Urteilskopf

97 I 167

27. Extrait de l'arrêt du 29 janvier 1971 dans la cause Hoirs X. contre Commission vaudoise de recours en matière d'impôt.
Regeste (de):
Wehrsteuer. Besteuerung des Gewinns, den ein auch die Verwaltung von Liegenschaften besorgender Notar beim Verkauf von Aktien von Immobiliengesellschaften erzielt.

Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB. Buchführungspflicht (Erw. 3 a). Geschäfts- und Privatvermögen (Erw. 3 b).

Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB. Dem Verkauf von Liegenschaften gleichgestellter Verkauf von Aktien von Immobiliengesellschaften (Erw. 4 a). Einkommen aus beruflicher Tätigkeit (Erw. 4 b).

Verjährung. Grundsatz der Einheit der Veranlagung (Erw. 5 b).

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale. Imposition du bénéfice résultant de la vente d'actions de sociétés immobilières par un notaire pratiquant aussi la gérance d'immeubles.

Art. 21 al. 1 lettre d AIN. Contribuable astreint à tenir des livres (consid. 3 a). Fortune commerciale et fortune privée (consid. 3 b).

Art. 21 al. 1 lettre a AIN. Vente d'actions de sociétés immobilières assimilée à la vente d'immeubles (consid. 4 a). Revenu acquis professionnellement (consid. 4 b).

Prescription. Principe de l'unité de la taxation (consid. 5 b).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale. Imposizione dell'utile risultante dalla vendita d'azioni di società immobiliari da parte di un notaio che si occupa pure dell'amministrazione di immobili.

Art. 21 cpv. 1 lett. d DIN. Obbligo di tenere una contabilità (consid. 3 a). Patrimonio commerciale e patrimonio privato (consid. 3 b).

Art. 21 cpv. 1 lett. a DIN. Vendita di azioni di società immobiliari assimilata alla vendita di immobili (consid. 4 a). Reddito acquisito professionalmente (consid. 4 b).

Prescrizione. Principio dell'unità della tassazione (consid. 5 b).

Sachverhalt ab Seite 167

Résumé des faits:

A.- X. était notaire dans le canton de Vaud. Il pratiquait en outre la gérance d'immeubles. A la fin de 1962, il était actionnaire de 28 sociétés immobilières, dont il gérait les immeubles. Il s'occupait de gérance pour un grand nombre d'autres sociétés, sans en être actionnaire. En 1955, X. avait constitué, avec un architecte et trois maîtres d'état, deux sociétés immobilières, A. et B., participant au capital social de la première (60 000 fr.) à concurrence de 20% et à celui de la seconde (80 000 fr.) à concurrence de 10%. Pour les deux sociétés, les fondateurs s'étaient réservé dans les bâtiments à construire les travaux en rapport avec leur profession et en fait ils exécutèrent des travaux. Pour sa part, X.

BGE 97 I 167 S. 168

encaissa de la société A. une note d'honoraires et de débours. On ignore s'il reçut quelque chose de la société B. X. avait en outre acheté 10 actions (3 en 1954 et 7 en 1969) de la société immobilière L., au capital de 50 000 fr. divisé en 50 actions de 1000 fr. chacune. La majorité de ces actions avait été acquise par un groupe de maîtres d'état, en 1954. Le 31 octobre 1959, après que X. eut racheté les parts d'un de ses partenaires, toutes les actions des sociétés immobilières A. et B. furent vendues à un acheteur domicilié à l'étranger. Le 1er mars 1960, il en alla de même des actions de la société immobilière L. Dans les trois cas, les contrats de vente d'actions stipulaient que l'acheteur avait connaissance du contrat de gérance antérieurement conclu pour dix ans avec l'Etude du notaire X. et qu'il déclarait en "assumer la responsabilité" jusqu'à leur échéance. Sur l'ensemble de ces diverses ventes d'actions, X. réalisa un gain.

