

VD_OMNI FI.1993.0051 vom 5. Dezember 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-12-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0051

FR: VD_OMNI FI.1993.0051 du 5 décembre 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0051 del 5 dicembre 1994

Regeste

c/ACI et Comm. d'impôt | Est incorrecte la notification d'une décision à la partie en lieu et place de son mandataire.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 05.12.1994 FI.1993.0051

c/ACI et Comm. d'impôt | Est incorrecte la notification d'une décision à la partie en lieu et place de son mandataire.

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF A R R E T - du 5 décembre 1994

_____ sur les recours interjetés par les époux A. _____, à X. _____, avec domicile élu en l'étude des avocats Jean Luthy et associés, Petit-Chêne 18, à Lausanne, contre 1) la décision sur réclamation rendue le 15 mars 1993 par l'Administration cantonale des impôts (ci-après : l'ACI) confirmant une décision de taxation de la Commission d'impôt et recette de Lausanne-district du 17 décembre 1992 en matière d'impôt cantonal et communal (taxation d'un gain, obtenu à l'occasion de la vente d'une participation dans une société immobilière, comme revenu ordinaire; période fiscale 1987-1988); 2) la décision sur réclamation rendue le 28 avril 1993 par la Commission d'impôt et recette de Lausanne-district (ci-après : la Commission d'impôt) confirmant sa propre "décision" de taxation du 22 janvier 1993 en matière d'impôt fédéral direct (mêmes objet et période fiscale que ci-dessus). ***** Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, juge Ch.-F. Constantin, assesseur J.-P. Kaeslin, assesseur Greffier : J.-C. Perroud, sbt constate en fait : _____ A. _____ B. _____, père de Mme A. _____, était à la tête d'une entreprise de X. _____, la C. _____ SA à Lausanne; il s'est toutefois séparé des actions de cette société en les vendant à son fils D. _____ en 1967, celle-ci entrant d'ailleurs en liquidation dès 1969. B. _____ a également fondé en 1955, avec d'autres personnes travaillant dans le secteur de l'immobilier (entrepreneurs, architectes ou régisseurs), la SI E. _____ SA, société immobilière s'étant donnée pour but "l'achat, la vente, la construction, la rénovation, la transformation et l'exploitation de tous immeubles, bâtis ou non bâtis, de même que leur gérance" et qui envisageait l'achat d'un immeuble sis à Y. _____ (parcelle no 1 *****; v. extrait du registre du commerce). Le but de la constitution de cette société était, semble-t-il, de procurer du travail à chacun des fondateurs. B. _____ Le 24 octobre 1972, par acte notarié passé devant le notaire Delisle, à Lausanne, B. _____ a fait donation à sa fille de divers paquets d'actions et notamment de 40 actions de la SI E. _____ SA (ci-après : la société). La valeur de cette participation a été estimée à Fr. 48'000.-, soit Fr. 1'200.- par action. L'acte de donation prévoit en outre un usufruit en faveur du donateur sur les valeurs mobilières ainsi transmises. C. _____ B. _____ est décédé le 17 décembre 1975. Les époux

A. _____ ont en conséquence fait l'objet d'une taxation intermédiaire du 24 janvier 1977, avec effet au 1er janvier 1976. D. En 1977, l'un des administrateurs, F. _____, a démissionné de son poste et vendu ses actions (v. extrait du registre du commerce); Mme A. _____ en a acheté cinq pour le prix de Fr. 10'000.- (v. relevé de compte de la Gérance G. _____, à Lausanne). E. Au printemps 1986, les actionnaires de la société ont décidé de se défaire de leurs actions. A cet effet, ils les ont remises à H. _____ qui les a vendues à deux clients de nationalité française, MM. I. _____ et J. _____. Mme A. _____ a vendu ses actions pour le prix unitaire de Fr. 7'000.-; elle a donc reçu un montant total de Fr. 315'000.- qui lui a été réglé par un chèque le 24 avril 1986. Le 14 août de la même année, elle a déposé une déclaration pour l'imposition des gains immobiliers. Il s'est cependant avéré par la suite que la vente précitée était nulle, car les acheteurs ne disposaient pas de l'autorisation nécessaire en vertu de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des étrangers H. _____, régisseur et également actionnaire de la société, s'est alors déclaré acquéreur à titre personnel de l'ensemble des actions, dans une convention du 30 septembre 1987. Il a trouvé peu après un nouvel acquéreur. F. Le 22 mai 1987, la Commission d'impôt a arrêté le gain immobilier obtenu par Mme A. _____ à Fr. 292'500.-, retenant donc comme prix d'acquisition par action le montant de Fr. 500.-; elle a invité la prénommée à mentionner ce bénéfice dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 1987-1988. Mme A. _____ a recouru contre cette décision préjudicielle le 15 juin 1987, par l'intermédiaire de son mari, M. A. _____, avocat à Lausanne. Elle relevait qu'elle n'avait jamais exercé une quelconque activité dans le domaine immobilier et expliquait qu'elle avait dû attendre, pour vendre sa participation, que les autres actionnaires en fassent de même, car une participation minoritaire d'environ 25% n'intéressait personne; partant, elle refusait d'inclure le bénéfice susmentionné dans son revenu ordinaire. Elle contestait également le prix d'acquisition retenu par l'autorité de taxation, admettant certes que 20 actions avaient été achetées pour le prix unitaire de Fr. 500.-, mais relevant que 20 autres avaient été acquises pour le prix de Fr. 750.- et les 5 dernières pour le prix Fr. 2'000.- chacune. G. Les époux A. _____ ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 1987-1988 le 15 septembre 1987, sans y inclure le gain immobilier susmentionné. Une taxation provisoire notifiée le 23 décembre 1987 n'en tient pas compte non plus. Peu avant, M. A. _____ avait à nouveau saisi la Commission d'impôt pour la rendre attentive au fait qu'à son avis, la date déterminante pour la vente des actions de son épouse devait être celle du 30 septembre 1987 (date de la convention entre les actionnaires et M. H. _____), cela en raison de la nullité de la vente passée avec les acheteurs français. Cette question a été rediscutée entre les intéressés au début de l'année 1989, lors d'une entrevue au cours de laquelle les problèmes litigieux ont été abordés. A la suite de cet entretien, l'autorité fiscale a fait connaître sa position sur deux points, par lettre du 9 mai 1989 : elle estimait d'abord que la date déterminante pour la vente des actions devait être fixée au 1er mai 1986; elle considérait ensuite que les actions données en 1972 faisaient partie de la fortune commerciale du donateur et que cette participation n'avait pas changé de nature suite à la donation, étant donné que la donataire n'avait pas abordé l'administration fiscale en vue de procéder à un transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée. M. A. _____ a réagi par lettre du 8 juin 1989 dans laquelle il a contesté cette position. Par lettre du 23 juin 1989, la Commission d'impôt de Lausanne-District a informé les époux A. _____, en application de l'art. 98 al. 3 LI que leur taxation restait provisoire. H. Sur le plan de l'impôt cantonal et communal, une taxation définitive pour la période fiscale

