Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.238/2002 /svc

Arrêt du 10 janvier 2003
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Müller, Yersin,
greffier Dubey.

1. M._____,
recourant, représenté par Me Michel Ducrot, avocat,
rue de la Moya 1, 1920 Martigny,
2. la masse en faillite S._____, représentée par ses administrateurs, T._____ et Me B._____,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, bâtiment Planta 577, avenue de la Gare 35, 1951 Sion,
Commission cantonale de recours en matière fiscale
du canton du Valais, bâtiment Planta 577, 1950 Sion.

impôt fédéral direct 1991/1992, 1993/1994, 1995/1996,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais
du 27 février 2002.

Faits:
A.
M._____, domicilié alors à A._____, exploitait une entreprise agricole, s'occupait de production et de vente d'eaux-de-vie et était également actif dans le commerce du bois. Durant l'année 1989, il a en outre effectué quelques opérations immobilières à L._____ et à A._____.

Par contrat de société simple du 21 mars 1990, il s'est aussi associé avec la société G._____ SA et C._____ pour effectuer des travaux d'exploitation forestière découlant des intempéries de février 1990. Des comptes de la société, il résultait un produit brut des travaux de 10'587'256 fr. 90, un bénéfice de 2'837'964 fr. et un solde de 497'964 fr. après un prélèvement anticipé de bénéfice de 2'340'000 fr., dont 900'000 fr. en faveur de M._____. Une convention de liquidation de la société simple a été signée par les parties le 12 décembre 1990. En 1991, M._____ a encore reçu de la société simple un montant de 225'000 fr. provenant des produits reçus ultérieurement à la convention du 12 décembre 1990. Enfin un décompte de la fiduciaire O._____ - établi partiellement à la main - du 31 août 1992 faisait état d'un versement de 267'700 fr. à M._____ selon une convention du 24 février 1992. Il notait aussi que M._____ avait perçu des montants trop élevés à titre d'avance sur les bénéfices de la société simple et qu'il devait restituer une somme de 66'607 fr. 05.

Dès le 1er janvier 1991, M._____ a commencé une activité salariée auprès de la société E._____ SA.

La faillite personnelle de M._____ a été prononcée le 27 janvier 1998.
B.
Par décisions de taxation définitives du 9 septembre 1998, la Commission d'impôt de district pour la commune de A._____ a taxé M._____ pour les périodes fiscales 1989/1990 à 1995/1996. Les revenus nets im-

posables pour l'impôt fédéral direct étaient fixés pour la période fiscale 1991/1992, du 1er janvier 1991 au 31 août 1991, à 640'600 fr. et du 1er septembre 1991 au 31 décembre 1992 à 625'200 fr., pour la période fiscale 1993/1994, à 121'500 fr. et, pour la période fiscale 1995/1996, à 94'900 fr. La Commission d'impôt de district a en outre imposé un bénéfice de liquidation de 31'100 fr. relatif au transfert de l'immeuble de A._____ de la fortune commerciale dans la fortune privée.

Contre ces taxations, l'Office des poursuites et faillites du district de R._____, administrateur de la masse en faillite, a déposé une réclamation par courrier du 24 septembre 1998, complétée le 8 octobre 1998 par M._____. Avec l'accord des parties, la réclamation a été transmise à titre de recours à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) comme objet de sa compétence.

C.

Par décision séparée du 18 octobre 2000 - la prescription menaçant -, la Commission de recours a admis le recours contre la décision de taxation de la période fiscale 1989/1990 et annulé une taxation intermédiaire établie avec effet au 1er février 1990 pour la fin de l'activité lucrative indépendante de M._____. Cette décision est entrée en force.

D.

Par décision du 27 février 2002, la Commission de recours a partiellement admis le recours. Tenant compte de l'arrêt de l'activité lucrative dépendante de l'épouse de M._____ en date du 31 août 1991, elle a nouvellement fixé le revenu imposable en matière d'impôt fédéral direct, pour la période du 1er janvier 1991 au 31 août 1991, à 175'035 fr., pour la période du 1er septembre 1991 au 31 décembre 1992, à 159'635 fr. et, pour la période de taxation 1993/1994, à 42'304 fr., le revenu imposable de la période 1995/1996 restant inchangé; elle a également annulé l'imposition du bénéfice de liquidation de 31'100 fr.

