Tribunale federale
Tribunal federal

2P.201/2004
2A.465/2004/LGE/elo
{T 0/2}

Arrêt du 8 février 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Yersin et Meylan, Juge suppléant.
Greffier: M. Langone.

Parties
X._____, recourant,
représenté par Me Nicolas Urech, avocat,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
2P.201/2004
art. 9 et 127 Cst.; impôt cantonal et communal 1987-1988, 1991-1992 à 1995-1996,
2A.465/2004
impôt fédéral direct 1989-1990 et 1991-1992

recours de droit public (2P.201/2004) contre les arrêts
du 23 décembre 1999 et du 18 juin 2004 du Tribunal administratif du canton de Vaud et recours de droit administratif (2A.465/2004) contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 18 juin 2004.

Faits:
A.
Ancien ferblantier-couvreur, X._____, domicilié à Y._____, possède de nombreux immeubles et exerce une activité de promoteur immobilier.
Par décision sur réclamation du 18 décembre 1997, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud a fixé à 179'200 fr. le revenu imposable de X._____ pour la période fiscale 1987-1988 en matière d'impôt cantonal et communal.

Toujours en matière d'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a, par décisions séparées sur réclamation du 26 mars 1998, fixé à 281'900 fr. le revenu imposable du prénommé et prononcé à l'encontre de celui-ci une amende de 600 fr. pour la période 1991-1992; elle a arrêté à zéro franc le revenu imposable et à 2'257'233 fr. le total de la perte réalisée par le contribuable durant la période 1993-1994; enfin, pour la période 1995-1996, elle a fixé à 1'219'700 fr. le revenu imposable de l'intéressé. La taxation pour la période fiscale 1989-1990 n'a pas été contestée.

Par actes séparés, X._____ a recouru contre toutes ces décisions auprès du Tribunal administratif du canton de Vaud.

Par arrêt du 23 décembre 1999 (qui ne portait pas sur l'impôt fédéral direct), ledit tribunal a partiellement admis les recours en ce sens qu'il a confirmé la décision sur réclamation du 18 décembre 1997 (période 1987-1988), tandis qu'il a annulé les décisions sur réclamation du 26 mars 1998 (périodes 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996), les dossiers étant retournés à l'Administration cantonale des impôts pour qu'elle procède à de nouvelles taxations dans le sens des considérants. En bref, la taxation pour la période 1991-1992 devait être modifiée au détriment du contribuable (reprise de 1'700'000 fr.), portant à 1'061'412 fr. le revenu imposable de X._____. Pour le surplus, l'intéressé a obtenu partiellement gain de cause, puisque la perte moyenne à reporter a été arrêtée à 3'273'290 fr. pour la période 1993-1994 et à 891'205 fr. pour la période 1995-1996.
B.
A la suite de l'arrêt du Tribunal administratif du 23 décembre 1999 (qui ne portait que sur l'impôt cantonal et communal), l'Administration cantonale des impôts s'est prononcée sur réclamation, dans une seule et même décision du 6 février 2004, tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a déclaré irrecevable la réclamation formée par X._____ en tant qu'il faisait valoir des griefs nouveaux à l'encontre des décisions de taxations rectificatives émises le 6 mars 2000 par l'Office d'impôt de Z._____ pour les périodes 1987-1988 et 19911992 à 1995-1996; elle a rejeté la réclamation en tant que celle-ci demandait de constater la prescription de la créance d'impôt de la période 1987-1998 et contre le refus de réviser les taxations des périodes 1987-1988 à 1995-1996.
En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration cantonale des impôts a admis la réclamation portant sur la période 1987-1988 en ce sens qu'elle a déclaré prescrite la créance fiscale y relative; elle a rejeté la réclamation formée contre le refus de révision de la période 1989-1990; elle a admis partiellement la réclamation dirigée contre la décision de taxation du 31 octobre 1996 en fixant à 302'700 fr. le revenu imposable de la période 1991-1992; elle a déclaré irrecevable la réclamation interjetée contre la décision concernant la période 1993-1994 et, enfin, l'Administration cantonale des impôts a admis la réclamation en ce sens qu'elle a fixé à 0 fr. le revenu imposable pour la période 1995-1996.

X._____ a interjeté recours contre la décision sur réclamation du 6 février 2004 auprès du Tribunal administratif qui, par arrêt du 18 juin 2004, a confirmé cette décision tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif (2A.465/2004), X._____ demande au Tribunal fédéral principalement de réformer l'arrêt du Tribunal administratif du 18 juin 2004 en ce sens que, pour la période fiscale 1991-1992 en matière d'impôt fédéral direct, il n'est pas tenu compte dans le revenu imposable du montant de 1'700'000 fr. qui ne doit pas être considéré comme définitivement acquis et, s'agissant de la période fiscale 1989-1990 en matière d'impôt fédéral direct, il est pris en considération le résultat définitif de la promotion immobilière "A._____" par la voie de la révision. Subsidiairement, il conclut à l'annulation de l'arrêt entrepris et au renvoi de la cause à l'autorité intimée pour nouvelles décisions dans le sens des considérants.
Agissant par la voie du recours de droit public (2P.201/2004), X._____ demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt de renvoi du 23 décembre 1999 et l'arrêt du 18 juin 2004 rendus tous les deux par le Tribunal administratif.
L'Administration cantonale des impôts conclut au rejet des deux recours dans la mesure où ils sont recevables.
L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours de droit administratif.
D.
La requête d'effet suspensif relative au recours de droit public présentée par le recourant a été admise par ordonnance présidentielle du 14 septembre 2004.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Dans une seule et même écriture - comme l'admet la jurisprudence (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511 s.; 126 II 377 consid. 1 p. 381) -, le recourant a déposé simultanément deux recours, l'un de droit administratif, l'autre de droit public, contre le même arrêt concernant à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal. Les deux recours - qui doivent contenir des motivations et des conclusions adaptées à chacun des impôts en cause - soulèvent des griefs en grande partie similaires. Il se justifie dès lors,

par économie de procédure, de prononcer la jonction des causes et de statuer sur les mérites des deux recours dans un seul et même arrêt (art. 24 PCF et 40 OJ).
I. Recours de droit administratif (2A.465/2004)
2.
2.1 Déposé en temps utile contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondé sur le droit public fédéral dans la mesure où il concerne l'impôt fédéral direct, le présent recours est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ, de l'art. 112 al. 1 de l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; l'Arrêté sur l'impôt fédéral direct; RO 56 2021), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, et de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11).
2.2 La loi sur l'impôt fédéral direct est entrée en vigueur le 1er janvier 1995 et a abrogé l'Arrêté sur l'impôt fédéral direct. Les prescriptions de droit matériel de cette loi sont donc applicables à partir de la période fiscale 1995/1996. Comme le présent litige concerne la période 1989-1990 et 1991-1992, le calcul des éléments imposables s'effectue encore selon le droit en vigueur à cette époque, soit selon l'Arrêté sur l'impôt fédéral direct.
3.
