'éviter une imposition, l'intimée n'a pas violé son devoir de diligence, respectivement les règles de l'art, en ne recommandant pas à l'appelant de procéder ainsi.

c) De l'avis de l'expert, une discussion avec l'administration fiscale était opportune, bien qu'elle avait peu de chance de succès. En effet, selon l'expert, le cas de l'intimé est extrêmement proche du cas d'école de l'arrêt dit « des bouchers », lequel fait partie des notions de base de la fiscalité. Ce cas concernait également la vente simultanée d'une personne morale et d'une raison individuelle, l'une active dans la production, l'autre dans la distribution des mêmes produits.

d) Le montant de l'impôt en lien avec le gain en capital imposé sur la vente de la participation s'élève à 575'638 fr. 05. En 2008, le revenu de l'appelant lié à la vente, soumis à l'AVS, était de 1'490'000 fr., de sorte que le montant des cotisations AVS sur la vente était de 141'550 fr. (1'490'000 fr. x 9.5% [taux applicable en 2008]). Selon l'expert, il n'est pas possible de confirmer que ces montants résultent d'un dommage causé par l'absence de conseil. En effet, l'expert a relevé que l'on ignore si l'opération aurait tout de même été réalisée dans le cas où l'appelant aurait eu connaissance des implications fiscales qui en découlaient.

e) L'expert s'est ensuite penché sur l'arrangement proposé à l'appelant par l'ACI, consistant à retenir que le gain sur la cession de la part sociale dans la Sàrl était exonéré d'impôt, moyennant considération que la transaction de 2008 était intervenue dans le délai de cinq ans

depuis la scission de 2003, et admission que la valeur de la raison individuelle ayant fait l'objet de la scission soit fixée au minimum à 1'000'000 francs.

Selon l'expert, en suivant cette proposition, le bénéfice imposable aurait été de 742'100 francs. Le calcul d'impôt effectué par l'expert dans ce cas de figure se lit comme suit :

Rappel d'impôt scission	ICC	IFD	Total
Calcul de l'impôt selon proposition ACI ("Reprise			
Gain imposable	742'100.0	742'00.00	
Au taux de (hypothèse autres revenus = 100'000)	842'100.0	842'100.00	
Situation de famille 2003 : marié un enfant			
--> déterminant pour le taux	445'357.3 3		
Calcul de l'impôt 2003 avec le gain en capital :	210'051	85'341.50	295'392.

A ce montant, il convient d'ajouter l'imposition 2008 de la vente de la raison individuelle qui aurait tout de même eu lieu, soit 57'402 fr. 95. Au total, l'économie d'impôt aurait été de 633'041 fr. - 295'392 fr. 50 - 57'402 fr. 95 = 280'245 fr. 55.

Quant à l'économie en matière d'AVS, elle se serait élevée à 63'650 fr. (141'550 fr. - 77'900 francs).

Enfin, s'agissant d'un rappel d'impôt, il y a encore lieu de tenir compte des intérêts liés à la dette d'impôt, l'impôt 2003 étant dû au 31 mars 2004. Selon l'expert, les intérêts jusqu'au 31 mars 2009 (moment où l'impôt effectif a été exigible) se seraient montés à 16'614 fr. 82. Dans la mesure où ces intérêts sont fiscalement déductibles (par hypothèse avec un taux marginal de 40%), il y a lieu d'en tenir compte à hauteur de 9'968 fr. (16'614 fr. 82 x 60%).

Globalement, l'économie totale d'impôt selon la proposition de l'ACI aurait été de 333'927 fr. 55 (280'245 fr. 55 + 63'650 fr. - 9'968 francs).

f) Selon l'expert, si la vente de la participation avait été taxée en 2009, l'appelant aurait pu invoquer l'art. 18b LIFD (respectivement l'art. 21b LI VD [Loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 ; BLV 642.11]) ; le gain aurait ainsi été réduit de 50% au niveau fédéral, et de 40% au niveau cantonal, selon le calcul suivant :

Calcul des impôts en cas de vente de la	ICC	IFO	Total
Gain en capital sur la participation (net d'AVS) :	1'348'450.00	1'348'450.	
./. Abattement revenu de participation (40%, resp.	-539'380.00	-	
Gain en capital sur la participation imposable :	809'070.00	674'225.00	
Au taux de :	809'070.00	674'225.00	
Calcul de l'impôt 2009 sur la vente de la	242'721.00	76'885.85	319'606.8

Ainsi, par rapport à l'impôt de 2008 (1'348'450 fr. x 41,5% = 559'606 fr. 75), l'économie aurait été de 239'999 fr. 90. L'expert a toutefois relevé que cette économie restait hypothétique. En effet, d'une part, elle impliquait un report de la vente de plusieurs mois, et on ignore si le vendeur et l'acheteur auraient effectivement accepté un tel report. D'autre part, la vente ayant été inscrite au registre du commerce en 2008 déjà, l'annulation de la vente à la fin de l'année 2008 ou au début de l'année 2009, suivie de la réinscription de cette vente en 2009 aurait, sans autre motif, été qualifiable d'évasion fiscale par les autorités. En revanche, selon l'expert, si l'opération avait été annulée avant la remise des comptes, l'administration n'aurait pas nécessairement demandé des documents dans le cadre de sa procédure de taxation, de sorte qu'elle n'aurait pas forcément eu connaissance des transactions intervenues au mois de mai 2008.

g) Selon l'expert, la solution alléguée par l'appelant, consistant à ne vendre que la Sàrl, celle-ci ayant préalablement acquis les points de vente, soit les actifs et passifs de la raison individuelle, n'aurait pas permis d'éviter une imposition pour les motifs suivants.