Pour la période fiscale 1991/1992, après avoir exposé que M._____ était passé d'une activité indépendante à une activité dépendante en date du 1er janvier 1991, la Commission de recours a constaté que les revenus provenant de la vente en 1989 d'un immeuble en ville de L._____ et ceux provenant de la promotion immobilière sur la commune de A._____ en 1989 n'étaient pas touchés par le motif de taxation intermédiaire et devaient être imposés. En revanche, le calcul du revenu provenant de la promotion de A._____ n'avait pas correctement tenu compte de la valeur de rendement de l'immeuble et de son prix de revient, l'imposition du revenu de 31'130 fr. au titre de bénéfice de liquidation devait être annulée - mais sans qu'il faille déduire du revenu imposable une éventuelle perte - pour tenir compte du fait que la valeur vénale retenue résultait d'une estimation.

S'agissant de la période fiscale 1993/1994, le solde du bénéfice de 158'392 fr. 95 (225'000 fr. moins le trop perçu de 66'607 fr. 05) versé en 1991 par la société simple d'exploitation forestière avait été acquis en 1990 et non en 1991, de sorte qu'il tombait dans la brèche de calcul provoquée par la taxation intermédiaire effectuée au 1er janvier 1991 et ne pouvait plus être imposé ultérieurement. En outre, l'imposition du montant de 267'700 fr. versé en 1992 était confirmée, dès lors que M._____ n'avait pas produit la convention du 24 février 1992 mentionnée dans le décompte de la fiduciaire O._____ du 31 août 1992 et maintes fois réclamée. Il est vrai qu'il affirmait qu'elle avait disparu dans l'incendie de sa maison le 2 janvier 1996 mais il était hautement improbable qu'un exemplaire de cette convention n'ait plus été en possession d'un des partenaires. Pour le surplus, la taxation de la période fiscale 1995/1996, qui n'avait pas fait l'objet de griefs, pouvait être confirmée.

E.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, M._____ demande au Tribunal fédéral, avec suite de frais et dépens, principalement de modifier la décision de la Commission de recours en ce sens qu'une perte de 166'665 fr. 50, subie sur le transfert de l'immeuble de A._____, est déduite du revenu imposable de la période fiscale 1991/1992 et que le montant de 267'700 fr., versé en exécution de la convention du 24 février 1992, n'est pas imposable en 1993/1994, subsidiairement de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour administrer les preuves proposées. Il se plaint pour l'essentiel de la violation des art. 8 CC et 96 de l'arrêté du 9 décembre 1940 sur l'impôt fédéral direct (AIFD) ainsi que d'un déni de justice formel. Il requiert l'octroi de l'assistance judiciaire devant le Tribunal fédéral.

La Commission de recours et le Service cantonal des contributions du canton du Valais ont renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale des contributions s'en est remise à justice.
F.
Interpellée par le Président de la IIe Cour de droit public le 13 décembre 2002, l'administration de la masse en faillite S._____ a déclaré le 19 décembre 2002 qu'elle entrait dans la procédure et ratifiait l'acte de recours déposé par M._____.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 127 IV 148 consid. 1a p. 151; 127 I 92 consid. 1 p. 93; 127 II 198 consid. 2 p. 201 et la jurisprudence citée).
1.1 Selon l'art. 97 al. 1 OJ, le Tribunal fédéral connaît en dernière instance des recours de droit administratif contre des décisions fondées sur le droit public fédéral qui émanent de l'une des autorités énumérées à l'art. 98 OJ pour autant qu'aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ou dans la législation spéciale ne soit réalisée (ATF 127 II 1 consid. 2b/aa p. 3 et la jurisprudence citée). En tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, la décision de la Commission de recours a été rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale (cf. art. 98 lettre g OJ et art. 8 al. 1 de la loi valaisanne du 24 septembre 1997 d'application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct); elle se fonde en outre sur le droit public fédéral et n'entre pas dans le champ d'application des art. 99 à 102 OJ, de sorte que, déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi (art. 103 ss OJ), le recours de droit administratif est en principe recevable à son encontre au regard des art. 97 ss OJ ainsi que de l'art. 112 al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RO 56 p. 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; RS 642.11), en vigueur depuis le 1er janvier 1995.
1.2 L'ouverture de la faillite fait perdre au failli - en faveur de l'administration de la faillite - le droit de disposer des biens appartenant à la masse (art. 204 al. 1 LP). Le failli ne perd pas le droit de procéder en tant que tel; il n'a simplement pas la qualité pour agir dans les procès concernant les biens de la masse (cf. Dominique Rigot, Le recouvrement forcé des créances de droit public selon le droit de poursuite pour dettes et la faillite, thèse Lausanne 1991, p. 278 ss; Kurt Amonn, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts 5ème éd. Berne 1993, no 15 ss § 41, p. 330; Heiner Wohlfart, Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs Art. 88-220, Helbing & Lichtenhahn 1998 nos 23 et 25 ad art. 207 p. 1971/1972).