B.- Pour l'impôt de défense nationale 11e période (1961/1962), l'autorité de taxation ajouta ce gain au revenu déclaré. Il en résulta un surplus d'impôt. X. éleva une réclamation. Selon lui, il achetait des actions de sociétés immobilières pour placer ses économies, son revenu dépassant ses besoins, et en principe il ne les revendait pas, sauf lorsque la bonne gestion de sa fortune privée l'y amenait, dans le cas notamment où il était actionnaire minoritaire et où la majorité, décidée à vendre pour profiter d'une occasion, l'obligeait à en faire autant. C'est ce qui se serait produit pour les sociétés A., B. et L. X. décéda en 1964. Par lettre du 21 janvier 1965, ses héritiers relancèrent la Commission d'impôt en demandant qu'il soit enfin statué sur la réclamation déposée le 21 mai 1963. Ils faisaient valoir que, n'ayant pas, en tant que notaire, l'obligation légale de tenir une comptabilité, X. n'était pas soumis à l'impôt pour la défense nationale sur ses bénéfices en capital. La réclamation fut rejetée par décision du 23 septembre 1965. Saisie d'un recours, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: la Commission cantonale de recours ou la Commission) le rejeta par prononcé du 1er juin 1970, notifié le 31 juillet, en se fondant sur l'art. 21 al. 1 lettre a AIN et en considérant que les opérations en cause avaient été réalisées

BGE 97 I 167 S. 169

en étroite relation avec la profession du contribuable. La Commission procéda en outre à une reformatio in pejus en ajoutant au revenu imposable un gain provenant de la vente par X. le 1er janvier 1959, de 16 actions de la société immobilière C., vente déclarée au fisc le 1er mai 1964 seulement.

C.- Les hoirs X. forment un recours de droit administratif contre le prononcé de la Commission cantonale de recours. Ils reprennent en la développant et en la complétant l'argumentation présentée dans la réclamation du 21 mai 1963. Pour ce qui concerne la vente des actions de la société C., ils invoquent en outre la prescription.
D. - La Commission cantonale de recours et l'Administration cantonale des impôts concluent au rejet du re-

cours. Elles soutiennent que les gains réalisés l'ont été dans le cadre d'une activité professionnelle et se fondent uniquement sur l'art. 21 al. 1 lettre a AIN. L'Administration fédérale des contributions conclut elle aussi au rejet du recours. Elle fait d'abord intervenir l'art. 21 al. 1 lettre d AIN, puis déclare que l'imposition se justifiait de toute façon sur la base de l'art. 21 al. 1 lettre a AIN. Elle estime en effet qu'il y avait commerce d'actions de sociétés immobilières et qu'un tel commerce doit être assimilé à celui des immeubles. Elle repousse le moyen tiré de la prescription.

Erwägungen

Considérant en droit:
1./2. ... (procédure).

3. Selon l'art. 21 al. 1 lettre d AIN, l'impôt pour la défense nationale frappe "les bénéfices en capital obtenus, dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation de biens ...". Encore faut-il cependant, selon la jurisprudence, que les biens aliénés fassent partie de la fortune commerciale du contribuable, par opposition à sa fortune privée. a) La première question qui se pose ici, en relation avec cette disposition, est donc de savoir si X. exploitait une entreprise astreinte à tenir des livres. Après l'avoir contesté devant la Commission cantonale de recours, les recourants passent la question sous silence dans leur recours de droit administratif. Elle n'en doit pas moins être examinée d'office. A l'obligation de tenir une comptabilité quiconque doit s'inscrire au registre du commerce (art. 957 CO). Peu importe

que le contribuable y soit en fait inscrit ou non; cela ne joue pas de rôle dans l'application de l'art. 21 al. 1 lettre d AIN (RO 89 I 282 consid. 2). Et le Tribunal fédéral examine librement si l'obligation de s'inscrire existait ou pas (même arrêt). En application de l'art. 934 CO et en vertu de la délégation de compétence qui résulte de l'art. 936, le Conseil fédéral a défini l'entreprise tenue de s'inscrire au registre du commerce comme étant toute activité économique indépendante exercée en vue d'un revenu régulier (art. 52 al. 3 ORC). La gérance d'immeubles, telle que la pratiquait X., tombe certainement sous le coup de cette définition. D'ailleurs, l'art. 53 lettre A ch. 4 ORC mentionne expressément les bureaux fiduciaires et de gérance au nombre des entreprises commerciales. Certes, les professions libérales ne donnent en principe pas lieu à inscription obligatoire au registre du commerce, mais pour autant seulement qu'elles ne sont pas liées à une activité commerciale (HIS, Berner Kommentar, note 61 ad art. 934 CO) et, s'agissant du notaire, que son rôle se limite à des affaires juridiques au sens étroit, le cas où il est fonctionnaire devant en outre être réservé (STAMPA, Sammlung von Entscheiden in Handelsregistersachen, 1923, n. 86). Selon la loi vaudoise sur le notariat du 10 décembre 1956 (en abrégé: LN), le notaire est un officier public (art. 1). A ce titre, il exerce un "ministère" qui consiste à dresser divers actes, principalement les actes authentiques (art. 4 al. 1). A côté de cela, il peut être chargé d'autres mandats à titre professionnel, notamment de gérer et d'administrer des biens immobiliers et mobiliers (art. 4 al. 2). Pour cette activité dite professionnelle, il n'est plus un officier public, et il ne jouit d'aucune exclusivité; il est donc dans la même situation que n'importe quel autre gérant de fortune ou d'immeubles, avec cette conséquence qu'il n'échappe pas aux règles du droit fédéral sur l'inscription au registre du commerce, ni à l'obligation de tenir une comptabilité lorsque cette inscription est obligatoire. Il s'ensuit que X. tombait sous le coup de l'art. 21 al. 1 lettre d AIN pour son activité de gérant d'immeubles. Point n'est besoin de rechercher si l'obligation faite au notaire, en vertu de l'art. 64 LN, de tenir une comptabilité de toutes les opérations qu'il effectue pour le compte de ses clients ou de tiers, suffisait déjà à rendre applicable cette dernière disposition. b) Reste à déterminer si les actions que X. a vendues en

réalisant un gain faisaient partie de sa fortune commerciale, ainsi que l'Administration fédérale des contributions le soutient. Dans un arrêt du 14 juin 1968 (RO 94 I 466), le Tribunal fédéral a fait la synthèse de sa jurisprudence antérieure sur ce point, tout en la précisant dans un sens restrictif. Lorsqu'on éprouve des difficultés à déterminer si un certain bien appartient à la fortune commerciale ou à la fortune privée, il faut en décider d'après l'ensemble des circonstances. A côté d'autres indices peut jouer un rôle le fait que le bien dont il s'agit a été acquis au moyen de fonds provenant de l'entreprise, ou qu'il représente le placement des réserves, ou qu'il sert à garantir des dettes commerciales. Mais ce sont là des critères subsidiaires, et à eux seuls non déterminants. La question décisive est de savoir si le bien a été acquis à des fins commerciales et s'il sert effectivement à l'exploitation, dans quel cas il appartient à la fortune commerciale. S'il ne sert qu'indirectement à l'exploitation, la prudence s'impose. La circonstance que le bien figure au bilan de l'entreprise ou au contraire n'y apparaît pas constitue un sérieux indice dans un sens ou dans l'autre, mais à elle seule elle n'est pas décisive non plus. En l'espèce, il est constant que les actions vendue par X. ne figuraient pas au bilan qu'il joignait régulièrement à sa déclaration d'impôt. Ce bilan ne comprenait comme actifs, en dehors du mobilier de l'étude, que d'importantes liquidités (caisse, chèques postaux, banques) et un gros poste "débiteurs", ces avoirs ayant pour contreparties principales au passif d'importants comptes "créanciers divers" et "gérance". En dehors d'un mobilier et de matériel d'administration, un bureau de gérance n'a besoin de valeurs réelles (mobilières ou immobilières) ni pour son exploitation, ni pour garantir des emprunts. Cette constatation est en faveur des recourants. Il n'apparaît pas non plus que X. ait acquis les actions en cause au moyen des liquidités de l'étude, pour les placer. C'eût d'ailleurs été contraire à l'art. 63 LN, qui exige que ces liquidités soient toujours disponibles. Il faut donc tenir pour fort vraisemblable la thèse des recourants soutenant que leur auteur avait acheté ces actions avec ses économies personnelles, ce qui par le en faveur de leur appartenance à sa fortune privée. Il y a cependant une importante circonstance en sens contraire. Après avoir tiré avantage dans son activité ministérielle de la constitution et de la gestion des sociétés immobilières dont il

était actionnaire, X. en profitait dans son activité professionnelle - au sens spécifique de la loi vaudoise sur le notariat - puisqu'il en gérait les immeubles. En cela, les actions qu'il détenait servaient - tout au moins indirectement - à l'exploitation de son bureau de gérance. Les recourants objectent que leur père aurait eu cette gérance même sans être actionnaire, et ils en veulent pour preuve qu'il gérait les immeubles de nombreuses autres sociétés dont il n'était pas membre. Cela n'est cependant pas décisif, car les recourants ne contestent pas que X. avait la gérance pour toutes les sociétés auxquelles il appartenait. Cela montre qu'en acquérant des actions, il apportait du travail supplémentaire à son bureau. De plus, s'il s'était agi de mandats qu'il aurait obtenus même sans être actionnaire, il n'aurait pas fait insérer dans les actes de vente d'actions une clause obligeant l'acheteur à respecter jusqu'à leur échéance les contrats de gérance en cours, qui étaient conclus pour une longue durée. . Cette circonstance est assez importante pour que l'on doive considérer les actions en cause comme appartenant à la fortune commerciale de X., avec cette conséquence que le gain en capital qui est résulté de leur vente est imposable en vertu de l'art. 21 al. 1 lettre d AIN.

4. Selon la jurisprudence, l'assujettissement peut se fonder à la fois sur la lettre a et la lettre d de l'art. 21 al. 1 AIN (Archives, 30, p. 372). Il paraît opportun d'examiner si, en l'espèce, les conditions d'application de la lettre a sont aussi réunies. a) X. n'a pas vendu d'immeubles mais des actions de sociétés immobilières. Com-

me le relève l'Administration fédérale des contributions dans son préavis, l'autorité fiscale fait montre d'une certaine réserve dans l'imposition des bénéfices provenant du commerce de valeurs mobilières, se bornant à imposer les professionnels de la branche, le plus souvent du reste en vertu de l'art. 21 al. 1 lettre d AIN. La Cour de céans peut toutefois se dispenser de revoir le bien-fondé de cette pratique dans la mesure où, comme le soutient aussi l'Administration, la vente des actions d'une société immobilière devrait être assimilée, en matière d'impôt pour la défense nationale, à l'aliénation de l'immeuble lui-même. A cet égard, l'arrêt rendu le 7 décembre 1962 (Archives, 32, p. 27 ss.), que cite l'Administration, n'apparaît pas décisif. Les circonstances de la cause étaient très particulières et l'imposition se justifiait pour d'autres motifs, de sorte que la question de principe aujourd'hui soulevée n'a pas été véritablement tranchée. Elle doit donc être examinée.

BGE 97 I 167 S. 173

Le Tribunal fédéral admet depuis longtemps déjà que, même sans base légale expresse, il n'est pas contraire à l'art. 4 Cst. de soumettre le transfert des actions d'une société immobilière aux droits de mutation et aux impôts cantonaux sur les gains immobiliers (RO 79 I 20 et les arrêts cités; cf. RO 95 I 143 et les arrêts cités). Statuant cette fois-ci avec un libre pouvoir d'examen, en matière de double imposition intercantonale, il a posé en principe que le gain résultant d'un tel transfert est imposable au lieu de situation de l'immeuble, et non pas au domicile de l'actionnaire, lorsqu'il s'agit de la vente de toutes les actions d'une pure société immobilière (RO 85 I 95 ss., not. 102) ou du moins de la majorité absolue de ces actions (RO 91 I 470 ss.). Le gain résultant de la vente des actions est ainsi considéré comme un gain immobilier. Les mêmes motifs sont valables en matière d'impôt pour la défense nationale, tout au moins lorsqu'il ressort des circonstances que cette vente équivalait économiquement au transfert de l'immeuble. Or tel est le cas en l'espèce. Certes, X. était actionnaire minoritaire. Mais il formait en fait un groupe avec les autres actionnaires, comme s'ils avaient été tous ensemble copropriétaires de l'immeuble appartenant à la société. C'est si vrai qu'ils ont chaque fois vendu ensemble la totalité des actions, à un seul et même acheteur, par l'intermédiaire d'un seul et même représentant, sous forme d'un seul et même acte. Celui-ci est rédigé comme un acte de vente immobilière, avec la désignation cadastrale de l'immeuble et l'état des servitudes; il donne le bilan et le dernier compte de pertes et profits de la société; il calcule le prix de vente des actions en partant de la valeur de l'immeuble telle qu'établie d'un commun accord entre parties. L'acte de vente des actions de la société C. ne figure à vrai dire pas au dossier, mais les recourants ne prétendent pas qu'il aurait été d'un autre type; il est en tout cas certain qu'il y eut là aussi vente en bloc de toutes les actions à un seul acquéreur. De tels actes sont certes usuels pour ce genre d'opérations, mais ils indiquent clairement que la vente des actions équivalait en fait à la vente de l'immeuble lui-même, et il faut donc traiter le cas comme s'il y avait gain immobilier proprement dit. b) Ceci admis, il s'agit de déterminer si ce gain doit être considéré comme acquis professionnellement au sens de la jurisprudence fondée sur l'art. 21 al. 1 lettre a AIN. Selon cette jurisprudence, il y a commerce professionnel d'immeubles lorsqu'un contribuable procède à des achats et à

BGE 97 I 167 S. 174

des ventes d'immeubles non pas simplement dans l'administration de sa fortune ou en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui, mais systématiquement et avec l'intention d'obtenir un gain. Le caractère professionnel peut résulter, d'une part, de la fréquence des achats et des ventes, d'autre part, s'agissant d'opérations isolées, du fait qu'elles étaient en relation avec une autre activité lucrative. L'achat et la vente d'un immeuble par un entrepreneur, un gypsier-peintre, un architecte ou une autre personne exerçant une profession analogue présentent aussi un caractère professionnel s'il s'agissait pour eux de procurer du travail à leur entreprise ou à leur bureau (RO 93 I 288, consid. 3 a, avec citation d'arrêts antérieurs). Une intense activité exercée en vue de mettre un terrain en valeur, en l'aménageant et en y construisant, sort de la simple administration

de la fortune et elle a donc un caractère professionnel (cf. RO 96 I 655 ss.). En l'espèce, il ne s'agissait en tout cas pas d'opérations isolées. Non seulement il y en eut quatre au cours des années 1959 et 1960, mais le préavis de l'Administration cantonale des impôts à la Commission cantonale de recours en mentionne trois autres, avec vente de la totalité du capital-actions, en 1957. Les recourants ont eu connaissance de ce préavis, qu'ils ne contestent pas sur ce point de fait. S'agissant des sociétés immobilières A. et B. en tout cas, il est constant que, de concert avec un architecte et des maîtres d'état, fondateurs avec lui de ces sociétés, X. s'est employé à en mettre les immeubles en valeur, par la construction de bâtiments locatifs. Chacun y contribua dans le cadre de son activité professionnelle. Il fallut probablement de nombreuses démarches, notamment auprès des autorités chargées de la police des constructions, pour obtenir le permis de construire, et auprès des banques ou d'autres bailleurs de fonds, en vue du financement. Certes,juridiquement, toute cette activité incombait à la société. Mais, en fait, ce fut celle des actionnaires qui, détenant ensemble toutes les actions, pouvaient agir et agissaient comme s'ils avaient été propriétaires de l'immeuble. C'est ce que les recourants perdent de vue lorsqu'ils déclarent que le gain réalisé n'est pas dû à une activité quelconque. A vrai dire, la situation est moins claire pour les sociétés immobilières L. et C. Mais il eût appartenu aux recourants de faire valoir et de rendre pour le moins vraisemblable que leur auteur et ses

associés n'avaient exercé aucune activité pour mettre en valeur les immeubles. En l'absence de toute allégation de leur part dans ce sens, il y a lieu de présumer que, dans ces deux cas aussi, les actionnaires ont contribué par leur activité à la mise en valeur de l'immeuble. Il est en outre certain que dans les quatre cas, X. s'était assuré la gérance des immeubles appartenant aux sociétés dont il était actionnaire. Les recourants soutiennent à vrai dire que les deux choses n'étaient en réalité pas liées. Mais, ainsi qu'on l'a déjà dit plus haut à propos de l'art. 21 al. 1 lettre d AIN, on doit tout de même admettre que sa qualité d'actionnaire donnait pour le moins à X. des chances supplémentaires d'obtenir ces mandats de gérance, et on a tout lieu de penser que cela a joué un rôle dans sa décision de placer ses économies de cette façon.
Ces diverses circonstances conduisent à dire que X. a bien agi dans le cadre de son activité professionnelle de notaire et de gérant d'immeubles, tout en participant avec ses partenaires à une activité accessoire dans les affaires immobilières. Pour le contester, les recourants soutiennent avant tout que leur auteur avait pour seule intention de placer ses économies. Il semble bien qu'il ait acheté les actions en cause de ses propres deniers, sans avoir à emprunter. Mais cela n'est aucunement décisif, car on peut fort bien placer ses économies de façon à développer ses affaires ou à en faire de nouvelles, à titre accessoire. A l'appui de leur thèse, les recourants relèvent notamment qu'en principe X. gardait ses actions de sociétés immobilières, et qu'il ne les vendait que sous la contrainte de ses partenaires ou pour saisir une occasion favorable. Mais, en fait, il en a vendu sept fois entre 1957 et 1960. D'autre part, il avait intérêt à les conserver indépendamment de toute idée de placement à long terme, car ce faisant il augmentait ses chances de rester longtemps le gérant des immeubles appartenant aux sociétés dont il était actionnaire. Et si son seul but avait été de placer ses économies, il ne les aurait pas ainsi réparties sur de très nombreuses sociétés, avec la position d'actionnaire minoritaire dontles recourants relèvent eux-mêmes combien elle est défavorable et aléatoire. Les recourants tirent aussi argument du fait que leur auteur avait après coup augmenté sa participation dans les sociétés A. B. et L.; ils voient là la preuve qu'il s'agissait pour lui d'un simple placement de fortune. Mais cet argument tombe à faux, si l'on considère que dans les trois cas c'est quelques mois seulement

avant la vente que X. avait racheté un certain nombre d'actions à l'un de ses partenaires. Ainsi, aucune de ces objections ne suffit à démentir le caractère professionnel des opérations aujourd'hui litigieuses. Ce caractère doit donc être reconnu et les gains réalisés par X. sont imposables en vertu de l'art. 21 al. 1 lettre a AIN.

5. S'agissant des actions de la société C., les recourants font valoir à titre subsidiaire divers moyens qu'il faut encore examiner. a) ...
b) Les recourants invoquent la prescription, en se fondant sur l'art. 128 AIN. Selon cette disposition, les créances résultant de l'assujettissement à l'impôt pour la défense nationale se prescrivent par cinq ans dès leur échéance, la prescription étant interrompue par tout acte tendant au recouvrement, avec cette conséquence qu'un tel acte fait courir un nouveau délai de cinq ans (RO 79 I 250 en haut, 88 I 45/46). La jurisprudence considère comme actes tendant au recouvrement non seulement ceux qui concernent directement la perception, mais aussi les actes officiels qui interviennent dans les procédures de taxation, de réclamation et de recours (RO 88 I 46 ss., consid. 1 b; dans le même sens, KÄNZIG, note 8 ad art. 128 AIN). Normalement, c'est le terme général d'échéance de l'art. 114 al. 1 AIN qui fait pour la première fois courir le délai de prescription. Pour les années fiscales 1961 et 1962 (11e période), qui sont ici en cause, les termes généraux d'échéance ont été fixés aux 1er mars 1962 et 1er mars 1963. C'est donc de ces dates que partait le délai de cinq ans. La prescription a été interrompue à temps, une première fois, par la décision de taxation du 3 mai 1963, puis une seconde fois par la décision sur réclamation du 23 septembre 1965. Le prononcé de la Commission cantonale de recours étant intervenu moins de cinq ans après cette date, la prescription n'était pas encore acquise, du moins pour la part d'impôt afférente aux gains réalisés sur les actions des sociétés A., B. et L., gains qui avaient été expressément pris en considération dans chacune des trois décisions successives. La situation se présente en fait autrement pour le gain provenant de la vente des actions de la société C., car ce gain n'avait été retenu ni dans la taxation initiale, ni même dans la décision sur réclamation. C'est pourquoi les recourants soutiennent que

pour cet élément-ci il y avait prescription lorsque la Commission de recours a statué, plus de cinq ans s'étant écoulés sans aucun acte interruptif depuis l'échéance la plus rapprochée du 1er mars 1963. Ce moyen est mal fondé. Dans un arrêt Robusta AG (RO 75 I 174 ss., notamment 179), le Tribunal fédéral a posé le principe de l'unité de la taxation. La créance d'impôt, telle qu'elle naît en vertu de la loi par la réalisation des faits générateurs, forme un tout pour une période fiscale donnée. Toute interruption de la prescription vaut pour la totalité de la créance, sans qu'il soit nécessaire d'indiquer le montant de celle-ci, ni de relever les éléments qui, de l'avis du fisc, pourraient justifier une augmentation de ce montant. Il n'y a pas lieu de revenir sur cette jurisprudence. Sans doute l'interruption de la prescription résultait-elle, dans la cause Robusta AG, d'une taxation provisoire. Toutefois, du moment que la reformatio in pejus est admise (art. 110 AIN), la situation n'est pas essentiellement différente lorsqu'on se trouve en présence d'une taxation définitive, mais qui n'est pas entrée en force parce qu'elle fait l'objet d'un recours. En l'espèce, même si l'autorité de taxation avait renoncé à imposer le gain résultant de la vente des actions de la société C., les recourants pouvaient et devaient s'attendre que l'autorité de recours, elle, en tienne compte. Ils n'ont pas été surpris dans leur bonne foi. Or, c'est sur le principe de la bonne foi que repose l'institution de la prescription. Il est certes regrettable qu'en l'espèce la procédure de recours ait duré près de cinq ans. Mais on ne saurait pour autant porter atteinte aux principes clairs posés par l'arrêt précité en matière de prescription.

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral:
Rejette le recours en tant qu'il est recevable.