D'une part, l'expert considère que si l'annulation pure et simple de l'opération n'est pas nécessairement insolite, puisqu'elle n'a pas

qu'une portée fiscale dans la mesure où elle modifie fondamentalement la situation entre des tiers, l'annulation de l'opération remplacée par une autre arrivant à un résultat similaire pourrait en revanche être considérée comme insolite par l'administration fiscale. En effet, on voit mal pour quel motif les parties remplaceraient une opération par une autre dont le résultat sur le plan civil est analogue. De l'avis de l'expert, la modification des modalités des ventes intervenues en 2008 et des écritures comptables y relatives, dans le sens allégué par l'appelant, permettrait ainsi de qualifier la modification d'évasion fiscale, dès lors qu'elle ne semblerait être motivée que par une économie d'impôt. Dans ce cas, l'administration pourrait taxer l'opération comme elle aurait dû être réalisée.

L'expert a encore relevé que même à supposer qu'une restructuration des ventes, dans le sens allégué par l'appelant, eût été prise en compte par l'autorité fiscale, la précitée aurait pu adopter une approche consolidée, en traitant ces transactions comme au sein d'un groupe. D'ailleurs, dans sa décision sur réclamation, l'administration souligne la notion de groupe, de sorte que cette manière de procéder n'aurait permis ni d'éviter, ni de réduire la charge fiscale sur la cession de la société. En effet, l'autorité fiscale – dont la décision a été confirmée par le Tribunal fédéral – a retenu que la part sociale dans la Sàrl détenue par l'appelant appartenait à sa fortune commerciale sur la base d'éléments de faits qui auraient été les mêmes en cas de modification des contrats de vente dans le sens allégué par l'appelant, et sur lesquels les modifications précitées n'auraient eu aucune incidence. L'inversion de l'ordre des transactions n'aurait donc pas permis d'effacer l'existence d'un rapport économique étroit et originel entre les deux entités, de sorte qu'une telle restructuration aurait été considérée par le fisc comme une cessation de l'activité indépendante de l'appelant.

La conséquence de cette cessation aurait été soit le passage de la part dans la Sàrl dans le patrimoine privé de l'appelant, soit le maintien de cette part dans sa fortune commerciale. Selon l'expert, s'agissant d'un cas de réalisation systématique au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, la part de la Sàrl serait passée dans le patrimoine privé de l'appelant

(le maintien de la part dans la Sàrl dans la fortune commerciale de l'appelant n'étant pas garanti). Ce passage aurait été traité fiscalement comme une vente au moment de la cessation d'activité ou au moment du transfert de la part en 2008, et cela même si ce transfert avait été effectué, comme l'allègue l'appelant, l'année fiscale suivante, soit en 2009. Dès lors que la vente de la participation à un tiers serait intervenue peu de temps après le passage de celle-ci en fortune privée, l'autorité fiscale aurait calculé l'impôt généré par cette vente en retenant le prix convenu entre tiers, soit en l'occurrence au moins 1'540'000 francs. Ainsi, le fait de décaler dans le temps les deux transactions n'aurait pas permis d'éviter une imposition ni des cotisations AVS au moins équivalentes à celles découlant de l'imposition de la vente de la Sàrl en 2008, que l'appelant a effectivement payées.

Par ailleurs, à supposer que la part sociale dans la Sàrl eût été affectée à la fortune commerciale de l'appelant, le produit de la vente de ladite part aurait été imposé en tant que revenu d'indépendant de l'appelant. En outre, le transfert des actifs et passifs de la raison individuelle à la société aurait généré un impôt sur le bénéfice à charge de l'appelant, ainsi qu'un prélèvement de charges sociales sur la vente de la part dans la Sàrl. L'impôt généré aurait été au moins équivalent à celui découlant de la décision de taxation du 3 décembre 2010 et de la décision sur réclamation du 16 novembre 2011. En effet, en conservant les prix établis dans les conventions de vente et de remise de commerce, on obtenait selon l'expert le résultat suivant, le montant de 1'531'643 fr. 55 correspondant au revenu imposable au titre de l'activité indépendante :

Revenu courant de la RI (selon comptes)	14'501.55
<hr/>	
Transfert des points de ventes dans Sàrl	
Produit de la vente des points de vente :	200'000.00
Vente du stock	0.00
./. Valeur comptable au 31.5.2008	- 11'600.00
./. Autre déduction non identifiée	- 2'000.00
Total imposable	<hr/> 186'400.00 <hr/>

./ AVS	9.50%	- 17'708.00
Total revenu imposable		<u>168'692.00</u>

Passage de la participation en fortune privée

Valeur vénale :		1'540'000.00
./ Prix d'acquisition (= capital nominal)		- 50'000.00
Gain		<u>1'490'000.00</u>

AVS	9.50%	- 141'550.00
Total revenu imposable		<u>1'348'450.00</u>

Total pour comparaison

1'531'643.55

33. a) Au bénéfice d'une autorisation de procéder délivrée le 4 juillet 2019, l'appelant a saisi la Chambre patrimoniale cantonale le 30 octobre 2019 d'une demande, au pied de laquelle il a pris les conclusions suivantes, avec suite de frais et dépens :

- « I. L._____ et D._____, anciennement Fiduciaire [...], sont reconnus solidairement débiteurs de G._____ et condamnés à lui verser une somme de CHF 566'349.-, avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} mars 2009.
L._____ et D._____, anciennement [...], sont reconnus solidairement débiteurs de G._____ et condamnés à lui verser une somme de CHF 149'000.-, avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} janvier 2009.
- III. L._____ et D._____, anciennement Fiduciaire [...], sont reconnus solidairement débiteurs de G._____ et condamnés à lui verser une somme de CHF 46'560.-, avec intérêt à 5 % l'an à compter du 2 mars 2013.
- IV. L'opposition de L._____ à la poursuite n° [...] de l'Office des poursuites du district du Jura-Nord vaudois est définitivement levée.
- V. L._____ et D._____, anciennement Fiduciaire [...], sont condamnés solidairement à verser à G._____ une indemnité à titre de dépens.

Subsidiairement :

- VI. L. _____ est reconnu débiteur de G. _____ Sàrl et condamné à lui verser une somme de CHF 566'349.-, avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} mars 2009.
- VII. L. _____ est reconnu débiteur de G. _____ et condamné à lui verser une somme de CHF 149'000.-, avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} janvier 2009.
- VIII. L. _____ est reconnu débiteur de G. _____ et condamné à lui verser une somme de CHF 46'560.-, avec intérêt à 5 % l'an à compter du 2 mars 2013.
- IX. L'opposition de L. _____ à la poursuite n° [...] de l'Office des poursuites du district du Jura-Nord vaudois est définitivement levée.
- X. D. _____, anciennement Fiduciaire [...], est reconnue débitrice de G. _____ et condamnée à lui verser une somme de CHF 566'349.-, avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} mars 2009.
- XI. D. _____, anciennement Fiduciaire [...], est reconnue débitrice de G. _____ et condamnée à lui verser une somme de CHF 149'000.-, avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} janvier 2009.
- XII. D. _____, anciennement Fiduciaire [...], est reconnue débitrice de G. _____ et condamnée à lui verser une somme de CHF 46'560.-, avec intérêt à 5 % l'an à compter du 2 mars 2013.
- XIII. L. _____ est condamné à verser à G. _____ une indemnité à titre de dépens.
- XIV. D. _____, anciennement Fiduciaire [...], est condamnée à verser à G. _____ une indemnité à titre de dépens ».

A l'appui de sa demande, l'appelant a allégué qu'il avait subi un dommage fiscal à hauteur de 566'349 fr., un dommage AVS de 149'000 fr., et des frais liés à sa défense avant procès qui s'élevaient à 46'560 fr. au moins, soit 30'000 fr. d'honoraires pour les services rendus par la société I. _____ SA, 7'560 fr. pour les honoraires de Me [...] dans le cadre du recours au Tribunal fédéral, et 9'000 fr. de frais judiciaires pour les procédures devant le Tribunal cantonal vaudois (3'000 fr.), respectivement devant le Tribunal fédéral (6'000 francs).

b) Le 17 mars 2020, l'intimée a déposé un mémoire de réponse, au terme duquel elle a conclu, avec suite de frais et dépens, au rejet des conclusions de l'appelant. Subsidiairement et à titre de prétentions récursoires, elle a pris les conclusions suivantes :

- « II. L. _____ est condamné à payer à D. _____, intégralement ou pour la part que justice dira, la somme de CHF 566'349.00 avec intérêt à 5% l'an dès le 1^{er} mars 2009.
- III. L. _____ est condamné à payer à D. _____, intégralement ou pour la part que justice dira, la somme de CHF 149'000.00 avec intérêt à 5% l'an dès le 1^{er} janvier 2009.
- IV. L. _____ est condamné à payer à D. _____, intégralement ou pour la part que justice dira, la somme de CHF 46'560.00 avec intérêt à 5% l'an dès le 2 mars 2013.
- V. L. _____ est condamné à payer à D. _____, intégralement ou pour la part que justice dira, toutes sommes à titre de frais judiciaires et dépens que D. _____ serait condamnée à payer à G. _____ par jugement final et exécutoire dans la présente cause.

Plus subsidiairement, à titre de prétentions récursoires

- VI. L. _____ doit relever D. _____ de toutes sommes en capital, intérêts, frais et dépens que D. _____ serait condamnée à verser à G. _____ par jugement final et exécutoire dans la présente cause ».

c) L'intimé a répondu par acte du 8 juillet 2020, en concluant, avec suite de frais et dépens, au rejet des prétentions qui lui sont réclamées. Il n'a formulé aucun allégué.

d) L'appelant a déposé une réplique en date du 2 octobre 2020, persistant dans les conclusions et concluant, au surplus, au rejet de l'intégralité des conclusions prises par les intimés.

e) Les intimés ont dupliqué par actes des 9 décembre 2020 et 22 janvier 2021, confirmant tous deux leurs conclusions.

f) Par déterminations du 30 avril 2021, l'appelant a complété ses conclusions comme il suit, avec suite de frais et dépens :

« Subsidairement à la conclusion II de la demande :

XV. L._____ et D._____, anciennement Fiduciaire [...], sont reconnus solidairement débiteurs de G._____ et condamnés à lui verser une somme de CHF 110'000.-, avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} janvier 2009.

Subsidairement aux conclusions subsidiaires VII et XI de la demande :

XVI. L._____ est reconnu débiteur de G._____ et condamné à lui verser une somme de CHF 110'000.-, avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} janvier 2009.

XVII. D._____, anciennement Fiduciaire [...], est reconnue débitrice de G._____ et condamnée à lui verser une somme de CHF 110'000.-, avec intérêts à 5 % l'an à compter du 1^{er} janvier 2009 ».

g) Le 13 octobre 2021, le juge délégué de la Chambre patrimoniale cantonale a procédé à l'audition des témoins T._____, [...], S._____ et A._____. Il a par ailleurs entendu en qualité de partie l'appelant, l'intimé et W._____, pour l'intimée.

h) Les parties ont déposé leurs plaidoiries écrites les 27 et 30 janvier 2023, ainsi que des mémoires responsifs en date du 15 mars 2023. Elles ont toutes les trois persisté dans leurs conclusions respectives.

En droit :

1.

1.1 Dans les affaires patrimoniales, l'appel est recevable contre les décisions finales de première instance rendues dans les causes non patrimoniales ou dont la valeur litigieuse, au dernier état des conclusions devant l'autorité inférieure, est de 10'000 fr. au moins (art. 308 al. 1 let. a et al. 2 CPC [Code de procédure civile du 19 décembre 2008] ; RS 272).

1.2 Formé en temps utile par une partie qui dispose d'un intérêt digne de protection (art. 59 al. 2 let. a CPC), dirigé contre une décision finale de première instance et portant sur des conclusions supérieures à 10'000 fr., l'appel est recevable.

2. L'art. 310 CPC dispose que l'appel peut être formé pour violation du droit (let. a), ainsi que pour constatation inexacte des faits (let. b). L'autorité d'appel peut revoir l'ensemble du droit applicable, y compris les questions d'opportunité ou d'appréciation laissées par la loi à la décision du juge, et doit le cas échéant appliquer le droit d'office conformément au principe général de l'art. 57 CPC. Elle peut revoir librement l'appréciation des faits sur la base des preuves administrées en première instance (ATF 138 III 374 consid. 4.3.1 ; TF 5A_340/2021 du 16 novembre 2021 consid. 5.3.1 ; TF 4A_215/2017 du 15 janvier 2019 consid. 3.4).

3.

3.1 L'appelant commence par se plaindre d'une constatation inexacte des faits. Il relève six points qui seront examinés successivement ci-dessous.

3.2 Les premiers juges auraient tout d'abord omis de préciser que l'intimé avait assuré à l'appelant que la vente de sa société et des commerces exploités en raison individuelle n'entraînerait aucune incidence fiscale. Il lui aurait en particulier assuré que la vente de la société entraînerait un gain en capital exonéré. L'appelant se réfère aux allégués 10 et 11 de la demande et à la pièce 37.

Si ce fait a certes été allégué, il faut constater qu'il n'est pas établi. La pièce 37 est une lettre de l'intimé, non assisté, à la Chambre patrimoniale cantonale, dont il ne ressort nullement que celui-ci aurait donné de telles assurances à l'appelant.

3.3 L'appelant soutient ensuite que ce serait à tort que les premiers juges ont retenu que l'intimé avait souffert d'une dépression. Il est exact que ce fait ne ressort que de la pièce 37 précitée. On doit ainsi considérer qu'il n'est pas établi. Cet élément a ainsi été supprimé du ch. 5 des faits du présent arrêt.

3.4 L'appelant reproche également aux premiers juges de ne pas avoir retenu que le mandat de l'intimée comprenait du conseil, de la planification et de l'optimisation fiscale.

Lorsqu'une partie se plaint que les premiers juges n'auraient pas reproduit certains faits allégués, il lui appartient d'exposer que les faits qu'elle allègue dans son appel eurent été allégués en première instance, en quoi ils seraient pertinents et comment ils seraient établis par les preuves proposées à leur appui (CACI 24 juillet 2020/327). L'appelant s'abstenant de se référer à un allégué et à un moyen de preuve proposé qui permettrait de retenir que le fait en question est établi, il faut constater que ce grief est insuffisamment motivé sur ce point et qu'il est donc irrecevable. On reviendra toutefois sur ce point dans le droit.

3.5 Selon l'appelant, les premiers juges auraient par ailleurs mal retranscrit le rapport d'expertise. Ils ont retenu que, selon l'expert, il y avait un seul cas d'exonération lors de l'aliénation d'une participation appartenant à la fortune commerciale, qui consistait à réaliser une restructuration au sens de l'article 19 LIFD. L'appelant fait valoir que l'expert a aussi retenu qu'il aurait été possible de modifier le prix de la transaction de manière à vendre la participation à la valeur nominale et que l'on aurait pu annuler la vente.

Ce grief est sans fondement, car ces deux points sont sans rapport avec une exonération. Là encore, on reviendra plus loin sur cette argumentation.

3.6 De même, l'appelant relève que si, selon l'expert, une telle restructuration est soumise à un blocage de cinq ans de sorte que la

cession à l'acheteur dans ce délai aurait entraîné un rappel d'impôt équivalent à l'imposition subie – ce qu'on retenu les premiers juges, ces derniers n'auraient pas retenu que, toujours selon l'expert, on aurait évité un tel rappel d'impôt en concluant une convention de vente à l'échéance du délai de blocage.

Ici encore, le grief est sans fondement. Si une vente dans le délai de blocage entraîne un rappel d'impôt, il est évident qu'une vente après ce délai ne l'entraîne pas. Si l'expert le mentionne effectivement, il précise aussi que cela aurait été une modification majeure du contrat, sur laquelle on ignore si l'acheteur ou même le vendeur seraient entrés en matière (jugement, ch. 39 let. a des faits, et 32 let. a des faits du présent arrêt).

3.7 L'appelant reproche encore aux premiers juges de n'avoir pas retenu que, selon l'expert, si la vente avait eu lieu en 2009, il aurait pu invoquer l'art. 18b LIFD, et le gain aurait ainsi été réduit de 50% au niveau fédéral et de 40% au niveau cantonal.

Ce grief est sans fondement dans la mesure où les premiers juges ont exposé ce qui précède au ch. 39 let. f des faits (repris au ch. 32 let. f des faits du présent arrêt).

4.

4.1 Sur le fond, l'appelant relève ensuite que les premiers juges ont à juste titre considéré que l'intimé avait failli à son devoir de diligence découlant du contrat de mandat, en estimant mal les implications fiscales de la vente. Il serait toutefois erroné selon lui de retenir que l'intimé n'avait pas à lui proposer une autre construction juridique. Il justifie son point de vue par le fait que pendant des années, l'intimé avait agi pour lui comme fiduciaire et conseiller fiscal et était chargé de ses déclarations d'impôts. Il serait donc contradictoire de retenir qu'il n'était pas mandaté pour de la planification et de l'optimisation fiscale.

4.2 En vertu de l'art. 398 al. 2 CO (code des obligations du 30 mars 1911 ; RS 220), le mandataire est responsable envers le mandant de la bonne et fidèle exécution du mandat.

Il est généralement admis que l'obligation principale du mandataire consiste à mettre en œuvre une diligence raisonnable pour atteindre le résultat voulu par les parties et à livrer le résultat obtenu. De ce devoir principal découlent souvent des obligations accessoires, telles que les obligations d'information et de conseil, l'obligation de discrétion et l'obligation de sécurité (Werro, CR Code des obligations I Art. 253-529 CO, 3^e éd., 2021 [cité ci-après : CR CO I], n. 13 ad art. 398 CO et les réf. citées).

La portée de cette obligation indéterminée se concrétise ainsi le plus souvent durant l'exécution du mandat. Pour fixer la norme de comportement qui s'impose au mandataire, on tient compte de critères objectifs : le mandataire est tenu d'agir comme le ferait une personne raisonnable et diligente dans des circonstances semblables et, ce que le mandat soit onéreux ou gratuit (TF 4A_3/2010 du 15 avril 2010 consid. 3 ; ATF 120 II 248 consid. 2c, JT 1995 I 559 ; ATF 117 II 563 consid. 2a, rés. in JT 1993 I 156). Lorsque le mandataire se livre à une activité spécialisée, son comportement doit être jugé en conséquence. Le mandataire ne peut pas s'exonérer de la violation de son obligation en invoquant des excuses personnelles. Par ailleurs, la mesure de la diligence dépend aussi des circonstances concrètes du cas d'espèce, telles que la difficulté du service (ATF 117 II 563 précité op. cit.), le temps à disposition du mandataire (ATF 120 II 248 consid. 2e, JT 1995 I 559), l'importance de l'affaire (Tercier/Bieri/Carron, Les contrats spéciaux, 4^e éd., n. 4436) et le risque inhérent à l'activité (ATF 127 III 357 consid. 1b et 1c, JT 2002 I 192 ; ATF 120 II 248 précité consid. 2e). Les règles de l'art généralement reconnues et les règles déontologiques serviront de référence pour définir la diligence requise (ATF 127 III 328 consid. 3, JT 2001 I 254, rés. in SJ 2002 I 103 ; ATF 117 II 563 consid. 2a, rés. in JT 1993 I 156 ; Tercier/Bieri/Carron, *op. cit.*, n. 4444 ; Werro, CR CO I, n. 14 ad art. 398 CO).

4.3

4.3.1 En l'espèce, l'intimé fonctionnait comme fiduciaire et conseiller fiscal pour les affaires courantes. Il est également établi que le projet de vente lui a été soumis et qu'il a fait une estimation erronée des impôts. Les premiers juges ont d'ailleurs admis qu'il avait à cet égard failli à ses obligations. Si l'appelant entendait démontrer que l'intimé avait été mandaté pour planifier la vente en élaborant des stratégies pour ne pas payer d'impôt, il lui appartenait toutefois de l'établir, ce qu'il n'a pas fait.

L'appelant avait également la charge de démontrer quelle aurait été la solution juridiquement correcte que l'intimé aurait dû lui indiquer. Il reproche à cet égard aux premiers juges de retenir qu'il n'y en avait pas. A cet égard, il fait valoir que selon l'expert, il aurait été possible de procéder à une restructuration au sens de l'art. 19 LIFD. Il est toutefois établi que dans cette hypothèse, la vente n'aurait pas pu avoir lieu avant cinq ans, impliquant une attente de cinq ans avant de conclure le contrat de vente. S'il est vrai – comme l'a relevé l'expert – qu'une convention sur une vente à l'échéance du délai de blocage aurait en théorie pu être convenue, il n'est pas exclu que cette manière de procéder aurait dans de telles conditions dû être assimilée à une évasion fiscale, la restructuration ayant comme unique but d'éviter que la vente soit soumise à l'impôt. A cela s'ajoute qu'il se serait agi d'une modification majeure du contrat. Il n'est nullement établi que l'acheteur, ou même le vendeur, seraient entrés en matière sur une vente différée de cinq ans, comme l'a d'ailleurs relevé à juste titre l'expert. Il est d'ailleurs peu probable que l'acheteur aurait accepté un tel report au seul motif d'éviter des impôts au vendeur. En tous les cas, l'appelant ne l'a pas établi.

4.3.2 L'appelant fait aussi valoir qu'il serait « manifeste » que si l'intimé lui avait indiqué le montant réel des impôts, il aurait renoncé à vendre. Il aurait ainsi évité une taxation de 566'349 fr. et le paiement de 149'000 fr. à l'AVS. Il s'agirait selon lui d'un fait notoire, qui n'avait, contrairement à ce qu'a retenu la Chambre patrimoniale cantonale, pas à être allégué ni prouvé.

Selon l'art. 151 CPC, les faits notoires ou notoirement connus du tribunal et les règles d'expérience généralement reconnues ne doivent pas être prouvés. Est notoire le fait dont l'existence est certaine au point d'emporter la conviction du juge, qu'il s'agisse de faits connus de manière générale du public ou seulement du juge (ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1 ; TF 4A_344/2022 du 15 mai 2023 consid. 5.2). L'affirmation qui est faite ici – qui concerne un comportement humain – n'entre manifestement pas dans la catégorie de faits notoires. S'il n'est pas exclu que la question des impôts peut jouer un rôle dans la décision de vendre ou non une entreprise, celle-ci constitue un élément parmi d'autres à prendre en compte. On rappellera d'ailleurs que si la vente a contraint l'appelant à payer des montants élevés aux impôts et à l'AVS, elle lui a également permis d'encaisser 1'740'000 francs. La réponse à la question de savoir si l'appelant aurait renoncé à la vente en connaissant le montant des impôts perçus n'est donc aucunement une certitude.

Dans son argumentation, l'appelant ne reprend pas l'affirmation faite au sujet des faits, selon laquelle une vente de la participation à la Sàrl à sa valeur nominale aurait été possible. Cela étant, si l'appelant avait procédé ainsi, il n'aurait pas payé d'impôts, mais aurait encaissé 1'490'000 francs de moins (1'5400'000 fr. – 50'000 fr.).

4.3.3 Enfin, l'appelant fait valoir que selon l'expert, si la vente avait été taxée en 2009, l'appelant aurait pu invoquer les art. 18b LIFD et 21b LI, ce qui aurait amené une économie d'impôts de 239'999 fr. 90.

Selon l'art. 18b al. 1 LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 70 % lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

L'appelant possédait l'ensemble des parts de la Sàrl (depuis plus d'un an, cf. art. 18b al. 2 LIFD) et la disposition précitée, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009 (RO 2008 p. 2893), aurait effectivement pu s'appliquer à une vente ultérieure. Même si l'on retenait que l'intimé aurait dû conseiller à l'appelant de retarder la vente, il n'est pas établi, là encore, que les parties à la transaction aurait été prêtes à repousser celle-ci de près d'un an. A cela s'ajoute que l'économie d'impôts aurait été, comme on l'a vu, de 239'999 fr. (cf. ch. 32 let. f des faits du présent arrêt). Or si l'appelant, pour sa part, avait accepté la proposition de l'administration des impôts, l'économie aurait été de 333'927 fr. 55 (cf. ch. 32 let. e des faits du présent arrêt). Il appartenait à l'appelant de diminuer son dommage (ATF 117 II 156 consid. 3a, JdT 1992 I 317), ce qui n'était en l'espèce guère difficile de faire.

A ce sujet, l'appelant soutient qu'il a justement fait ce qui lui était possible pour diminuer son dommage, en recourant jusqu'au Tribunal fédéral contre la décision de taxation, et qu'on ne peut donc lui reprocher de n'avoir pas accepté la proposition de l'administration. La question peut rester ouverte, dans la mesure où l'appelant fait grief à l'intimé de n'avoir pas mis au point un montage lui permettant d'échapper à tout impôt. Mais dans la mesure où le reproche fait à l'intimé est de ne pas avoir fait renvoyer la vente à l'année suivante, le moyen apparaît abusif. Il revient, une fois de plus, à reprocher à l'intimé d'avoir négligé une possibilité d'économie d'impôt de 239'999 fr., alors que l'appelant a renoncé à une économie de 333'927 fr. 55, dans l'espoir de ne rien payer.

Dans ces circonstances et conformément à un principe général de la responsabilité civile, l'appelant doit ainsi supporter lui-même le dommage dans la mesure où son étendue lui est personnellement imputable (cf. ATF 130 III 182 consid. 5.5.1 ; TF 4A_546/2009 du 1^{er} février 2010 consid. 6.2).

4.4 En conclusion, en ce qui concerne l'intimé, celui-ci n'était pas mandaté pour élaborer une structure permettant de vendre l'entreprise de

l'appelant sans payer d'impôts. Même s'il l'avait été, la seule solution impliquait de renvoyer la vente de cinq ans et il n'est nullement établi que cela aurait été possible. Il n'est pas davantage établi que l'appelant aurait renoncé à la vente s'il en avait connu les implications fiscales, et cela, contrairement à ce qu'il affirme, n'est nullement un fait notoire. Enfin l'intimé aurait peut-être pu conseiller à l'appelant de renvoyer la vente à 2009. Mais il n'est pas établi que cela aurait été possible, et dans ce cas, l'économie réalisée aurait été inférieure à celle que l'appelant a refusée.

En ce qui concerne l'intimé, l'appel doit ainsi manifestement être rejeté.

5.

5.1 L'appelant soutient que le mandat de l'intimée, qui tendait à rétablir une situation comptable correcte, « a rapidement été étendu à la question de l'imposition des ventes survenues en mai 2008, soit à du conseil et de la planification fiscale ». Ce faisant, l'appelant s'écarte des faits retenus par les premiers juges, sans établir une constatation inexacte des faits. Selon lui, cela se déduirait du fait que l'intimée a attiré l'attention de l'appelant sur les possibles conséquences fiscales de la vente et qu'elle avait elle-même informé l'autorité fiscale de celle-ci. Il est établi que l'intimée, chargée d'établir la déclaration d'impôt 2008 de l'appelant, a effectivement signalé la vente à l'administration des impôts en novembre 2009, avant de déposer la déclaration d'impôt 2008 de l'appelant le 20 mai 2010 (ch. 16 des faits du présent arrêt). Ces faits ne suffisent toutefois nullement à établir l'extension du mandat prétendue par l'appelant. Ce n'est pas davantage parce que l'intimée a informé celui-ci des possibles conséquences fiscales de la vente, ni parce qu'elle a, conformément à son mandat, établi sa déclaration d'impôt, que ce mandat a nécessairement été étendu à tenter de trouver des solutions pour éviter que le prix de la vente soit soumis à l'impôt. L'intimée n'avait donc pas, contrairement à ce que prétend aussi l'appelant, à renoncer à un mandat dont l'existence n'est pas établie.

5.2

5.2.1 Même en admettant par hypothèse l'existence d'un mandat portant sur cet objet, encore faudrait-il que l'intimée ait été en mesure de proposer une solution. A cet égard, les premiers juges ont considéré qu'il n'y en avait pas. L'appelant se contente d'affirmer qu'une modification des comptes et des contrats était possible jusqu'à la déclaration d'impôt et qu'une modification des comptes en raison d'une erreur était possible jusqu'à la taxation définitive. Il affirme, en s'écartant des faits retenus, que son cocontractant aurait donné son accord, car ils bénéficiaient d'excellentes relations et il lui aurait concédé une réduction de prix.

5.2.2 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 et c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (ATF 147 II 338 consid. 3.1; ATF 142 II 399 consid. 4.2; ATF 138 II 239 consid. 4.1 et les réf. citées). 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; ATF 138 II 239 consid. 4.1 et les réf. citées). L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en oeuvre. L'état de fait de l'évasion fiscale est réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui - abstraction faite des aspects fiscaux - va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour

d'autres raisons commerciales ou personnelles (ATF 147 II 338 consid. 3.1; ATF 142 II 399 consid. 4.2; 138 II 239 consid. 4.1 et les réf. citées; TF 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 10.2.1; TF 2C_68/2022 du 8 décembre 2022 consid. 6.4).

5.2.3 En l'espèce, on soulignera tout d'abord que la modification des comptes n'aurait pas été faite à cause d'une erreur dans leur établissement. Il aurait fallu entièrement modifier le contrat, puis modifier les comptes en fonction de cette première modification. En se fondant sur le rapport d'expert, l'appelant soutient que cela aurait été possible tant que l'administration ne connaissait pas l'existence de la vente. Il affirme qu'il ne s'agirait pas d'une évasion fiscale, mais d'une optimisation fiscale. Bien que la vente avait eu lieu et déployait tous ses effets juridiques, il s'agissait, à suivre l'appelant, de l'annuler avant que l'administration en ait eu connaissance, après quoi on se serait livré à une restructuration en cédant la participation à la Sàrl à une autre société, puis en cédant – avec un terme de cinq ans – cette nouvelle société à l'acheteur.

L'expert a retenu que l'économie d'impôt était envisageable pour autant que ces opérations aient été justifiées économiquement et qu'elles n'aient pas été constitutives d'une évasion fiscale. Or il n'y avait aucune raison économique à réaliser les opérations décrites ci-dessus, ni aucune autre raison sauf celle, justement, de ne pas à avoir à payer d'impôt sur la vente. Cela aurait été le seul motif de se livrer à ces opérations compliquées. Aussi bien, l'expert a estimé que l'administration des impôts aurait considéré l'opération comme relevant de l'évasion fiscale. Cette appréciation – ou à tout le moins le risque de se voir opposer une évasion fiscale – peut être confirmée au regard des conditions énoncées par la jurisprudence (cf. consid. 5.2.2. ci-avant). L'appelant soutient implicitement que l'administration ne l'aurait pas retenue si elle avait été tenue dans l'ignorance de la vente. En d'autres termes, il soutient qu'il aurait pu, si l'intimée s'était montrée diligente, parvenir à ses fins par un acte qui aurait pu constituer, en toute vraisemblance, une évasion fiscale. Il faut dès lors admettre que le prétendu dommage qu'il fait valoir résulte de l'absence d'une opération vraisemblablement illicite.

5.3 En conclusion, l'intimée n'était pas mandatée pour concevoir des stratagèmes destinés à éviter que la vente soit imposée, ce qui suffit à rejeter l'appel en ce qui la concerne. L'appelant lui reproche d'ailleurs de n'avoir pas élaboré un montage qui, s'il avait été connu de l'administration des impôts, n'aurait pas évité l'imposition et qui, s'il avait été dissimulé, relèverait très vraisemblablement d'une évasion fiscale. Enfin, ce montage supposerait que l'acheteur était prêt à attendre cinq ans, ce qui n'est pas établi et ce qui est d'ailleurs invraisemblable.

6.

6.1 Au vu de ce qui précède, l'appel, manifestement mal fondé, doit être rejeté.

On peut ainsi renoncer à examiner la question de savoir si les impôts de l'appelant doivent réellement être considérés comme un dommage. On relève tout de même, à cet égard, que si le Tribunal fédéral a admis dans certains cas qu'un montant supplémentaire d'impôt peut constituer un dommage, il apparaît vraisemblable que ce n'est pas le cas en l'espèce. En effet, l'appelant a vendu pour un montant de 1'540'000 fr. une Sàrl qui figurait dans ses comptes pour une valeur de 50'000 fr., de sorte qu'il a réalisé un bénéfice de 1'510'000 francs. Ce montant a alors été transféré de sa fortune commerciale - qui n'avait jamais été taxée - à sa fortune privée, cela sans compter l'autre vente qui lui a rapporté 200'000 francs. Dans ces circonstances, soutenir que cette vente aurait dû être franche d'impôt et que l'impôt lui-même constitue un dommage apparaît peu convaincant. On a en réalité affaire à un revenu différé, et la cause de l'imposition se trouve dans la loi fiscale. Cette question, qui n'est pas déterminante, peut toutefois demeurer indécise.

6.2 Les frais judiciaires, fixés à 8'619 fr., (art. 62 al. 1 TFJC [Tarif des frais judiciaires civils du 28 septembre 2010 ; BLV 270.11.5]), seront mis à la charge de l'appelant, qui succombe (art. 106 CPC).

6.3 Il ne sera pas alloué de dépens de deuxième instance, les intimés n'ayant pas été invités à se déterminer sur l'appel.

Par ces motifs,
la Cour d'appel civile
prononce :

- I.** L'appel est rejeté.
- II.** Le jugement est confirmé.
- III.** Les frais judiciaires de deuxième instance, arrêtés à 8'619 fr. (huit mille six cent dix-neuf francs), sont mis à la charge de l'appelant G._____.
- IV.** L'arrêt est exécutoire.

La présidente :

La greffière:

Du

Le présent arrêt, dont la rédaction a été approuvée à huis clos, est notifié à :

- Me David Minder (pour G._____),
- Me Olivier Weniger (pour D._____),
- M.L._____

et communiqué, par l'envoi de photocopies, à :

- M. le Président de la Chambre patrimoniale cantonale.

La Cour d'appel civile considère que la valeur litigieuse est de 761'909 francs.

Le présent arrêt peut faire l'objet d'un recours en matière civile devant le Tribunal fédéral au sens des art. 72 ss LTF (loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral - RS 173.110), le cas échéant d'un recours constitutionnel subsidiaire au sens des art. 113 ss LTF. Dans les affaires pécuniaires, le recours en matière civile n'est recevable que si la valeur litigieuse s'élève au moins à 15'000 fr. en matière de droit du travail et de droit du bail à loyer, à 30'000 fr. dans les autres cas, à moins que la contestation ne soulève une question juridique de principe (art. 74 LTF). Ces recours doivent être déposés devant le Tribunal fédéral dans les trente jours qui suivent la présente notification (art. 100 al. 1 LTF).

La greffière :