Le recourant reproche aux autorités fiscales de ne pas avoir procédé à une révision des taxations définitives relatives à la période fiscale 1989-1990, entrées en force, pour tenir compte du résultat définitif de la promotion immobilière "A._____" d'une grande ampleur qui s'est déroulée sur plusieurs périodes fiscales successives. Le recourant avait déclaré, le 31 janvier 1990, comme gains estimatifs résultant de cette promotion les montants suivants: 200'000 fr. pour 1985; 600'000 fr. pour 1986; 800'000 fr. pour 1987 et 800'000 fr. pour 1988, soit au total 2'400'000 fr. Ces gains avaient été admis par la Commission d'impôt et recette du district de Z._____ (actuellement: Office d'impôt de Z._____) dans une décision du 5 juillet 1990, qui n'a pas été attaquée. L'intéressé a toutefois annoncé, le 27 novembre 1998, à ladite autorité les bénéfices réels qu'il avait finalement réalisés sur la promotion et sollicité - en vain - une rectification de ses taxations en tenant compte des gains réels suivants: 532'355 fr. pour 1985, 225'901 fr. pour 1986; 3'320 fr. pour 1987 et 80'090 fr. pour 1988. Le 14 avril 2000, le recourant a formellement demandé la révision de la taxation 1989-1990 pour tenir compte du résultat définitif de
la promotion "A._____", requête qui a été rejetée.
3.1 A l'exception des cas de rectification d'erreurs de calcul (art. 127 al. 1 AIFD) et de soustraction fiscale (art. 129 ss AIFD) - qui n'entrent pas en ligne de compte en l'espèce - l'arrêté du Conseil fédéral ne prévoit pas la possibilité de modifier les décisions et prononcés entrés en force (art. 127 al. 3 AIFD). Toutefois, selon une jurisprudence constante (ATF 111 Ib 209 consid. 1 p. 210-211 et les références citées; Archives 55 p. 512 consid. 3b p. 516; 48 p. 188 consid. 3 p. 191-193 et les arrêts cités), même en l'absence de dispositions légales expresses, les décisions entrées en force peuvent faire l'objet d'une révision par analogie avec la procédure prévue aux articles 136 ss OJ. A cet égard, sont notamment des motifs de révision la violation de règles essentielles de procédure, la découverte de faits nouveaux importants ou de nouvelles preuves concluantes qui n'avaient pas pu être invoqués dans la procédure précédente ou l'existence de faits importants ressortant du dossier qui n'ont pas été pris en compte (ATF 105 Ib 245 consid. 3a p. 251-252 et les références citées; cf. également Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, IIIe Partie, 2e éd., Bâle 1992, n. 15-20 ad art. 126). La révision est toutefois
exclue lorsque le contribuable, en faisant preuve de la diligence que l'on pouvait attendre de lui, était à même de faire valoir ses griefs au cours de la procédure ordinaire (ATF 111 Ib 209 consid. 1 p. 210-211 et les références citées).
En vigueur depuis le 1er janvier 1995, l'art. 147 LIFD énumère les motifs de révision que le contribuable peut faire valoir à l'encontre d'une décision entrée en force en matière d'impôt fédéral direct. Une telle révision peut ainsi être effectuée lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (al. 1 lettre a); lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (al. 1 lettre b); lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (al. 1 lettre c). La révision est toutefois exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD).
Dans la mesure où la révision est soumise à des conditions similaires dans l'ancien et le nouveau droit en ma-

tière d'impôt fédéral direct, la question de savoir quelles sont les dispositions applicables au présent litige peut rester indécise.
3.2 La décision de taxation provisoire pour la période 1989-1990 du 2 mars 1990 a été rendue définitive par avis des 4 et 26 mars 1997. La décision de taxation définitive - qui tient compte pour la promotion "A._____" du bénéfice provisoire de 800'000 fr. pour chacune des années de calcul 1987 et pour 1988 - est entrée en force, faute d'avoir été attaquée.
Le recourant considère qu'il y a lieu de procéder à une révision de cette taxation en se fondant sur les prétendues assurances données par la Commission d'impôt et recette de district de Z._____ s'agissant de la promotion immobilière "A._____". Cette autorité avait admis, dans sa décision du 5 juillet 1990, les gains estimatifs déclarés par le recourant lui-même, tout en précisant que ces gains provisoires figureraient dans les déclarations d'impôt ordinaire et que le résultat final de cette opération serait déterminé en tenant compte de ces bénéfices déjà déclarés et imposés. Une telle décision (entrée en force) constituait la réponse à une lettre du 31 janvier 1990, par laquelle le recourant demandait à l'autorité fiscale notamment d'admettre "la situation provisoire actuelle, ceci jusqu'à la vente des derniers appartements, afin de pouvoir établir un prix de revient précis [...]et permettant une équitable répartition sur les différents lots vendus".
3.3 Ancré à l'art. 9 Cst., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces promesses et assurances (ATF 130 I 26 consid. 8.1 p. 60; 129 I 161 consid. 4 p. 170; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125 et les arrêts cités; 118 Ib 580 consid. 5a p. 582/583). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., p. 132; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5e éd., Zurich 1995, p. 25).
3.4 Contrairement à ce que prétend le recourant, la décision du 5 juillet 1990 précitée ne contient aucune assurance quant à la possibilité de demander ultérieurement la révision de sa taxation définitive - par hypothèse entrée en force - en rapport avec la promotion "A._____" et ce, indépendamment de la réalisation ou non des conditions légales donnant lieu à révision. Même si l'on examinait ladite décision à la lumière de la lettre du 31 janvier 1990 - interprétée selon le principe de la confiance, c'est-à-dire d'après le sens qui peut et doit lui être donné de bonne foi, d'après son texte et son contexte, ainsi que d'après toutes les circonstances qui l'ont précédée et accompagnée (ATF 130 III 417 consid. 3.2 p. 424; 129 III 118 consid. 2.5 p.122; 126 III 119 consid. 2a p. 120, 125 III 435 consid. 2a/aa p. 436/437) - le recourant ne pourrait pas se prévaloir d'une quelconque promesse à ce sujet. Dans son courrier, le recourant ne s'est en tout cas pas réservé - du moins pas expressément - la faculté de demander ultérieurement la révision de sa décision de taxation définitive entrée en force pour tenir compte du résultat définitif de la promotion "A._____". Le mot "révision" n'y figure même pas.
3.5 Reste à examiner si les conditions légales pour admettre une révision sont réalisées. Selon le Tribunal administratif, tant le recourant que l'autorité fiscale n'ignoraient pas que les gains annoncés en 1990 dans le cadre de la promotion "A._____" n'avaient pas été calculés de manière précise, mais résultaient d'une appréciation du contribuable lui-même. En outre, ces gains "provisoires" ont été intégrés dans la déclaration d'impôt ordinaire du recourant pour la période ici concernée, comme cela ressort de la décision du 5 juillet 1990, entrée en force. Cela étant, le contribuable n'a pas recouru contre la décision de taxation définitive entrée en force à la suite des avis des 4 et 26 mars 1997, alors même qu'il savait que cette taxation définitive était fondée sur des gains provisoires. Autrement dit, il aurait pu et dû contester la décision de taxation définitive pour faire valoir, dans le cadre d'une procédure de recours ordinaire, que les gains immobiliers pour la période en cause n'étaient pas définitifs et demander que la taxation demeure provisoire jusqu'à droit connu sur le résultat définitif de la promotion "A._____". C'est donc à bon droit que les autorités cantonales ont retenu que la révision était exclue.
Force est de constater que le recourant n'a pas fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait attendre de lui pour faire valoir ses griefs au cours de la procédure de recours ordinaire. Point n'est donc besoin d'examiner plus avant si les faits invoqués par le recourant à l'appui de sa demande de révision constituent véritablement des faits nouveaux et importants, voire des preuves nouvelles et concluantes.
3.6 En définitive, le Tribunal administratif n'a pas violé le principe de l'imposition selon la capacité contributi-

ve du recourant en estimant qu'il n'y avait pas matière à révision s'agissant de la période 19891990.
4.
4.1 Le recourant s'en prend ensuite à la taxation de la période fiscale 1991-1992, qui a fait l'objet d'une reprise de 1'700'000 fr. Cette somme correspondait à la moitié de l'acompte reçu le 29 juillet 1988, date à laquelle le recourant (promettant-vendeur), propriétaire de l'Hôtel B._____, à Y._____, avait passé, en la forme authentique, une promesse de vente et d'achat portant sur cet immeuble avec la société coopérative C._____ et consorts (promettants-acheteurs) pour le prix de 22'525'000 fr.; un acompte de 3'400'000 fr. avait donc été versé au promettant-vendeur à la signature de cet acte moyennant remise d'une cédule hypothécaire au porteur du même montant aux promettants-acquéreurs en guise de garantie, le solde devant être payé à la signature de l'acte de vente définitif; la conclusion de la vente était subordonnée à l'adoption définitive d'un plan partiel d'affectation relatif à l'immeuble en cause avant le 31 décembre 1992. Bien que ledit plan partiel d'affectation ait été adopté par le Conseil d'Etat vaudois en octobre 1990 (devenu définitif trente jour après), les promettants-acquéreurs ont refusé de signer, le 17 décembre 1990, l'acte de vente, car ils n'étaient pas en mesure d'acquitter le solde du prix de
vente. Le recourant a gardé l'acompte de 3'400'000 fr., mais n'a déclaré comme revenu que 1'700'000 fr., estimant que l'autre moitié de l'acompte ne lui était pas acquis puisqu'il était exposé à restituer l'intégralité de l'acompte. Par jugement du 24 janvier 1996, le Tribunal civil de l'arrondissement de la Sarine a condamné la société C._____ à payer au recourant la somme de 11'027'368 fr. 95 (non compris l'acompte de 3'400'000 fr. déjà versé) au titre de dommages-intérêts pour inexécution du contrat, avec intérêts dès le 17 décembre 1990, et à lui restituer la cédule hypothécaire au porteur d'un montant de 3'400'00 fr.
Le Tribunal administratif a estimé que le montant de 1'700'000 fr. devait être considéré comme un revenu réalisé durant l'année de calcul 1990, étant donné que la condition suspensive à laquelle était subordonnée la conclusion du contrat de vente s'était accomplie en décembre 1990. Le recourant conteste le moment de réalisation du revenu; selon lui, la somme de 1'700'000 fr. ne devrait pas être imposée dans l'année de calcul 1990, mais en 1996, année au cours de laquelle le Tribunal civil de l'arrondissement de la Sarine a rendu son jugement. Bref, le recourant estime que ce n'est que par une compensation avec une créance en dommages-intérêts reconnue judiciairement en 1996 que l'acompte perçu en 1988 pouvait être considéré comme un revenu définitivement acquis, partant imposable.
4.2 Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2e éd., n. 12 p. 80). Un revenu est considéré comme réalisé, d'après les principes généraux du droit fiscal, lorsque le contribuable peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il a acquis un droit ferme à obtenir un bien ou une prestation. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; 105 Ib 238 consid. 4a p. 242; RDAF 2003 II 622 consid. 3.2.1 p. 626, 2A.182/2002; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Ière Partie, n. 18 ss ad art. 16 p. 284; Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1-82, n. 33 ss ad art. 16 p.138; Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 326 ss). Il faut que la prétention, de potentielle, soit devenue actuelle par une concrétisation la rendant disponible (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de
droit fiscal suisse, 4e éd., p.162).
4.3 En l'occurrence, c'est à bon droit que le Tribunal administratif a retenu que la somme de 1'700'000 fr., soit la moitié de l'avance encaissée en 1988 par le recourant, devait être considérée comme un revenu réalisé le 17 décembre 1990, date à laquelle les promettantsacquéreurs étaient tenus de signer le contrat de vente principal selon l'engagement contractuel qu'ils avaient pris lors de l'acte de promesse d'achat et de vente. A partir de ce moment-là, les promettantsacquéreurs étaient en demeure de s'exécuter. Quoi qu'en dise le recourant, une interpellation de mise en demeure adressée aux promettants-acquéreurs n'était pas nécessaire, puisque ceux-ci avaient clairement manifesté leur volonté de ne pas s'exécuter en décembre 1990 déjà. Dès lors, le recourant pouvait, au choix, demander que les promettants-acquéreurs soient condamnés à la conclusion du contrat principal ou actionner ceux-ci en dommagesintérêts. Le montant de 1'700'000 fr. pouvait donc être considéré soit comme un acompte à valoir sur le prix de vente, soit comme une avance sur l'indemnité en dommages-intérêts due par les promettants-acquéreurs. Cette somme pouvait ainsi être considérée comme définitivement acquise à partir de fin 1990. Le recourant pouvait en

disposer librement.

Le recourant prétend au contraire que la somme de 3'400'000 fr. versée à titre d'acompte ne pouvait être considérée comme réellement acquise qu'en 1996, soit après reconnaissance judiciaire d'une créance en dommages-intérêts. Toutefois, ce raisonnement ne peut être suivi, car le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable d'intenter ou non une action en dommages-intérêts; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer,
et par là déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles, le moment de la réalisation du revenu imposable.

Le recourant souligne aussi le fait qu'il a été exposé au risque de devoir restituer l'acompte reçu de 3'400'000 fr. aux promettantsacquéreurs jusqu'à ce qu'un tribunal reconnaisse l'existence d'une créance en dommages-intérêts en sa faveur. Or les autorités fiscales ont déjà (largement) tenu compte de ce risque en considérant comme revenu imposable en 1990 non pas l'entier mais seulement la moitié de l'acompte reçu (soit 1'700'000 fr.). En outre, il ressort de l'arrêt attaqué - dont les faits lient le Tribunal fédéral dans la mesure où ils ne sont pas manifestement erronés (art. 105 al. 2 OJ) - que le recourant n'a pas établi un risque réel de remboursement de l'acompte entre fin 1990 et 1996. Le recourant - qui avait d'ailleurs lui-même déclaré avoir perçu en 1990 un revenu de 1'700'000 fr.- n'allègue même pas que les promettants-acquéreurs défaillants lui aient réclamé la restitution de l'acompte en question ou qu'ils aient menacé de faire réaliser la cédule hypothécaire en cas de non-remboursement dudit acompte. Le recourant cite Markus Weidemann (Einkommensbegriff und Realisation, thèse Zurich 1995, p. 152), qui relève en substance que le montant obtenu dans le cadre d'une vente publique d'un objet ordonnée par un juge (art.
93 CO) peut être considéré comme un revenu imposable définitivement acquis lorsque les conditions d'une demeure du créancier sont remplies et que toutes les mesures légales ont été prises. Mais on ne voit pas très bien en quoi ce passage lui serait d'un quelconque secours.
4.4 En résumé, la juridiction cantonale n'a pas violé le principe de l'imposition selon la capacité contributive du recourant en fixant le moment de la réalisation du revenu litigieux en décembre 1990.
II. Recours de droit public (2P.201/2004)
5.
5.1 Déposé en temps utile contre un arrêt final pris en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaqué que par la voie du recours de droit public dans la mesure où il concerne les impôts cantonaux et communaux et qui touche le recourant dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est en principe recevable au regard des art. 84 ss OJ. L'arrêt attaqué portant sur des périodes fiscales antérieures au 1er janvier 2001, l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) ne trouve pas application.
5.2 En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé des faits essentiels et un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3, 26 consid. 2.1; 129 III 626 consid. 4; 129 I 113 consid. 2.1;125 I 71 consid. 1c p. 76; 115 Ia 27 consid. 4a p. 30; 114 Ia 317 consid. 2b p. 318). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst., l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la
justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 127 I 60 consid. 5a p. 70; 126 I 168 consid. 3a p. 170; voir aussi ATF 110 Ia 1 consid. 2a p. 3/4).
C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par le recourant.
En l'occurrence, l'acte de recours ne contient pas un exposé complet des faits essentiels. Le recourant - qui se borne à développer un seul élément de fait - renvoie pour le surplus aux faits retenus dans les deux arrêts attaqués du Tribunal administratif. On peut se demander si le recours de droit public est recevable sous cet angle. Point n'est toutefois besoin de trancher cette question, du moment que le recours est de toute manière

mal fondé.
6.
Le recourant est d'avis que le droit de taxer la période fiscale 19871988 serait prescrit.
6.1 L'ancienne loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI/VD) - qui a été abrogée par la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts (LI) entrée en vigueur le 1er janvier 2001 - prévoit à son art. 98 (dans sa teneur applicable à la période fiscale en cause) que le droit de procéder à une taxation définitive se prescrit par quatre ans après la fin de la période de taxation (al. 1); la prescription ne court pas ou elle est suspendue notamment pendant la durée des procédures de recours et de révision (al. 2 lettre a); la prescription est acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation (al. 4).
6.2 Par décision sur réclamation du 18 décembre 1997, l'Administration cantonale des impôts a fixé à 179'200 fr. le revenu imposable du recourant pour la période fiscale 1987-1988 en matière d'impôt cantonal et communal. Cette décision a été entièrement confirmée sur recours par l'arrêt du Tribunal administratif du 23 décembre 1999. Comme cet arrêt - qui présentait les traits d'une décision finale pour la période de taxation 1987-1988 - n'a pas fait l'objet d'un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral, la décision taxation est entrée en force. Le 6 mars 2000, l'Office d'impôt a notifié à l'intéressé une nouvelle décision de taxation définitive confirmant la fixation du revenu imposable à 179'200 fr. Le 14 mars 2000, l'Office d'impôt a notifié à l'intéressé le bordereau fixant le calcul et le montant de l'impôt pour 1987 et 1988. Le 6 avril 2000, le recourant a formé une réclamation contre ces décisions de taxation et le calcul de l'impôt en invoquant notamment la prescription; cette réclamation été rejetée selon décision du 6 février 2004 de l'Administration cantonale des impôts, qui a été confirmée sur recours par arrêt du Tribunal administratif du 18 juin 2004.
6.3 Dans cet arrêt, la juridiction cantonale a interprété l'art. 98a aLI en ce sens que la décision de taxation se terminait par la fixation des éléments imposables et qu'elle devait être rendue dans le délai de prescription absolue de douze ans (décision de taxation au sens étroit), délai qui, en l'espèce, était arrivé à échéance le 31 décembre 2000. Comme la décision de taxation définitive pour 1987-1988 était entrée en force à la suite de l'arrêt du Tribunal administratif du 23 décembre 1999, la prescription absolue n'était pas acquise au 31 décembre 2000, quand bien même le bordereau fixant le montant et le calcul de l'impôt cantonal et communal pour 1987 et 1988 notifié le 14 mars 2000 ne serait entré en force qu'après le 31 décembre 2000.

Le recourant considère pour sa part que le Tribunal administratif a fait preuve d'arbitraire (sur cette notion, ATF 131 I 217 consid. 2.1; 57 consid. 2; 129 I 8 consid. 2.1, 173 consid. 3.1 et les arrêts cités) en adoptant cette solution. A ses yeux, la procédure de taxation ne se terminerait que par la fixation à la fois de l'assiette d'impôt et du montant d'impôt; la décision de taxation (au sens large) doit donc être rendue dans le délai de prescription. Ce faisant, le recourant oppose sa propre interprétation de la loi cantonale à celle faite par le Tribunal administratif, sans expliquer en quoi l'arrêt attaqué serait arbitraire dans son résultat. Il est douteux qu'une telle argumentation - de caractère essentiellement appellatoire - soit recevable. Quoi qu'il en soit, l'interprétation et l'application de la loi cantonale défendues par l'autorité intimée ne s'avèrent pas insoutenables. Il n'est en tout cas pas arbitraire de distinguer deux phases dans la taxation, soit la fixation des éléments imposables d'une part et la détermination du calcul et du montant d'impôt d'autre part, surtout si l'on considère que la législation en la matière prévoit des délais de prescription distincts pour le droit de taxer (art. 98a aLI) et pour
celui de percevoir l'impôt (art. 118 aLI, selon lequel les créances fiscales se prescrivent par cinq ans dès l'entrée en force de la décision qui les fonde [al. 1]et la prescription est acquise dans tous les cas dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle la décision est devenue définitive [2]).
7.
7.1 Le recourant critique le refus de procéder à la révision des taxations pour les périodes 1987-1988, 1989-1990 et 1991-1992 de l'impôt cantonal et communal pour tenir compte du résultat définitif de la promotion "A._____". Comme dans son recours de droit administratif, le recourant se plaint à cet égard essentiellement d'une violation du principe de la bonne foi. Ce moyen doit être rejeté pour les mêmes motifs que ceux exposés plus haut (cf. consid. 3), étant précisé que la taxation pour la période 1989-1990 ne fait pas l'objet de la présente procédure de recours.
7.2 Dans une argumentation similaire à celle de son recours de droit administratif, le recourant taxe d'arbitraire l'arrêt attaqué du Tribunal administratif en tant qu'il considère comme un revenu acquis à fin 1990 la moitié de l'acompte versé en 1988 dans le cadre de la promesse d'achat et vente portant sur l'Hôtel B._____ à Z._____. Il n'indique toutefois pas quel principe ou quelle disposition du droit cantonal auraient été violés.

Les griefs soulevés doivent donc être rejetés pour les mêmes motifs que ceux mentionnés ci-dessus (consid. 4).
8.
Vu ce qui précède, le recours de droit administratif doit être rejeté. Le recours de droit public doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, le recourant doit supporter un montant global à titre de frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Les causes 2A.465/2004 et 2P.201/2004 sont jointes.
2.
Le recours de droit administratif (2A.465/2004) est rejeté.
3.
Le recours de droit public (2P.201/2004) est rejeté dans la mesure où il est recevable.
4.
Un émolument judiciaire global de 20'000 fr. est mis à la charge du recourant.
5.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 8 février 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: