Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.19/2005 /fzc

Arrêt du 11 novembre 2005
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Hungerbühler, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
Hoirie de feu A.B._____, soit:
B.B._____,
C.B._____,
D.B._____,
recourants,

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
impôt sur les gains immobiliers (vente des actions d'une société immobilière),

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 13 décembre 2004.

Faits:
A.
Le 10 janvier 1969, A.B._____ a acheté, pour le prix de 1'000'000 fr., la totalité du capital-actions de la société immobilière X._____ SA, laquelle détenait un bien-fonds à Y._____. Il a vécu dans la villa sise sur ce bien-fonds avec sa femme et ses trois enfants jusqu'en 1984. Le 28 mars 1984, les époux B._____ ont signé une convention de séparation de fait prévoyant que A.B._____ quittait, le 1er mai 1984, avec l'accord de son épouse, le domicile conjugal de Y._____. La convention fixait notamment le montant de la contribution d'entretien pour l'épouse et les enfants et précisait que l'intéressé quittait le domicile conjugal car ses activités professionnelles devaient se dérouler en Amérique du Nord; son épouse conservait son domicile, avec les enfants, pour des raisons personnelles et pour poursuivre sa propre activité à Z._____. L'épouse et les enfants sont restés dans la villa jusqu'à la vente de la société immobilière, le 8 janvier 1991, pour le prix de 7'000'000 fr.

Le 26 mars 1991, A.B._____ s'est acquitté d'un impôt de 600'000 fr. basé sur un gain immobilier de 5'000'000 fr., imposable au taux de 12%, qui lui avait été réclamé par bordereau provisoire, l'intéressé n'ayant pas encore déposé la formule de déclaration pour l'imposition des gains immobiliers.

Par décision du 13 février 1992, la Commission d'impôt et recette du district de Nyon a arrêté le montant du gain imposable à 4'820'800 fr., soit:

Aliénation 7'000'000

Acquisition:
Prix d'acquisition (1'000'000)
Impenses:
Travaux de plus-value activés en 1989:
valeur de l'immeuble au bilan fin 1989 1'410'000
./. valeur de l'immeuble au bilan fin 1968 (230'869) (1'179'131)
Gain immobilier 4'820'000
========

Le taux appliqué était de 18%, ce qui portait l'impôt sur le gain immobilier à 867'744 fr. Ladite Commission a refusé l'application du taux réduit de 12% au motif que le contribuable avait quitté le domicile conjugal en mai 1984 et vivait depuis lors à l'étranger. Le 31 août 1992, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale des impôts) a rejeté la réclamation formée contre cette décision.

Le 1er octobre 1992, A.B._____ a recouru auprès du Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif). Après la transmission de la réponse de l'autorité intimée au recourant, le 5 juillet 1993, aucune mesure d'instruction n'a été entreprise jusqu'au 10 juillet 2002, date à laquelle le Juge instructeur a interpellé l'Administration cantonale des impôts sur la question de la prescription.

Le 18 décembre 2003, A.B._____ est décédé, laissant pour seuls héritiers ses trois enfants: B.B._____, né en 1963, C.B._____, né en 1965 et D.B._____, née en 1968.

Par arrêt du 7 septembre 2004, le Tribunal administratif, après avoir constaté que la prescription absolue du droit de taxer arrivait à échéance le 31 décembre 2004, a admis partiellement le recours sur la question des impenses déductibles pour l'année 1990, qu'il y avait encore lieu de déterminer. Ce faisant, il a annulé la décision sur réclamation du 31 août 1992 et renvoyé le dossier à l'Administration cantonale des impôts pour nouvelle décision dans le sens des considérants. A.B._____ a attaqué cet arrêt devant le Tribunal fédéral. Le Tribunal de céans a déclaré le recours irrecevable au motif que l'arrêt du Tribunal administratif n'était pas une décision finale (2P.251/2004).
B.
Dans sa décision de taxation du 17 septembre 2004, ladite Administration, se basant sur les comptes au 31 décembre 1989 et 1990 annexés à sa décision, a constaté que la valeur comptable de l'objet en cause n'avait subi aucune modification au cours de l'année 1990. Elle a donc maintenu le gain immobilier à 4'820'800 fr. au taux de 18%. Partant, elle a réclamé au mandataire de feu A.B._____ la somme de 267'744 fr., échue depuis le 20 mars 1992 (867'744 fr. sous déduction du versement des 600'000 fr. effectué le 26 mars 1991). Elle a rejeté la réclamation élevée contre cette décision en date du 27 octobre 2004.
Le Tribunal administratif, délibérant dans la même composition que pour l'arrêt du 7 septembre 2004, a confirmé la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 27 octobre 2004 dans son arrêt du 13 décembre 2004. Il a estimé, en substance, qu'en ce qui concerne la prescription et le taux d'imposition, il n'y avait pas lieu de revenir sur son arrêt du 7 septembre 2004. En outre, il a jugé que, s'agissant d'un gain immobilier provenant de la vente des actions d'une société immobilière, les impenses déductibles du gain pouvaient être calculées d'après l'augmentation de la valeur de l'immeuble au bilan de la société.
C.
Agissant par la voie du recours de droit public, les hoirs de feu A.B._____, soit B.B._____, C.B._____ et D.B._____, concluent, avec suite de frais, à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif du 13 décembre 2004. Ils invoquent une violation de leur droit d'être entendus (art. 29 al. 2 Cst.), l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) et estiment que diverses garanties de procédure ont été violées (art. 29 et 30 Cst.; art. 6 CEDH).

L'Administration cantonale des impôts conclut au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. Le Tribunal administratif conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.

En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir 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 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst. (art. 4 aCst.), 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 110 Ia 1 consid. 2a p. ¾; 128 I 295 consid. 7a p. 312 et la jurisprudence citée).

C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par les recourants.
2.
Les recourants invoquent à plusieurs reprises l'art. 6 CEDH. Cette disposition ne concerne toutefois pas les procédures au cours desquelles des impôts ou d'autres contributions sont fixés, car il ne s'agit pas d'une «contestation sur des droits et obligations de caractère civil», mais d'un litige portant sur des obligations de droit public (CourEDH, arrêt Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil des arrêts et décisions 2001-VII-327; Pra 2004 no 2 p. 9 consid. 5.1, 2P.41/2002; StE 1997 A 26 no 1 consid. 2, 2P.416/1995). Elle est donc inapplicable au présent litige.
3.
Les recourants se plaignent du fait que la composition de la section du Tribunal administratif appelée à juger leur affaire ne leur a pas été transmise comme ils l'avaient demandé à deux reprises, soit les 7 et 14 décembre 2004, les privant ainsi de la possibilité de présenter une demande de récusation à l'encontre du juge qui a présidé cette section. Ce faisant, ledit Tribunal aurait violé "les garanties essentielles de procédure" et commis un déni de justice. Les intéressés invoquent l'art. 30 Cst.
3.1 Selon l'art. 30 al. 1 Cst. (art. 58 aCst.), toute personne dont la cause doit être jugée dans une procédure judiciaire a droit à ce que sa cause soit portée devant un tribunal établi par la loi, compétent, indépendant et impartial. Le droit des parties à une composition régulière du tribunal et, partant, à des juges à l'égard desquels il n'existe pas de motif de récusation, impose des exigences minimales en procédure cantonale (ATF 123 I 49 consid. 2b p. 51). Cette garantie permet, indépendamment du droit cantonal, d'exiger la récusation d'un juge dont la situation et le comportement sont de nature à faire naître un doute sur son impartialité (ATF 126 I 68 consid. 3a p. 73); elle tend notamment à éviter que des circonstances extérieures à la cause ne puissent influencer le jugement en faveur ou au détriment d'une partie. Elle n'impose pas la récusation seulement lorsqu'une prévention effective du juge est établie, car une disposition interne de sa part ne peut guère être prouvée; il suffit que les circonstances donnent l'apparence de la prévention et fassent redouter une activité partiale du magistrat. Seules les circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération; les impressions purement individuelles
d'une des parties au procès ne sont pas décisives (ATF 127 I 196 consid. 2b p. 198, 125 I 119 consid. 3a p. 122, 124 I 255 consid. 4a p. 261).

Selon la jurisprudence, le grief tiré de la composition incorrecte d'une autorité ou de la prévention de l'un de ses membres doit être invoqué aussitôt que possible. Celui qui constate un tel vice et ne le dénonce pas sans délai, mais laisse le procès se dérouler sans intervenir, agit contrairement à la bonne foi et voit se périmer son droit de se prévaloir ultérieurement de cette violation (ATF 128 V 82 consid. 2b p. 85; 121 I 225 consid. 3 p. 229). L'intéressé peut juger si son droit à la composition régulière de l'autorité et à un jugement impartial est garanti dès qu'il a connaissance de l'identité des membres composant l'autorité. A cet égard, il n'est pas nécessaire que les noms lui soient expressément communiqués; il suffit que ceux-ci ressortent d'une publication officielle accessible au public, comme par exemple un répertoire officiel (ATF 117 Ia 322 consid. 1c p. 323).
3.2 Selon l'art. 7 de la loi vaudoise du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (ci-après: LJPA), le Tribunal administratif est composé de huit juges, de cinq juges suppléants occupant leur charge à mi-temps et, au plus, de soixante assesseurs. L'art. 14 LJPA prescrit que le Tribunal administratif siège en cour plénière et en sections. Selon l'art. 16 LJPA, les sections statuent sur les recours de droit administratif;

pour statuer, chaque section est composée d'un juge ou d'un juge suppléant et de deux assesseurs.

Dans le cas particulier, l'identité des membres de la section du Tribunal administratif n'a pas été communiquée aux recourants malgré leurs requêtes. Elle est indiquée sur la première page du jugement attaqué (rubrum), qui a été notifié aux parties après son prononcé. Il convient dès lors d'admettre que le motif tiré de la récusation peut encore être valablement invoqué dans la procédure fédérale.
3.3 Selon la jurisprudence, les actes de procédure entachés de vices, voire arbitraires, accomplis par le juge ne donnent en principe pas motif à récusation (ATF 116 Ia 14 consid. 5 p. 19 ss; 111 Ia 259 consid. 3b/aa p. 263 et les arrêts cités) mais ils peuvent conduire à l'annulation de la décision attaquée ou simplement être réparés par la voie du recours ordinaire. A cet égard, le Tribunal fédéral admet, à certaines conditions, la possibilité de réparer après coup une violation du droit d'être entendu, en particulier lorsque la décision entachée est couverte par une nouvelle décision qu'une autorité supérieure - jouissant d'un pouvoir d'examen au moins aussi étendu - a prononcée après avoir donné à la partie lésée la possibilité d'exercer effectivement son droit d'être entendu (ATF 118 Ib 111 consid. 4b p. 120 et les arrêts cités). Que la guérison du vice entraîne, pour le grief en cause, la suppression d'une instance ne constitue nullement un déni de justice formel (arrêt non publié du 21 novembre 2003, 6P.123/2003 consid. 2). Des violations du droit d'être entendu commises par un magistrat ne sont pas suffisantes à fonder un doute objectif de prévention (Jean-François Egli/Olivier Kurz, La garantie du juge indépendant et
impartial dans la jurisprudence récente, in: Recueil de jurisprudence neuchâteloise 1990, p. 9 ss, p. 23).

En l'occurrence, les recourants ne soulèvent aucun grief d'ordre matériel relativement à la récusation, dans une argumentation conforme à l'art. 90 OJ. Ils indiquent uniquement que le juge, à l'encontre duquel aurait été diligenté une enquête, aurait agi précipitamment, et ne serait pas impartial, ni indépendant. Il s'agit de déductions faites par les recourants qui ne donnent aucun élément objectif d'apparence de prévention, le seul fait que le juge agisse en temps utile n'étant pas un signe de prévention. La pré-enquête ordonnée par le Bureau du Grand Conseil du canton de Vaud, à la suite d'une dénonciation, avait pour but de déterminer s'il fallait ouvrir une enquête disciplinaire à l'encontre de quatre juges pour des lenteurs dans le traitement des recours. Selon celle-ci, les juges visés accomplissaient un travail à peu près équivalent à celui des juges les plus performants, les dysfonctionnements étant le fait de l'institution dans son ensemble. Dès lors, le Bureau du Grand Conseil a renoncé à ouvrir une enquête disciplinaire. Plus que la pré-enquête, c'est très certainement la perspective de la prescription qui a poussé le juge à rendre l'arrêt attaqué rapidement, selon les recourants, de façon précipitée. Le temps mis par
le Tribunal administratif, le recours ayant été déposé le 29 novembre 2004 et l'arrêt rendu le 13 décembre 2004, apparaît toutefois comme tout à fait normal. Il s'agissait, en effet, d'une affaire connue que ce Tribunal avait renvoyé, dans un premier temps, à l'Administration cantonale des impôts pour éclaircir un point de fait, et qui revenait devant lui pour la seconde fois. Il est en outre curieux et pour le moins contradictoire que les recourants se plaignent de la "précipitation" mise par le juge à rendre cet arrêt alors que la procédure durait depuis près de douze ans et qu'ils invoquent, d'autre part, un retard à statuer.

Le grief doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable.
4.
Se prévalant de l'art. 29 al. 1 Cst., les recourants reprochent au Tribunal administratif d'avoir mis près de douze ans à juger le recours déposé le 1er octobre 1992 auprès de cette instance. Ce délai violerait également l'art. 57 al. 1 de la loi vaudoise sur la juridiction et la procédure administratives du 18 décembre 1989 (ci-après: LJPA) lequel prévoit que l'arrêt doit être rendu dans l'année qui suit le dépôt du recours. Il n'y aurait eu aucune mesure d'instruction pendant ces années.

Dans la mesure où l'autorité intimée a rendu sa décision, le grief de déni de justice formel est irrecevable, les recourants n'ayant pas d'intérêt actuel à la constatation d'un tel déni. Toutefois, au vu des circonstances de l'affaire, les recourants ont encore un intérêt juridiquement protégé à la constatation d'une éventuelle violation du principe de la célérité. Celle-ci sanctionne le dépassement du délai raisonnable ou adéquat et constitue une forme de réparation pour celui qui en est la victime. Le grief relatif au principe de la célérité est dès lors recevable même si l'autorité concernée a rendu sa décision (arrêt non publié du 24 janvier 1996, 1P.531/1995

consid. 4).
4.1 En l'occurrence, A.B._____ a déposé un recours au Tribunal administratif le 1er octobre 1992 contre la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 31 août 1992. Le 10 juillet 2002, ledit Tribunal a interpellé, sur la question de la prescription, les parties qui se sont prononcées le 26 juillet 2002 pour le recourant et le 9 août de la même année pour l'Administration. Le Tribunal administratif a rendu son arrêt le 7 septembre 2004 en renvoyant la cause à l'Administration cantonale des impôts afin de déterminer le montant des impenses de 1990. Les recourants ont attaqué cet arrêt devant le Tribunal fédéral qui a déclaré le recours irrecevable le 29 octobre 2004. Les recourants ont attaqué la nouvelle décision de l'Administration du 27 octobre 2004 puis l'arrêt du Tribunal administratif du 13 décembre 2004 devant le Tribunal fédéral.
4.2 D'après le dossier, à part les actes usuels (réponse de l'autorité intimée, avance de frais), rien ne s'est passé de 1992 à 2002, année où le Tribunal administratif a interpellé les parties au sujet de la prescription pour finalement rendre son arrêt en 2004. Dix ans se sont écoulés sans qu'aucun acte d'instruction ou autre ne soit entrepris. Ce retard à statuer (sur cette notion cf. ATF 125 V 188 consid. 2a p. 191, 373 consid. 2b/aa p. 375 et les arrêts cités) n'est pas admissible. Il convient d'en donner acte aux recourants.

Toutefois, les intéressés n'ont engagé aucune démarche pour faire accélérer la procédure (cf. ATF 107 Ib 155 consid. 2b et 2c p. 158). Ils n'ont ni écrit au Tribunal administratif pour s'inquiéter de l'avancement de l'affaire ni déposé un recours au Tribunal fédéral pour déni de justice. Les recourants n'ont pas invoqué non plus un retard injustifié à statuer dans leur premier recours au Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du 7 septembre 2004 que le Tribunal administratif a mis presque douze ans à rendre. Ce n'est que dans leur deuxième recours au Tribunal fédéral, contre l'arrêt du 13 décembre 2004, qu'ils ont invoqué pour la première fois ce grief. Dès lors, leur comportement est contradictoire et contraire au principe de la bonne foi. Ils ne pouvaient pas, d'une part, ne rien entreprendre pour faire avancer la procédure - en attendant la prescription - et de l'autre, une fois l'arrêt rendu, se plaindre d'une violation du principe de la célérité, tout en qualifiant le juge de partial parce qu'enfin il se saisissait de la cause (cf. consid. 3).
4.3 L'art. 57 LJPA, qui s'applique à la procédure de recours devant le Tribunal administratif, a la teneur suivante:
"1 L'arrêt doit être rendu dans l'année qui suit le dépôt du recours.
2 En cas d'expertise, ce délai est suspendu pour la durée de la mission de l'expert.
3 Si, pour des raisons impératives, ce délai doit être prolongé, les parties doivent être informées par écrit de cet ajournement et de ses raisons.
4 Lorsque l'arrêt n'a pas été rendu dans l'année qui suit le dépôt du recours, le dossier doit être traité de manière prioritaire".
Le délai imposé par l'alinéa 1 de cette disposition est largement échu. Cependant, ce délai est un délai d'ordre (arrêt non publié du 16 janvier 2001, 1P.663/2000 consid. 2b) qui ne crée pas de droit pour le justiciable. En particulier, celui-ci ne peut pas déduire, du dépassement de ce délai, un droit à l'annulation de la taxation ou à une imposition moins haute. Au demeurant, par leur argumentation (consid. 4), les recourants se prévalent de garanties correspondant à celles déduites de l'art. 29 al. 1 Cst. et ils ne prétendent pas que la norme cantonale leur conférerait une protection plus étendue dans le cas particulier. Le grief doit ainsi également être rejeté pour les motifs indiqués au considérant 4.2, dans la mesure où il est recevable.
5.
5.1 Selon l'art. 89 al. 2 de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, les prescriptions concernant la taxation, la réclamation et le recours pour l'impôt sur le revenu ou le bénéfice net sont applicables par analogie à l'imposition des gains immobiliers. L'art. 69 aLI prescrit que la taxation des personnes physiques est faite tous les deux ans et vaut pour les deux années de la période de taxation et que les recettes extraordinaires, dont les gains immobiliers, sont imposées immédiatement et séparément. D'après l'art. 98a aLI, le droit de procéder à une taxation définitive se prescrit quatre ans après la fin de la période de taxation (al. 1) et la prescription est acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation (al. 4).

5.2 Le Tribunal administratif a jugé qu'en matière d'impôt spécial sur les gains immobiliers, "la période de réalisation du gain et la période de taxation - bisannuelle - coïncidaient". Dès lors, le point de départ du délai de la prescription absolue, en application de l'art. 98a al. 4 aLI, serait le 1er janvier de la période suivant celle de

la réalisation du gain. En l'occurrence, la vente de la société immobilière X._____ SA a eu lieu le 8 janvier 1991, c'est-à-dire durant la période 1991/1992. Par conséquent, le délai de prescription de l'art. 98a al. 4 aLI ne commencerait à courir qu'après la fin de cette période, le 31 décembre 1992, si bien que la prescription ne serait pas acquise avant le 31 décembre 2004.
Les recourants estiment que le Tribunal administratif a appliqué l'art. 98a aLI de façon arbitraire (sur la notion d'arbitraire, cf. ATF 131 I 57 consid. 2 p. 61; 129 I 8 consid. 2.1 p. 9 et les arrêts cités). Selon eux, en matière de gain immobilier, il n'y a pas de période de taxation mais seulement un "moment", soit, en l'occurrence, la vente du 8 janvier 1991. La prescription aurait ainsi été acquise le 9 janvier 2003.
5.3 Les intéressés opposent leur propre interprétation de l'art. 98a al. 4 aLI à celle du Tribunal administratif, en proposant un dies a quo différent pour la prescription absolue de douze ans. Ils développent une argumentation essentiellement appellatoire qui ne démontre nullement en quoi l'arrêt attaqué serait arbitraire. Il est dès lors douteux que celle-ci soit conforme aux exigences de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ (cf. consid. 1). La question peut cependant rester ouverte, le recours devant de toute manière être rejeté sur le fond.
5.4 L'interprétation donnée par le Tribunal administratif fait partir le délai de prescription de la fin de la période de taxation et non du moment de la réalisation du gain immobilier. Le Tribunal fédéral a déjà jugé un cas voisin (arrêt non publié du 14 mars 1995, 2P.91/1993) où était litigieux le point de départ de la prescription relative du droit de taxer les gains immobiliers de l'art. 98a al. 1 aLI (cf. consid. 5.1). Il a estimé que l'interprétation de l'autorité intimée selon laquelle le point de départ du délai de prescription correspond à la fin de la période de taxation en cours n'était pas arbitraire et correspondait au texte clair de la loi cantonale. Il n'y a pas lieu de modifier cette jurisprudence qui est applicable à la prescription absolue. La vente de la société immobilière a eu lieu le 8 janvier 1991, soit lors de la période de taxation 1991/1992. Le délai de douze ans a donc commencé à courir le 1er janvier 1993 pour venir à échéance le 31 décembre 2004.

L'arrêt dont excipent les recourants (arrêt non publié du 24 novembre 1998, 2A.442/1997) ne leur est d'aucun secours. Il porte sur l'art. 128 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (RO 56 2021). Or, cette disposition concernait la prescription des créances et non la prescription absolue du droit de taxer que ledit arrêté ne connaissait pas. En outre, elle faisait courir la prescription de l'échéance de la créance et non de la fin de la période de taxation. Finalement, l'arrêt en cause ne tranchait pas la question du point de départ du délai de prescription.
Selon les intéressés, il faudrait tirer un parallèle avec la jurisprudence relative à la prescription en cas de taxation intermédiaire, d'après laquelle constituerait le dies a quo la date de l'événement induisant la taxation intermédiaire, ce qui correspondrait, dans le cas d'espèce, au lendemain du jour de la vente, soit le 9 janvier 1991. Les recourants oublient que l'art. 70 al. 2 aLI mentionne que la taxation intermédiaire peut être entreprise dans les deux ans qui suivent la fin de la période de taxation qu'elle concerne. Ainsi, la loi se réfère ici aussi à la fin de la période de taxation et à la période biennale qui la suit, ce qui ne peut que conforter l'interprétation de l'autorité intimée relative à l'art. 98a al. 4 aLI.

Au surplus, les recourants ne démontrent pas en quoi le résultat de l'arrêt attaqué serait arbitraire. Celui-ci leur impose certes de payer les impôts litigieux, mais le montant de ceux-ci leur est connu depuis 1992, de sorte qu'ils pouvaient prendre les mesures nécessaires. D'ailleurs, le grief se confond avec celui tiré de la lenteur de la procédure (cf. consid. 4).
5.5 Au vu de ce qui précède, force est de constater que l'interprétation donnée par le Tribunal administratif de l'art. 98a aLI n'est pas arbitraire. L'autorité intimée pouvait donc affirmer que la prescription absolue n'était pas acquise au moment où elle a rendu l'arrêt du 13 décembre 2004 qui est définitif. En effet, il n'est pas attaquable par une voie de droit ordinaire et la prescription n'a pas continué à courir durant la procédure devant le Tribunal fédéral qui est indépendante de la procédure cantonale (ATF 106 Ia 155 consid. 5 p. 160; RDAF 1998 II 179 consid. 7d p. 191, 2P.432/1996).
6.
6.1 L'art. 51 al.3 aLI prévoit:
"L'impôt est perçu au taux de 18%. S'agissant d'immeubles destinés à la culture du sol et affectés à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille, ce taux est réduit à 12% lorsque la durée de possession est supérieure à vingt ans et que l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation est déterminante comme prix d'acquisition (art. 44 al. 2). Le taux réduit est également accordé, aux mêmes conditions, en cas

d'aliénation par le propriétaire de l'immeuble principalement affecté à son habitation."
6.2 Renvoyant à son arrêt du 7 septembre 2004, le Tribunal administratif a conclu, dans son arrêt du 13 décembre 2004, que les recourants ne pouvaient pas bénéficier du taux réduit de 12%. Les termes "aux mêmes conditions" de la dernière phrase de l'art. 51 al. 3 aLI renvoyaient uniquement à la durée de la possession et à l'estimation fiscale déterminante de la deuxième phrase de l'alinéa trois et non à l'affectation de l'immeuble "à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille". Le contribuable devait ainsi habiter lui-même l'immeuble pour bénéficier du taux réduit. Les séjours à Y._____ du père des recourants, lors de visites familiales, ne constituaient pas un lien suffisant, celui-ci ayant son domicile à l'étranger. Ledit Tribunal a ensuite jugé que sa jurisprudence qui met les héritiers, à certaines conditions, au bénéfice du taux réduit n'était pas applicable aux recourants.

Dans une argumentation essentiellement appellatoire, qui ne démontre nullement en quoi l'arrêt attaqué serait arbitraire (ATF 110 Ia 1 consid. 2a p. 3; ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31 et les arrêts cités), les recourants reprennent la même motivation que devant le Tribunal administratif. Ils étayent leur interprétation de l'art. 51 al. 3 aLI en se référant aux travaux préparatoires et aux anciennes teneurs de cette disposition, ainsi qu'à la jurisprudence du Tribunal administratif. Ils donnent différents exemples où cette dernière a retenu que la condition de "maison familiale" était remplie et qui, appliquée à la présente affaire, aboutirait à la même conclusion.
6.3 L'art. 51 al. 3 aLI prévoit deux exceptions à l'imposition des gains immobiliers au taux de 18%, soit pour les immeubles agricoles et les immeubles principalement affectés à l'habitation du propriétaire sous certaines conditions. Selon la jurisprudence, une norme exceptionnelle de droit fiscal doit en principe être interprétée d'après son sens et son but (Archives 72 425, 2A.127/2002 consid. 4.6), c'est-à-dire en règle générale de manière restrictive (ATF 110 Ib 313 consid. 1 in fine p. 315; RDAT 1992 II no 47t p. 325 consid. 3b, 2A.165/1991). C'est ce qu'a fait le Tribunal administratif en retenant que les termes "aux mêmes conditions" de l'art. 51 al. 3 aLI renvoient uniquement à la durée de la possession et à l'estimation fiscale déterminante. Ainsi, le contribuable lui-même doit habiter l'immeuble en question pour pouvoir bénéficier du taux réduit de 12%, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. Les intéressés n'invoquent pas d'élément déterminant qui permettrait d'étendre le champ d'application de l'art. 51 al. 3 aLI au cas du propriétaire qui n'habite pas son immeuble et le laisse à son épouse et ses enfants. L'autorité intimée pouvait admettre que la loi réserve le taux réduit au propriétaire qui vit avec sa famille dans
l'immeuble et que le défunt - seul propriétaire - qui n'était pas domicilié en Suisse et qui était séparé de son épouse n'affectait pas la maison à son habitation. Dès lors que le propriétaire n'a pas droit au taux réduit, il n'y a pas d'arbitraire à considérer que ses héritiers ne peuvent pas non plus y prétendre.

Quant à la jurisprudence du Tribunal administratif accordant le taux réduit aux héritiers, elle concernait des cas différents de l'affaire ici litigieuse (FI.1995.0029, FI.1998.0082). Dans les deux cas, l'immeuble concerné était habité par le propriétaire, jusqu'à son décès, avec son conjoint (ou des enfants de tels couples). Le Tribunal administratif précise d'ailleurs que ce n'est que si l'immeuble est affecté à l'habitation du noyau familial au sens strict, c'est-à-dire les époux vivant en ménage commun et leurs enfants mineurs, qu'il est possible de bénéficier du taux réduit. Finalement, les recourants ne sauraient invoquer le mode d'imposition des veuves puisqu'ils ne se trouvent pas dans une telle situation. Au demeurant, l'épouse de feu A.B._____ n'est pas contribuable ni partie à la procédure.
6.4 L'arrêt attaqué, qui refuse d'élargir l'interprétation de l'art. 51 al. 3 aLI dans le sens voulu par les recourants, n'est donc pas arbitraire. Le grief soulevé doit par conséquent être rejeté dans la mesure où il est recevable.
7.
7.1 Selon l'art. 42 al. 1 aLI, le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. L'art. 48 aLI prévoit:
"Les impenses sont les dépenses inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation, ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble. Elles comprennent notamment:

(...)
c) les dépenses donnant une plus-value à l'immeuble;
(...)

Toutefois, les dépenses qui ont donné ou donneront lieu à une déduction du revenu conformément à l'art. 23 ne peuvent être déduites comme impenses."
Considérant qu'il s'agissait de la vente des actions d'une société immobilière, le Tribunal administratif s'est basé, pour fixer le gain immobilier imposable, sur le bilan de la société immobilière. Il a retenu (cf. faits point A) la différence entre le prix de vente et le prix d'achat de l'immeuble, augmenté des impenses (1'179'131 fr.) dont la valeur a été déterminée par la différence entre la valeur comptable de l'immeuble lors de la vente (1'410'000 fr.) et celle lors de l'achat (230'869 fr.), les impenses constituant des investissements activés au compte immeuble du bilan de la société immobilière. Selon cette autorité, dans le cadre d'une telle société, soit les travaux effectués par le propriétaire occasionnent une plus-value et celle-ci doit être activée, il s'agit alors d'impenses, soit les travaux sont destinés à l'entretien du bien et ils ne constituent alors pas des impenses. Ainsi, en cas de vente des actions d'une société immobilière, les impenses correspondent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble au bilan de la société.

Les recourants estiment que le Tribunal a appliqué les dispositions cantonales relatives au calcul des impenses déductibles du gain immobilier de façon arbitraire. Selon eux, retenir uniquement les travaux comptabilisés ne repose sur aucune base légale. Il faudrait un calcul effectif des impenses fondé sur les pièces justificatives des travaux puisqu'il n'y aurait pas identité entre les montants activés au bilan et ceux qui représentent réellement des impenses.

Les intéressés se bornent à critiquer de manière générale le mode de faire, sans indiquer quelles dépenses n'auraient pas été prises en compte de manière concrète. Ils ne donnent, en outre, aucun chiffre relativement aux impenses qui auraient été omises dans le calcul du gain immobilier. La motivation de ce grief est donc insuffisante au regard des exigences découlant de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ (cf. consid. 1) et, partant, irrecevable.

Au demeurant, le montant des impenses déductibles retenu par l'Administration cantonale des impôts et le Tribunal administratif, soit 1'179'131 fr., correspond exactement à celui annoncé dans la déclaration pour l'imposition des gains immobiliers remplie par le mandataire de feu A.B._____ le 19 septembre 1991. Il en va de même de la méthode de calcul retenue par l'Administration cantonale des impôts, basée sur la valeur comptable, qui n'a fait que reprendre celle appliquée par les recourants dans ladite déclaration. Ils sont donc malvenus de critiquer aujourd'hui cette façon de calculer.
7.2 Les recourants se plaignent aussi de violations de leur droit d'être entendus lors de la détermination du montant des impenses déductibles. D'une part, ils auraient demandé à diverses reprises au Tribunal administratif de procéder à une expertise afin d'évaluer le montant des impenses, requête à laquelle ledit Tribunal n'aurait pas donné suite. D'autre part, les intéressés estiment que le Tribunal administratif aurait dû s'assurer qu'ils connaissaient les pièces sur lesquelles il a notamment fondé son arrêt du 13 décembre 2004 pour déterminer le montant des impenses de l'année 1990.

Comme ils n'invoquent pas la violation d'une disposition cantonale relative à ce droit d'être entendu, les griefs soulevés doivent être examinés exclusivement à la lumière des principes déduits directement de l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 125 I 257 consid. 3a p. 259).

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (ATF 127 III 576 consid. 2c p. 578; 124 II 132 consid. 2b p. 137 et la jurisprudence citée). Le droit d'être entendu implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision; elle peut toutefois se limiter aux points essentiels pour la décision à rendre (ATF 130 II 530 consid. 4.3 p. 540).

Les recourants - ou, plus exactement, à l'époque, leur père - ont demandé pour la première fois une expertise, afin de déterminer le montant exact des impenses, par lettre du 26 juillet 2002 au Tribunal administratif. Celui-ci l'a refusée, dans son arrêt du 13 décembre 2004, au motif que "le mode de calcul adopté par l'autorité

intimée, qui n'est pas contesté, se fonde sur l'augmentation du poste "immeuble" au bilan de la société vendue". Dès lors, les comptes de la société immobilière servant de base pour fixer le montant des impenses, une expertise s'avérait inutile.

Considérant la manière dont le Tribunal administratif a calculé les impenses, il n'avait pas besoin de connaître le montant précis et concret des impenses autres que celles qui avaient été, le cas échéant, comptabilisées. Ainsi, dans la mesure où les faits invoqués n'étaient pas pertinents, il n'avait pas à "donner l'occasion aux recourants d'invoquer des éléments de faits" et il pouvait écarter l'offre de preuve, sans violer leur droit d'être entendu.

En outre, le contribuable a un devoir de collaboration (art. 176 al. 1 loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, ce qui inclut de fournir les pièces justificatives (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2e éd., §22 no 10 p. 431). Les intéressés connaissaient le calcul de l'Administration cantonale des impôts, depuis 1992. Ils ont ainsi largement eu le temps de fournir les pièces relevantes et de faire procéder, le cas échéant, à une analyse qu'ils pouvaient fournir aux autorités impliquées.

Finalement, il faut relever ici que, dans son recours du 1er octobre 1992 devant le Tribunal administratif, le père des recourants a déclaré renoncer à déposer des pièces justifiant les impenses et se rallier à la méthode de calcul du gain immobilier décrite ci-dessus. Remettre en cause aujourd'hui le montant des impenses et leur méthode de calcul est difficilement compatible avec les règles de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.).

En ce qui concerne les pièces sur lesquelles le Tribunal administratif s'est fondé afin de déterminer le montant des impenses de l'année 1990, soit les bilans au 31 décembre 1989 et 1990 de la société immobilière X._____ SA, il ressort du dossier qu'elles étaient effectivement annexées à la décision de taxation du 17 septembre 2004. Les recourants en avaient donc connaissance. En outre, A.B._____ était l'actionnaire de ladite société et était donc très probablement en leur possession à ce titre. A nouveau, invoquer le droit d'être entendu dans ces circonstances est à la limite de la bonne foi.
8.
II résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ) solidairement entre eux. Ils n'ont pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 10'000 fr. est mis à la charge des recourants solidairement entre eux.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux recourants, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud.
Lausanne, le 11 novembre 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: