[AZA 0/4]
2P.291/2000
2A.574/2000

IIe COUR DE DROIT PUBLIC
****

Séance du 23 novembre 2001

Présidence de M. le Juge Wurzburger, Président de la Cour.
Présents: MM. et Mme les Juges Hungerbühler, Müller, Yersin et Merkli. Greffier: M. Dubey.

_____
A._____, représenté par Me Philippe-Edouard Journot, avocat à Lausanne,

contre
l'arrêt rendu le 9 novembre 2000 par le Tribunal administratif du canton de Vaud, dans la cause qui oppose le recourant àla Commission d' impôt et recette de district de Nyon et à l ' A d m i n i s -t ration cantonale des impôts du canton de V a u d;

(impôt fédéral direct et impôts cantonal et communal
1989/1990: prescription; transposition)
Vu les pièces du dossier d'où ressortent
les faits suivants:

A.- A._____, domicilié alors à Montreux, et B._____, domicilié à Genève, tous deux de nationalité française, ont fondé la société C._____ SA, au capital de 50'000 fr., à Genève en juillet 1985. A._____ a souscrit la moitié du capital-actions.

En été 1987, A._____ et B._____ ont vendu le capital-actions de C._____ SA, qui avait été porté à 400'000 fr. entre-temps, à la société D._____ SA, à Vevey, dans laquelle ils venaient d'acquérir une participation majoritaire. Le prix de la transaction s'élevait à 8'970'000 fr., auquel s'ajoutait le remboursement d'avances faites par les actionnaires à la société (530'000 fr.) et la reprise de bons de jouissance (200'000 fr.). D._____ SA, au capital-actions de 2 millions de francs composé de 8'000 actions au porteur de 250 fr., finançait cette acquisition par l'émission de 8'000 nouvelles actions au porteur de 1'250 fr., souscrites presque entièrement par divers investisseurs institutionnels et portait son capital-actions à 12 millions de francs. Simultanément, elle transformait les 8'000 actions au porteur de 250 fr. en 16'000 actions nominatives de 125 fr. à droit de vote privilégié. A._____ et B._____ détenaient ensemble 15'912 actions nominatives, au moins 1'377 actions au porteur et autant de bons de jouissance, représentant au total au moins 73,8% des voix que comportait le nouveau capital social et 31% du capital-actions.

La part de A._____ s'élevait à 3'912 actions nominatives, au moins 958 actions au porteur et 958 bons de jouissance. Il détenait ainsi au total au moins 20% des voix et 14% du capital de la société D._____ SA. Au terme de l'opération, il s'est retiré progressivement de D._____ SA, son retrait définitif étant intervenu en 1990.

B.- L'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) a considéré que le bénéfice réalisé par A._____ lors de la vente à D._____ SA de sa participation dans C._____ SA constituait un revenu de participation soumis à l'impôt fédéral direct et a demandé, par courrier du 24 juillet 1989, à la Commission d'impôt et recette de district de Nyon (ci-après: la Commission d'impôt) d'ajouter au revenu imposable de l'intéressé la différence entre le prix de vente des actions et leur valeur nominale.

C.- Taxant d'abord les impôts cantonal et communal 1989/1990, la Commission d'impôt a notifié le 5 février

1990 à A._____ une décision de taxation provisoire fixant le revenu imposable dans le canton à 345'300 fr. au taux de 578'600 fr.

Par décision de taxation définitive prise le 10 avril 1990, elle a retenu un revenu de 1'009'100 fr. imposable au taux de 1'259'700 fr.

A._____ a recouru contre cette décision le 2 mai 1990.

A la suite d'un changement législatif, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) a traité ce recours comme une réclamation, qu'elle a rejetée le 19 décembre 1997. Procédant au calcul de la différence entre le prix de vente des actions (4'585'000 fr.) et leur valeur nominale (200'000 fr., plus 100'000 fr. pour la reprise des bons de jouissance), elle a fixé le montant de cette prestation à 4'285'000 fr. Elle a en conséquence retenu un revenu imposable de 2'686'731 fr. pour la période de taxation 1989/1990.
Par mémoire du 19 janvier 1998, l'intéressé a recouru contre la décision précitée.

D.- Pour l'impôt fédéral direct 1989/1990, la Commission d'impôt a taxé provisoirement A._____ le 15 février 1990 sur la base d'un revenu imposable de 345'200 fr.
et fixé l'impôt annuel à 39'698 fr.

Par décision sur réclamation prise le 20 juillet 1990, confirmant une taxation du 6 juillet 1990, elle a arrêté le revenu imposable à 1'009'000 fr. (et celui déterminant pour le taux à 1'259'600 fr.), compte tenu de la vente des droits de participations à D._____ SA. L'impôt annuel était fixé à 116'035 fr.

L'intéressé a recouru contre cette décision le 30 juillet 1990.

Le 13 mai 1998, la Commission d'impôt a notifié à A._____ une taxation complémentaire arrêtant le revenu à 2'487'400 fr., imposable au taux de 2'737'900 fr. et l'impôt à 286'051 fr.

E.- Le 9 novembre 2000, le Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif) a rejeté le recours de l'intéressé contre la décision de la Commission d'impôt. Il a confirmé la décision sur réclamation du 20 juillet 1990, la taxation complémentaire du 13 mai 1998 (impôt fédéral direct) ainsi que la décision sur réclamation prise le 19 décembre 1997 (impôts cantonal et communal). Il a considéré que la vente de la participation de A._____ dans C._____ SA à D._____ SA remplissait les conditions posées par la jurisprudence en matière de transposition.
A._____ avait ainsi obtenu une prestation appréciable en argent, dès lors qu'il dominait, avec B._____, la société acquéreuse.
F.- Agissant par la voie du recours de droit administratif (2A. 574/2000), A._____ demande principalement que soient annulées la décision sur réclamation prise le 20 juillet 1990 par la Commission d'impôt en tant qu'elle retient le cas de transposition et fonde la taxation complémentaire établie le 13 mai 1998 ainsi que la décision sur réclamation prise le 19 décembre 1997 par l'Administration cantonale et que le dossier soit renvoyé à cette administration pour nouvelle décision. Subsidiairement, il requiert l'annulation de l'arrêt attaqué et le renvoi de l'affaire à Ï'autorité de première instancepour nouvelle décision. Se plaignant d'une mauvaise application du droit fédéral concernant la transposition, il fait valoir qu'il ne dominait pas D._____ SA. Par ailleurs, le Tribunal administratif aurait violé son droit d'être entendu. Sa dette d'impôt serait en outre prescrite. Le droit à ce que sa cause soit traitée dans un délai raisonnable - consacré désormais à l'art. 29 al. 1 Cst. - aurait au surplus été violé.

Dans son recours de droit public (2P. 291/2000), l'intéressé conclut à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause à l'Administration cantonale pour nouvelle décision constatant que la vente des actions C._____ SA à D._____ SA ne constituait pas une restructuration de son patrimoine. A l'appui de son recours, il se prévaut d'une violation de son droit d'être entendu et du principe de célérité.

Le Tribunal administratif, se référant à l'arrêt attaqué, conclut au rejet des deux recours. L'Administration cantonale conclut au rejet des deux recours dans la mesure où ils sont recevables. La Commission d'impôt ne s'est pas déterminée.
L'Administration fédérale conclut au rejet du recours de droit administratif.

G.- La requête d'effet suspensif présentée par le recourant a été admise par ordonnance présidentielle du 17 janvier 2001.

Extrait des considérants:

5.- Le recourant est d'avis que les créances d'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1989/1990 sont prescrites.

a) La loi sur l'impôt fédéral direct, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a abrogé l'arrêté sur l'impôt fédéral direct (art. 201 LIFD).

aa) Aux termes de l'art. 128 AIFD, les créances fiscales se prescrivent par cinq ans. La prescription court dès l'échéance de la créance. Elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci; elle est suspendue tant que le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse.

L'arrêté sur l'impôt fédéral direct prévoit un délai unique de prescription du droit de réclamer l'impôt (art. 128 AIFD; Ernst Känzig/Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer, vol. III, 2ème éd., Bâle 1992, n°2 ad art. 128) qui englobe aussi bien le droit de taxer que celui de percevoir l'impôt.
Ce délai est suspendu uniquement lorsque le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse. Il commence à courir dès l'échéance générale de l'impôt annuel fixé par le Département fédéral des finances conformément à l'art. 114 al. 1 AIFD; il est à cet égard sans importance qu'une taxation (définitive ou provisoire) ait ou non été notifiée au contribuable avant cette date (ATF 112 Ib 88 consid. 2a p. 92). Si cette prescription est interrompue, un nouveau délai de cinq ans commence à courir (Ernst Känzig/Urs Behnisch, op. cit. , n°12 ad art. 128). En outre, aucun délai au terme duquel la procédure de taxation introduite à temps (art. 98 AIFD) devrait être achevée n'est prévu.

bb) La loi sur l'impôt fédéral direct prévoit en revanche des délais de prescription distincts pour le droit de taxer (art. 120 LIFD) et pour celui de percevoir l'impôt (art. 121 LIFD). Elle introduit également des délais de prescription absolue (cf. art. 120 al. 4 et 121 al. 3 LIFD) et prévoit notamment que la prescription du droit de taxer est suspendue durant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 lettre a et art. 121 al. 2 LIFD).
La prescription absolue du droit de procéder à la taxation est de quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD). La réglementation concernant la prescription du droit de taxer s'applique par analogie à la prescription du droit de percevoir l'impôt qui est acquise dans tous les cas dix ans à compter de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force (art. 121 al. 3 LIFD).

cc) En l'espèce, l'autorité de taxation a taxé provisoirement le recourant le 15 février 1990. Elle a pris une décision de taxation définitive le 6 juillet 1990, confirmée sur réclamation le 20 juillet 1990. Suite au recours interjeté par l'intéressé, l'Administration fédérale lui a demandé des renseignements complémentaires le 10 octobre 1990. Celui-ci y a répondu le 30 octobre 1990. Ensuite, jusqu'à la notification de la taxation complémentaire du 13 mai 1998, l'autorité fiscale n'a rien entrepris. Les parties ne prétendent au demeurant pas le contraire.

dd) Conformément à l'ordonnance du Département fédéral des finances, les délais de prescription des créances fiscales en cause ont commencé à courir le 1er mars 1990 (impôt 1989), respectivement le 1er mars 1991 (impôt 1990).
Par sa lettre du 10 octobre 1990, l'Administration fédérale a toutefois interrompu la prescription de l'art. 128 AIFD pour la créance d'impôt fédéral direct 1989, de sorte qu'à partir de cette date, un nouveau délai de pres-

cription a commencé à courir pour cette créance.

Si ces créances fiscales, nées sous l'ancien droit, restaient soumises à ce droit, elles seraient prescrites cinq ans après le dernier acte de l'autorité, soit en l'espèce en octobre 1995 (impôt 1989), respectivement le 1er mars 1996 (impôt 1990). En revanche, si la loi sur l'impôt fédéral direct leur était applicable dès son entrée en vigueur, le droit de taxer (la période 1989/1990) et l'impôt qui s'y rapporte seraient suspendus dès le 1er janvier 1995 en vertu de l'art. 120 al. 2 LIFD, de sorte qu'un acte interruptif de la prescription des autorités ne serait plus nécessaire.

b) Dans un arrêt du 26 novembre 1999, concernant des créances en matière d'impôt fédéral direct nées et interrompues sous l'empire de l'arrêté sur l'impôt fédéral direct, l'autorité de céans a jugé que les dispositions relatives à la prescription de la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct n'étaient pas applicables, bien que ces normes soient intégrées à la cinquième partie, relative à la procédure, de cette loi. En effet, la prescription était une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale; en l'absence d'une réglementation expresse contraire du nouveau droit, il se justifiait dès lors de l'examiner d'après les dispositions de l'ancien droit (ATF 126 II 1 consid. 2a p. 2/3 et les arrêts cités). Le Tribunal fédéral n'a pas de motifs sérieux - et les parties n'en invoquent aucun - de modifier la jurisprudence, de sorte qu'il y a lieu de s'y tenir, d'autant que la combinaison de deux systèmes différents, même sans chevauchement dans le temps, est discutable.
c) Dans le cas d'espèce, aucun acte interruptif de prescription n'ayant été entrepris dans le délai de cinq ans à compter du 10 octobre 1990 par l'Administration fédérale, la créance de l'impôt fédéral direct 1989 est prescrite depuis le mois d'octobre 1995 et celle de l'impôt fédéral direct 1990 depuis le 1er mars 1996.
Lausanne, le 23 novembre 2001