1987-1988 a été notifiée aux époux A. _____ et à leur mandataire, la fiduciaire Sofidor SA, le 17 décembre 1992. Cette taxation inclut le gain immobilier précité et fixe le revenu imposable des contribuables à Fr. 398'500.-, la fortune étant arrêtée quant à elle à Fr. 1'382'000.-. Le 14 janvier 1993, la fiduciaire Sofidor a déposé une réclamation dans laquelle elle a repris les arguments développés précédemment par M. A. _____. Elle a en outre invoqué l'art. 98 LI et prétendu que la taxation provisoire notifiée le 23 décembre 1987 était devenue définitive, soutenant à cet égard que la Commission d'impôt n'avait aucun motif de différer la taxation au-delà du 30 juin 1989. I. Par envoi daté du 22 janvier 1993, la Commission d'impôt a adressé toute une série de documents relatifs à la période 1987-1988; il comportait en particulier deux lettres indiquant, à titre préliminaire, ce qui suit : "Vous avez recouru contre notre décision de taxation du 17 décembre 1992 concernant votre imposition 1987" (respectivement "votre imposition 1988"). Outre ces deux lettres et des documents ou bordereaux concernant l'imposition cantonale et communale, cet envoi comportait une pièce relative à l'impôt fédéral direct dont l'intitulé était le suivant : "bordereau complémentaire; selon décision de taxation pour l'impôt cantonal" ; il comportait au pied de celui-ci le bulletin de versement afférent audit impôt, par Fr. 38'596.-. Ce dernier document, contrairement à d'autres, n'a pas été transmis en copie à la fiduciaire Sofidor SA. J. Par décision datée du 15 mars 1993, l'ACI a rejeté la réclamation en matière d'impôt cantonal et communal. Dans cette décision, elle fait également allusion au bordereau complémentaire concernant l'impôt fédéral direct qu'elle qualifie de taxation définitive pour cette catégorie d'impôt, en ajoutant que celle-ci n'a pas été contestée par une réclamation et qu'elle est donc passée en force. Le 30 mars 1993, la fiduciaire Sofidor a déposé une réclamation en matière d'impôt fédéral direct contre la "taxation définitive" du 22 janvier précédent. Elle a notamment relevé que le document en question ne lui avait pas été notifié et ne comportait pas les indications permettant de l'identifier comme une décision de taxation définitive. K. Les époux A. _____ ont recouru au Tribunal administratif contre la décision sur réclamation précitée, par acte du 7 avril 1993. Indépendamment des questions de fond sur lesquels on reviendra plus loin, ils critiquent la manière selon laquelle a été transmise la "taxation définitive" en matière d'impôt fédéral direct et prétendent que la réclamation du 14 janvier 1993 devait de toute façon être comprise comme dirigée aussi bien contre la taxation en matière d'impôt cantonal et communal que contre celle concernant l'IFD. L. La réclamation en matière d'IFD a été rejetée par décision rendue le 28 avril 1993. Dans ce document, l'autorité de taxation considère, à titre principal, que la réclamation formée le 30 mars 1993 était tardive et, à titre subsidiaire, qu'elle aurait de toute manière dû être rejetée sur le fond. M. Les époux A. _____ ont déféré cette décision au Tribunal administratif par acte de recours motivé du 7 mai 1993. N. L'ACI a déposé des observations le 12 mai 1993. Du point de vue formel, elle maintient sa position quant à l'irrecevabilité de la réclamation dirigée contre la taxation en matière d'impôt fédéral direct. Sur le fond, elle estime que Mme A. _____ formait une société simple avec les autres actionnaires et que cette circonstance permet de qualifier le gain obtenu par la recourante de professionnel. Elle relève également que les 45 actions de la société faisaient partie de la fortune commerciale du père de la recourante - ce point n'est pas contesté - et qu'elles n'ont pas changé de nature lors de leur transfert à Mme A. _____, dans la mesure où celle-ci n'a jamais demandé qu'une taxation pour passage dans la fortune privée soit effectuée. L'ACI conclut donc au rejet des recours. Dans le cadre d'un complément d'instruction, les parties ont encore complété leurs moyens et produit diverses pièces. O. Le

Tribunal administratif a statué sans tenir d'audience de débats que les parties n'ont d'ailleurs pas requise. Considérant en droit : _____ 1. Le problème de l'entrée en force de la taxation communale et cantonale, ainsi que celui de la recevabilité du recours en matière d'impôt fédéral direct doivent être examinés prioritairement, dans la mesure où les réponses données pourraient rendre inutile l'examen des questions de fond que posent les deux recours. a) Selon les recourants, la taxation provisoire notifiée en décembre 1987 est entrée en force, et cela malgré l'avis qui leur a été notifié le 23 juin 1989 en application de l'art. 98 al. 3 LI. L'art. 98 LI a la teneur suivante : L'autorité de taxation peut procéder à une taxation provisoire sur la base des éléments déclarés ou admis par le contribuable. A défaut de taxation définitive à l'échéance d'un délai de 6 mois dès la fin de la période de taxation, la taxation provisoire devient définitive, sauf a) si le contribuable a tardé à donner des renseignements qu'il était en mesure de fournir; b) si des faits importants pour la taxation ne peuvent être établis. L'autorité fiscale en avise le contribuable. Faute d'avoir été modifiée dans la délai de quatre ans dès la fin de la période de taxation, la taxation provisoire devient définitive. En l'occurrence, à l'échéance du délai de six mois postérieur à la fin de la période de taxation, des faits importants pour la taxation n'étaient pas encore établis. En effet, la position des parties divergeait notamment sur la valeur d'acquisition d'une partie des actions de la SI E. _____ SA, les recourants alléguant un prix supérieur à celui retenu par l'autorité de taxation. Dans la mesure où, à fin juin 1989, il apparaissait que d'autres preuves pouvaient encore être administrées pour déterminer le prix d'acquisition déterminant, voire sur d'autres points de fait encore, c'est à bon droit que l'autorité précitée a maintenu leur taxation à l'état provisoire, en leur notifiant un avis conformément à l'art. 98 al. 3 LI (pour un exemple d'application de cette disposition, v. ATF du 27 octobre 1989 en la cause L. c/CCRI). Le moyen des recourants doit par conséquent être écarté. b) La taxation en matière d'impôt fédéral direct a été notifiée aux recourants le 22 janvier 1993 par un document intitulé : "bordereau complémentaire; selon décision de taxation pour l'impôt cantonal"; celui-ci n'a pas été transmis à la fiduciaire s'occupant des intérêts des époux A. _____. Une réclamation n'ayant été déposée que le 30 mars 1993, l'autorité intimée considère qu'elle se devait de la déclarer irrecevable. Outre qu'on peut se demander si le document en question remplit les conditions formelles minimales d'une décision de taxation, question sur laquelle on reviendra ci-après, il faut constater d'emblée qu'il n'a pas été notifié correctement, puisqu'il n'a pas été communiqué au mandataire des recourants, alors que l'autorité de taxation avait connaissance du rapport de représentation (v. déclaration d'impôt). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (v. dans ce sens, ATF 113 Ib 298), la notification n'est en effet valable que si elle est adressée au mandataire qui s'est annoncé à l'autorité fiscale. Or, on rappelle le principe selon lequel une notification incorrecte, notamment celle adressée au contribuable lui-même, ne saurait entraîner un préjudice pour celui-ci; cela ne signifie pas que la taxation irrégulièrement notifiée soit nulle, mais bien qu'elle peut être contestée après l'échéance du délai de réclamation ou de recours. On exige toutefois du contribuable qu'il se conforme aux règles de la bonne foi; le principe susmentionné subit par conséquent une exception consistant en ce que le recours ou la réclamation tardif (-ive) n'est plus pris en considération lorsque le contribuable a tardé indûment à contester la taxation, par exemple en payant le montant d'impôt dû (pour un exemple de ce type, v. Archives 59, 420). En l'espèce, on ne peut rien reprocher aux recourants : dès qu'ils ont reçu la décision sur réclamation du 15 mars 1993, dans laquelle il était fait état du document du 22 janvier qui n'avait pas été frappé d'un recours, ils l'ont immédiatement adressée à leur mandataire qui a déposé une réclamation le

30 mars 1993. La solution pourrait certes paraître curieuse dans la mesure où M.

A. _____ exerce la profession de ***** et qu'on peut partir de l'idée qu'il devait savoir comment réagir pour éviter que le couple ne se trouve dans une situation procédurale défavorable; elle ne s'impose pas moins, pour le motif que le contribuable qui a désigné un mandataire au su de l'autorité fiscale est en droit d'attendre que ce dernier reçoive les notifications des décisions formelles de taxation, de manière qu'il soit en mesure de sauvegarder les droits de son client (notamment de réclamation et de recours) et, plus concrètement, d'agir en temps utile en son nom. En l'occurrence, une attitude rigoureuse s'impose d'autant plus que le comportement de l'autorité intimée consistant à notifier les documents de taxation aux contribuables et une partie seulement de ceux-ci à leur mandataire est assurément très discutable et de nature à mettre en péril la sécurité des relations juridiques. A cela s'ajoute, comme on l'a vu, que la taxation définitive en matière d'impôt fédéral direct, datée du 22 janvier 1993, n'était nullement désignée comme telle, de sorte que l'on peut très sérieusement se demander si ce document comportait le contenu essentiel d'une décision de taxation, d'autant plus que l'indication de la voie et du délai de recours y faisait également défaut (sur le contenu des décisions de taxation, v.

Känzig/Behnisch, no 4 ss ad. art. 95 AIFD; Masshardt, no 7 ad. art. 95 AIFD; Jean-Marc Rivier, La réclamation et le recours fiscal, in RDAF 1991 p. 337 ss, spécialement p. 340 à 343; RDAF 1950, 269; Archives 19, 29). 2.

Sur le fond, l'autorité intimée défend les décisions attaquées par une argumentation présentant deux volets. D'abord, elle soutient que le paquet d'actions que la recourante a reçu de son père faisait partie de la fortune commerciale de ce dernier - ce point n'est pas contesté - et que ses biens n'ont pas changé de nature au moment de leur transfert; le bénéfice obtenu par la recourante lors de la vente de ces actions serait donc le fruit d'une aliénation d'un élément de son patrimoine commercial et devrait être imposé à ce titre (art. 20 al. 1 lit. b ou c LI; art. 21 al. 1 lit. a ou d AIFD). Ensuite, tout en reconnaissant que Mme A. _____ n'a à aucun moment exercé une quelconque activité dans le domaine immobilier, l'autorité intimée considère que celle-ci formait une société simple avec les autres propriétaires - dont la qualité de professionnels de l'immobilier n'est pas contestée - du capital social de la SI E. _____ SA et que cette appartenance entraîne l'assimilation du bénéfice obtenu en l'occurrence à un revenu provenant d'une activité professionnelle. a) La première partie de l'argumentation présentée ci-dessus serait parfaitement correcte si le transfert des actions en question de B. _____ à sa fille était intervenu par le biais d'une succession universelle. En effet, l'imposition du revenu ou du bénéfice de liquidation tiré d'un transfert de ce genre ne se fait ordinairement pas au moment de la succession, mais seulement au moment où le patrimoine transféré perd son caractère commercial. Tel est le cas notamment lorsque les héritiers affectent clairement ce patrimoine à des fins privées (v. Danielle Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, Archives 59, p. 137 ss, spécialement p. 153 et 165 ss; Ernst Höhn, Steuerrecht § 15, no 22; ATF 104 Ib 238, 104 Ib 385; v. surtout la casuistique rappelée par Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer 1985, p. 264 s.). Cette solution s'inscrit dans la pratique retenue à l'égard des entreprises en raison individuelle s'agissant du traitement fiscal du transfert de celles-ci à la fin de la carrière professionnelle de leurs dirigeants. On admet ainsi que l'entrepreneur qui cesse son activité principale, mais conserve des immeubles, détient ceux-ci à titre commercial aussi longtemps qu'il ne manifeste pas clairement sa volonté - notamment à l'égard du fisc - de les faire passer dans sa fortune privée (dans ce sens Danielle Yersin, op. cit. p. 162 ss et jurisprudence citée). Cela permet en règle générale de reporter le moment du

décompte final au moment de la liquidation de l'actif concerné (dans ce sens Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3e éd. § 7 no 55 et 56). Il en va de même en cas de transfert par voie de succession universelle, cette solution étant de nature à favoriser la poursuite de l'entreprise par le ou les héritiers du défunt (dans ce sens, v. Peter Gurtner, Geschäftsvermögen und Privatvermögen - Erbrechtlicher Uebergang von Unternehmungen, Archives 45,1), ainsi qu'en cas de donations portant sur l'entreprise dans son entier (Masshardt, op. cit., p. 265, qui cite l'arrêt paru aux Archives 22,342; dans le même sens Gurtner, op. cit., p. 10). Dans de telles hypothèses, les actifs commerciaux conservent leur nature après la dévolution successorale, un décompte fiscal n'intervenant dans la règle qu'au moment où les héritiers manifestent clairement leur volonté de les transférer dans leur fortune privée (Danielle Yersin, op. cit., p. 165). Il faut cependant distinguer les cas précités de la donation portant sur certains éléments déterminés des actifs de l'entreprise; selon la jurisprudence, une telle opération doit être analysée comme un prélèvement privé d'un actif commercial par l'entrepreneur et elle doit nécessairement donner lieu au décompte fiscal (RDAF 1991, 455 s. = Archives 59, 476 = StE 1989 P 23.1 no 20; v. aussi ATF 102 Ib 52, cons. 2 = RDAF 1977, 105; v. aussi Danielle Yersin, op. cit., p. 164, et Masshardt, op. cit., p. 265). Dans le cas d'espèce, il est établi que B. _____ s'est d'abord séparé du capital-actions de C. _____ SA en 1967, en le transférant à son fils, puis a fait donation de sa participation dans la SI E. _____ SA à sa fille en 1972; ce dernier transfert ne portait donc pas sur l'ensemble du patrimoine de son entreprise, dont il n'avait d'ailleurs plus la maîtrise. Par conséquent, c'est à tort que l'ACI a appliqué la solution retenue en matière successorale - qui correspond en quelque sorte à un report d'imposition - au lieu de celle valable habituellement pour les donations ne portant pas sur l'entreprise dans son ensemble. Le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée (du donateur) s'est donc produit soit au moment de la donation, soit au moment où l'usufruit sur les actions a disparu, du fait du décès de B. _____. Dans les deux cas, la perception de l'impôt sur le revenu correspondant à ce transfert dans la fortune privée du père de la recourante n'est aujourd'hui plus possible, tant en matière cantonale et communale qu'en matière d'impôt fédéral direct (le droit de taxer ou de la créance fiscale étant prescrits).

b) La participation à une société de personnes constitue généralement un indice important dans la qualification de l'activité immobilière du contribuable. Si celle-ci se livre au commerce d'immeubles - lequel est défini selon les mêmes critères que pour l'individu agissant seul - le bénéfice qui en découle est, en règle générale, considéré comme commercial chez chacun des associés, qu'ils aient eu ou non une activité personnelle dans le cadre de la société de personnes. C'est en effet l'activité de la société considérée comme une entité économique qui est prise en compte et la qualification du gain réalisé par la société rejaillit en principe sur les participants (pour une exception, v. Archives 40,385, voir aussi TA, arrêt du 4 août 1994 FI 93/059, mais cette seconde exception est sans intérêt ici); Il est alors sans importance que, notamment, certains d'entre eux se soient bornés à apporter des fonds sans exercer d'activité effective. C'est sur ces principes, dégagés de la jurisprudence fédérale par Danielle Yersin (op. cit., p. 144 s.), que se fonde l'autorité intimée pour assimiler le bénéfice obtenu par Mme A. _____ à un revenu provenant d'une activité professionnelle, étant précisé que le statut professionnel des autres titulaires du capital-actions de la SI E. _____ SA n'a jamais été contesté. S'il apparaît certain que les autres titulaires du capital-actions poursuivaient un but commun consistant à fournir du travail à leur entreprise et, de ce fait, formaient entre eux une société simple, à tout le moins tacite, on ne peut pas en dire autant de la recourante. Apparaît décisif à cet égard le fait que Mme A. _____ n'a pas choisi de

devenir propriétaire d'une part du capital social de la SI E. _____ SA. Sa participation au but commun des autres actionnaires ne peut donc pas se déduire du simple fait qu'elle est devenue titulaire d'une partie du capital-actions, mais doit être mise en évidence sur la base d'autres indices. Or, c'est en vain qu'on cherche de tels indices dans le dossier et l'autorité intimée n'en a pas non plus avancés (s'agissant de la situation postérieure au décès de B. _____, elle invoque seulement sans y croire et sans convaincre l'intervention prétendument "commune" de la Fiduciaire ***** en 1987; Mme A. _____ a souligné à juste titre que cette mandataire est intervenue abusivement en son nom). Dans ces conditions, on s'en tiendra à la jurisprudence qui considère que celui qui se voit imposer une collaboration avec des professionnels de l'immobilier ou qui se retrouve, malgré lui, en situation de copropriété avec un tiers, lui-même commerçant en immeubles, n'exerce pas d'activité professionnelle dans la mesure où il déploie une activité dont l'intensité n'excède pas la simple administration de la fortune (Archives 40, 385; pour un exemple en sens contraire, où la poursuite de la société simple par un héritier a été considérée comme établie, malgré l'art. 545 al. 1 ch. 2 CO, v. St E 1985 B 23.1 n°6). Le bénéfice obtenu par la recourante à l'occasion de la vente de son paquet d'actions est ainsi un gain en capital privé. Il peut donc uniquement être imposé sur la base des art. 40 ss LI. 3. Les recours doivent ainsi être admis. Compte tenu de cette issue, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres questions discutées en cours de procédure (valeur d'acquisition du paquet d'actions, date de la vente de celui-ci, for d'imposition intercommunal). En application de l'art. 55 LJPA, les frais seront laissés à la charge de l'Etat. Il reste à déterminer si les recourants ont droit à des dépens. Selon la jurisprudence, la partie qui a agi dans sa propre cause peut exceptionnellement prétendre à des dépens pour son activité personnelle lorsque la cause est complexe, son enjeu important, que le travail effectué a entravé notablement l'activité professionnelle ou entraîné une perte de gain, enfin, s'il est raisonnablement proportionné au résultat obtenu (ATF 110 V 72, cons. 7 et 132 cons. 4d; 113 Ib 353). Le tribunal estime que la présente espèce ne constitue pas un cas exceptionnel. En effet, dans un premier temps, jusqu'au stade de la réclamation, les recourants ont été assistés par leur mandataire fiscal, puis, lorsqu'il est entré en jeu, M. A. _____ s'est attaché principalement à développer l'argumentaire qu'avait déjà établi la fiduciaire Sofidor en procédure de réclamation. La conclusion en dépens sera dès lors rejetée. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Les recours sont admis. II. a) La décision sur réclamation rendue le 15 mars 1993 par l' Administration cantonale des impôts en matière d'impôt cantonal et communal est annulée et le dossier retourné à l'autorité intimée pour nouvelle taxation dans le sens du cons. 3 in fine. b) La décision sur réclamation rendue le 28 avril 1993 par la Commission d'impôt et recette de Lausanne-district en matière d'impôt fédéral direct est annulée. III. Les frais de justice sont laissés à la charge de l'Etat. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 5 décembre 1994 Au nom du Tribunal administratif : Le président

: Le greffier : Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint. La présente décision, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les 30 jours dès sa notification (art. 97 ss OJF).