En l'espèce, la faillite du recourant a été prononcée le 27 janvier 1998. Dès cette date, le recourant a perdu la qualité pour agir en procédure fiscale et les décisions des autorités administratives et de juridiction administrative devaient être notifiées à l'administration de la faillite, comme l'a à juste titre constaté le Service cantonal des contributions dans un courrier du 4 mai 1998. Or, tel ne paraît pas avoir été le cas de la décision de la Commission de recours du 27 février 2002, contre laquelle M._____ a en outre recouru seul. L'administration de la masse en faillite, à qui le Tribunal fédéral a communiqué la décision du 27 février 2002 le 13 décembre 2002, a toutefois déclaré entrer dans la présente procédure. Ratifié par cette dernière, l'acte de recours de M._____ est par conséquent recevable.
1.3 Lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ).

Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 126 V 252 consid. 1a p. 254; 125 III 209 consid. 2 p. 211). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 127 II 264 consid. 1b p. 268; 121 II 473 consid. 1b p. 477 et les arrêts cités). En outre, en matière de contributions publiques, il peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ). En revanche, il ne peut pas revoir l'opportunité de la

décision attaquée, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
2.
Comme le présent litige se rapporte à des impôts antérieurs au 1er janvier 1995, les dispositions de droit matériel applicables sont celles de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich 1995, n. 3 ad art. 201, p. 515).
2.1 Selon l'art. 21 al. 1 lettre a AIFD, les revenus provenant d'une activité (commerce, artisanat, industrie, etc.), y compris les revenus accessoires, sont imposables. Il en va de même des bénéfices en capital obtenus, dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation de biens tels que les bénéfices sur immeubles et sur les augmentations de valeur de choses et de droits qui se sont produites et ont été comptabilisées dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres (art. 21 al. 1 lettres d et f AIFD). Selon la jurisprudence, les gains provenant de l'aliénation d'immeubles peuvent tomber sous le coup aussi bien de la lettre a que de la lettre d de l'art. 21 al. 1 AIFD. Ces bénéfices sont imposables selon l'art. 21 al. 1 lettres d et f AIFD lorsqu'ils sont réalisés dans une entreprise astreinte à tenir des livres (art. 957 CO) et à s'inscrire au registre du commerce (art. 934 CO et 52 ss de l'ordonnance du 7 juin 1937 sur le registre du commerce [ORC; RS 221.411]); par ailleurs il n'est pas nécessaire qu'ils proviennent d'une activité lucrative.

En vertu de l'art. 43 AIFD, si l'assujettissement cesse ou si une taxation intermédiaire est effectuée (art. 96 AIFD), un impôt annuel entier est dû en plus de l'impôt ordinaire sur le revenu, sur les bénéfices en capital au sens de l'art. 21 al. 1 lettres d et f AIFD réalisés durant la période de calcul et la période de taxation, au taux applicable à ce dernier revenu uniquement. Cette disposition établit une sorte de décompte fiscal final; sont ainsi soumis à l'impôt non seulement les bénéfices de liquidation obtenus lors de la cessation ou de l'aliénation de l'entreprise, mais également toutes les réserves réalisées au cours des périodes de calcul et de taxation, qui échapperaient sinon à l'impôt en raison de la brèche de calcul, soit aussi les réserves qui ne sont pas en rapport direct avec la liquidation de l'entreprise (ATF 125 II 113 consid. 3c p. 118; Archives 66 p. 56 consid. 3c et 4a p. 62, 232 consid. 3c p. 237 et les arrêts cités).

Les bénéfices immobiliers représentent un revenu provenant d'une activité à but lucratif au sens de l'art. 21 al. 1 lettre a AIFD lorsque celle-ci excède la simple gestion de la fortune privée ou la mise à profit d'une occasion fortuite et tend dans son ensemble à l'obtention d'un revenu, que l'entreprise soit astreinte ou non à tenir des livres (ATF 125 II 113 consid. 5 p. 120 s.). Dans ce cas, les éléments de fortune qui ne sont pas utilisés à des fins privées restent en principe dans la fortune commerciale; ils ne tombent pas dans la fortune privée par le simple écoulement du temps, de sorte que les bénéfices réalisés lors d'aliénations ultérieures demeurent imposables comme revenu d'une activité lucrative indépendante (ATF 125 II 113 consid. 6 p. 124).

Le bénéfice immobilier imposable correspond à la différence entre, d'une part, le produit de la vente de l'immeuble en cause, déduction faite des frais d'aliénation, ou en l'absence d'aliénation, la valeur vénale de l'immeuble et, d'autre part, sa valeur comptable déterminante sur le plan fiscal telle qu'elle ressort du dernier bilan précédant l'aliénation, ou à défaut, son prix de revient. La valeur vénale correspond au prix qui aurait pu être atteint sur le marché en cas de vente dans des conditions ordinaires (Archives 66, 232 consid. 5b; RDAF 1997 2 478 consid. 7a; Ernst Känzig, Wehrsteuer, Ière Partie, 2ème éd., Bâle 1982, n°219 ad art. 21 al. 1 lettre d). Dans la mesure où la valeur vénale résulte d'une appréciation, elle doit être fixée avec prudence.
2.2 Dans la décision litigieuse, la Commission de recours a exposé que "l'autorité inférieure a considéré que la reprise en totalité des deux propriétés par étage par le recourant constituait un passage de ces biens de sa fortune commerciale à la fortune privée, passage soumis au prélèvement d'un impôt sur le revenu conformément à l'art. 21 AIFD". Il ressort en revanche du dossier que le résultat immobilier de A._____ a fait l'objet d'une taxation annuelle séparée conformément à l'art. 43 AIFD, dont la Commission de recours ne critique pas le principe, alors que le gain immobilier de la même année provenant de la promotion bâloise a été soumis à l'impôt ordinaire.

La Commission de recours n'a pas examiné et la Commission d'impôt de district n'a pas indiqué pour quel motif l'immeuble de A._____ devait être transféré dans la fortune privée du recourant. En particulier, on ne sait pas si le contribuable a demandé au fisc un décompte fiscal final de son activité de commerçant d'immeubles,

ce qui justifierait la perception de l'impôt de l'art. 43 AIFD, y compris sur le gain réalisé sur l'immeuble sis à Bâle. Il ne ressort pas non plus du dossier qu'il aurait occupé à titre privé dès 1989 l'immeuble en cause sans pour autant cesser toute activité immobilière (auquel cas une imposition comme revenu ordinaire entrerait en ligne de compte). Dans ces conditions, le motif du transfert de l'immeuble en cause dans la fortune privée du recourant n'est pas compréhensible et il n'est pas possible d'établir les conséquences fiscales de la situation du recourant. Les considérations de la Commission de recours sont à cet égard contradictoires. Le dossier doit ainsi lui être renvoyé, pour déterminer s'il existait, ou non, un motif de transfert de l'immeuble en cause dans la fortune privée du recourant. En l'absence d'un tel motif et par conséquent de transfert dans la fortune privée, il serait alors inutile
d'examiner si l'opération se soldait par un bénéfice ou une perte et l'imposition ne saurait avoir lieu que plus tard, lors d'une aliénation ultérieure des propriétés par étage en cause.
Dans l'hypothèse où un transfert de l'immeuble dans la fortune privée devrait être effectué, la manière dont la Commission de recours a calculé le résultat du transfert doit être réexaminée. Elle a critiqué la valeur vénale fixée par la Commission d'impôt de district. Elle n'a cependant pas dit en quoi cette dernière serait fausse; elle n'en a pas non plus fixé de nouvelle, mais a déduit du caractère nécessairement approximatif de l'estimation de l'immeuble que la perte de 166'665 fr. 50 invoquée par le recourant ne pouvait être déduite.

Le raisonnement de la Commission de recours est erroné. Elle ne pouvait pas constater que la différence entre la valeur vénale (455'130 fr.) et le prix de revient (499 998 fr.) laissait apparaître une perte et en écarter dans le même temps la déduction en affirmant qu'il n'était pas certain que, vu la détermination de la valeur vénale par estimation, l'opération se soit soldée par une perte. Elle devait au contraire établir correctement la valeur vénale et le prix de revient de l'immeuble, effectuer la soustraction entre ces deux valeurs et finalement déterminer l'existence d'un gain ou d'une perte, qui influencerait soit le calcul du revenu ordinaire, soit le bénéfice de liquidation du recourant.
3.
3.1 La procédure de taxation impose aux parties une certain nombre d'obligations. Ainsi, le contribuable doit, en vertu de l'art. 86 AIFD, retourner la formule officielle de déclaration dûment remplie et signée dans le délai imparti. Il doit y joindre, s'il est astreint à tenir des livres, ses comptes annuels, et s'il est salarié, son certificat de salaires ainsi que l'état de ses titres (art. 87 AIFD). Lorsqu'il n'est pas possible de procéder sans autre formalité à la taxation au vu de la déclaration et des annexes présentées, l'autorité procède aux recherches nécessaires, conformément aux articles 89 à 92 AIFD (art. 88 al. 2 AIFD). L'autorité de taxation peut alors exiger que le contribuable produise les livres, documents et pièces justificatives se trouvant en sa possession et qu'il remette des attestations et états présentant de l'importance pour sa taxation, qu'il doit se procurer ou établir lui-même. En particulier, le contribuable doit indiquer à l'autorité de taxation, à sa demande, les noms des personnes avec lesquelles il a conclu des affaires ou auxquelles il a fait des prestations appréciables en argent; il doit renseigner sur ses rapports contractuels avec ces personnes ainsi que sur les prestations et prétentions
réciproques qui en découlent (art. 89 al. 2 AIFD).

Les personnes qui sont ou ont été en rapport contractuel avec le contribuable doivent lui délivrer, à sa demande, une attestation sur ce rapport et sur les prétentions et prestations réciproques qui en découlent, en particulier les créanciers et les débiteurs du contribuable sur l'existence, le montant, les intérêts et la garantie de la créance (art. 90 al. 5 AIFD). Si le contribuable, après sommation, ne produit pas l'attestation mentionnée à l'alinéa 5, l'autorité fiscale peut exiger pareille attestation du tiers (art. 90 al. 6 AIFD; art. 127 ss LIFD).
3.2 La Commission de recours a confirmé l'imposition de 267'700 fr. pour la période fiscale 1993/1994, après avoir constaté qu'un décompte du 31 août 1992 relatif à la société simple formée pour l'exploitation forestière signalait le "versement" de cette somme au recourant en application d'une convention du 24 février 1992. Malgré plusieurs demandes de la Commission d'impôt de district, le recourant n'avait pas produit cette convention, exposant que ce versement consistait en l'utilisation d'une ligne de crédit. Considérant qu'il paraissait hautement improbable qu'un ou plusieurs exemplaires ne soient pas demeurés en possession des autres partenaires, la Commission de recours en a conclu que son contenu infirmait vraisemblablement les déclarations du recourant. Conformément aux règles en matière de répartition du fardeau de la preuve, il y avait donc lieu de s'en tenir à l'indication claire ressortant du décompte du 31 août 1992.

Selon le recourant, la convention - à l'origine du versement litigieux - avait brûlé dans l'incendie de son domicile. Il avait, en vain, offert l'audition de ses associés pour prouver que ce versement ne correspondait pas à un prélèvement de bénéfice. Le recourant se plaint d'un déni de justice formel et d'une violation de son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.). Il conteste avoir violé son obligation de collaborer au sujet du "décompte de la fiduciaire O._____ du 31 août 1992".

La véritable cause du versement litigieux peut rester indécise en l'espèce. Les critiques du recourant relatives au déroulement de la procédure sont fondées. Le droit d'être entendu du justiciable implique celui de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation (Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 401 s. et les références de jurisprudences et de doctrine citées). Ainsi, dès le moment où elle accordait de l'importance à la convention du 24 février 1992, la Commission de recours ne pouvait pas ignorer les injonctions de l'art. 90 AIFD et renoncer à exiger des associés du recourant qu'ils produisent la convention, ou à défaut, qu'ils témoignent de son contenu afin d'établir les prétentions et prestations réciproques qui en découlaient. Avec l'Administration fédérale des contributions, il faut en effet reconnaître que l'audition des témoins dûment offerte en procédure cantonale n'était pas d'emblée dénuée de pertinence. Au cas où la production de la convention aurait été possible, elle aurait permis de renseigner sur son contenu, en particulier sur la nature du
versement litigieux.

Par conséquent, en refusant d'exiger des associés du recourant la production de la convention du 24 février 1992 ou, à défaut, de procéder à leur audition, la Commission de recours a violé l'art. 90 al. 5 et 6 AIFD et le droit d'être entendu du recourant.

L'argumentation subsidiaire du recourant, selon laquelle la Commission aurait également violé l'art. 96 AIFD en n'admettant pas que ce revenu tombe également dans la brèche de calcul, dépend du contenu de la convention du 24 février 1992. Au vu de cette convention, la Commission de recours devra décider si le versement litigieux constituait l'utilisation d'une ligne de crédit ou un revenu provenant de la liquidation de la société simple d'exploitation forestière. Dans cette dernière hypothèse, elle devra examiner également, compte tenu des versements de bénéfice ultérieurs et successifs de 1991 puis de 1992, si la liquidation de la société simple a bien eu lieu en 1990 et, dans la négative, si les bénéfices n'échappent pas à la taxation intermédiaire de fin 1990 et ne devraient pas être soumis à l'impôt ordinaire de la période 1993/1994.
4.
Dans sa décision, la Commission de recours a constaté que le recourant n'avait exposé aucun grief à l'encontre de la décision de taxation du 9 septembre 1998 de la période 1995/1996 en instance cantonale. Il n'en a pas davantage exposé devant le Tribunal fédéral. Il convient donc de prendre acte de ce que la décision de la Commission de recours n'est pas litigieuse sur ce point.
5.
Vu ce qui précède, le recours est admis. La décision de la Commission de recours du 27 février 2002 est annulée en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct des périodes de taxation 1991/1992 et 1993/1994 et le dossier lui est renvoyé pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants.

Vu l'issue du recours, les frais judiciaires doivent être mis à la charge du canton du Valais qui succombe (art. 156 al. 1 OJ en relation avec les art. 153 et 153a OJ). Obtenant gain de cause, le recourant et la masse en faillite, qui ont procédé avec l'aide d'un mandataire professionnel, ont droit à des dépens pour la procédure fédérale (art. 159 al. 1 OJ). La requête d'assistance judiciaire du recourant est devenue sans objet.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est admis.

La décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 27 février 2002

est annulée en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1991/1992 et 1993/1994 et le dossier lui est renvoyé pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants.
2.
Un émolument de justice de 2'000 fr. est mis à la charge du canton du Valais.
3.
Le canton du Valais est astreint à verser la somme de 2'000 francs à titre de dépens à M._____ et à la masse en faillite S._____, solidairement entre eux.
4.
La requête d'assistance judiciaire de M._____ est sans objet.
5.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de M._____, aux administrateurs de la masse en faillite S._____, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.
Lausanne, le 10 janvier 2003
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: