

VD_OMNI FI.1995.0014 vom 22. Mai 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-05-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0014

FR: VD_OMNI FI.1995.0014 du 22 mai 1996

IT: VD_OMNI FI.1995.0014 del 22 maggio 1996

Regeste

c/Commission d'impôt de Nyon | Nature de cette procédure; en l'occurrence a permis de corriger le vice de la procédure de taxation. .

Erwägungen

E. 30

décembre 1986, puis le 30 janvier 1987) n'avaient trait qu'à la taxation intermédiaire et étaient fondées sur les éléments ressortant de la déclaration "définitive" déposée par le mandataire de X._____ le 22 juillet 1986, correspondant aux revenus effectifs réalisés postérieurement à la création de X._____ SA. Il en allait de même de la notification de la taxation pour l'impôt fédéral direct, intervenue le 24 avril 1987. Au contraire, la décision du 14 décembre 1989, rendue aussi bien en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct, faisait suite aux déclarations pour l'imposition des gains en capital, déposées le 10 décembre 1986. Sans doute, ces dernières déclarations concluaient à un bénéfice en capital égal à zéro; il n'en reste pas moins que ni l'avis de taxation et répartition intercantonale des éléments imposables valables pour 1985-1986, ni l'avis de répartition de l'impôt communal n'indiquaient d'aucune manière qu'ils avaient trait également aux bénéfices en capital réalisés, cas échéant, à la suite du passage de l'entreprise de X._____ en société anonyme; on ne peut tirer d'autres conclusions des notifications du 30 janvier 1987. Quant à la notification de la taxation et des impôts 1985 et 1986 en matière d'impôt fédéral direct, datée du 24 avril 1987, elle ne saurait, moins encore que les documents précédents, être interprétée comme couvrant les bénéfices en capital précités. On peut tout au plus relever que, d'ordinaire, les autorités fiscales procèdent simultanément à la taxation intermédiaire pour changement d'activité et à la taxation sur les bénéfices en capital dans le cas de l'art. 29 al. 1 lit. b LI; il n'y a cependant aucune règle qui imposerait de procéder de cette manière. Rien n'indique, au surplus, que l'autorité fiscale aurait renoncé, en quelque sorte par acte concluant encore à prélever un impôt sur les bénéfices en capital ou qu'elle aurait admis la déclaration du 10 décembre 1986 portant sur cet objet et arrêtant leur montant à 0, par exemple de manière implicite dans la décision du 30 décembre 1986. Cela étant et en conclusion sur ce point, le tribunal ne saurait retenir que les décisions du 30 décembre 1986, respectivement du 24 avril 1987 avaient trait à la question de l'imposition des bénéfices en capital, au titre de l'art. 29 al. 1 lit. b, respectivement au titre de l'art. 43 al. 1 AIFD; dans la mesure où elles n'ont pas tranché cette question, elles ne sauraient avoir force de chose jugée à cet égard et ne pouvaient donc empêcher que les autorités fiscales statuent sur ce point, ce dans le cadre de la décision du 14 décembre 1989. b) Le recourant soutient en outre que cette dernière décision a été rendue par une autorité incompétente, aussi bien en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct. aa) Dans le premier domaine, on observera que l'ACI assume au premier chef la responsabilité

de la surveillance des autorités de taxation (art. 75 LI); à ce titre, elle a la faculté de leur adresser les instructions nécessaires pour assurer une application juste et uniforme de la loi et de ses dispositions d'exécution. On ajoutera que la relation entre ces autorités relève d'un lien de subordination. Or, dans ce cadre, particulièrement lorsque, comme en l'espèce, l'affaire soulève des questions juridiques complexes, l'autorité supérieure peut exercer, il est vrai à titre exceptionnel, un pouvoir d'évocation et traiter elle-même une affaire déterminée dont était saisie auparavant une autorité subordonnée (voir sur ce point Pierre Moor, Droit administratif III 20 s.). De toute manière, à supposer que l'autorité supérieure ait outrepassé ses compétences, l'on ne se trouverait là qu'en présence de motifs d'annulabilité et non de nullité, comme le soutient le recourant (dans ce sens, v. Moor III, 21). bb) Les remarques qui précèdent valent également en matière d'impôt fédéral direct; on se réfère au surplus à l'art. 93 AIFD, qui était applicable lorsque la décision du 14 décembre 1989 a été rendue, disposition qui comporte des règles similaires à celles qui découlent de l'art. 75 LI. cc) On ajoutera encore que la procédure de réclamation, dont on peut admettre qu'elle s'inscrit dans la procédure de taxation ou tout au moins dans son prolongement, est destinée à permettre aux contribuables d'exiger que l'autorité de taxation procède à une reconsidération complète du dossier. Dans ces conditions, la procédure de réclamation a pour effets de réparer ou de couvrir les vices éventuels de la procédure de taxation. On citera d'ailleurs à ce propos un arrêt du Tribunal fédéral du 17 février 1978 (Archives 47, 541 = RDAF 1979, 78, spéc. consid. 7); dans cette affaire, qui concerne un problème d'appel à la responsabilité solidaire de liquidateurs en matière d'impôt anticipé, le Tribunal fédéral a admis, quand bien même la décision initiale n'avait pas été notifiée à deux des liquidateurs et que le dispositif de celle-ci ne les visait pas, que la procédure de réclamation avait pleinement corrigé le vice concernant ces derniers. On ne voit pas qu'il convienne d'adopter une autre solution dans le cas d'espèce. Cela étant, le grief formulé ici par le recourant ne peut qu'être écarté.

2. X. _____ soulève par ailleurs le moyen tiré de la prescription, à nouveau aussi bien en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct. a) En droit cantonal, le siège de la matière se trouve aux articles 98a et 118 LI. Selon cette dernière disposition, les créances fiscales ne se prescrivent pas avant l'entrée en force de la décision de taxation; on ne saurait dès lors en déduire que la prescription serait en l'occurrence acquise. Par ailleurs l'art. 98a LI, dans la teneur qui était la sienne jusqu'au premier juillet 1991, prévoyait la suspension de la prescription du droit de taxer durant la procédure de recours, ouverte en l'espèce par le dépôt du pourvoi du 5 décembre 1989. En outre, cette disposition a été complétée dès le premier juillet 1991 en ce sens que la prescription est également suspendue désormais pendant la durée des procédures de réclamation; ainsi le recours initial, traité par la suite comme réclamation, a entraîné la suspension du délai de prescription du droit de taxer, cela dès le 5 décembre 1989, celle-ci perdurant d'ailleurs actuellement. Le moyen tiré de la prescription ne saurait dès lors être admis en matière d'impôt cantonal et communal. b) En matière d'impôt fédéral direct, il faut se rapporter à l'art. 128 AIFD, qui prévoit un délai de prescription de cinq ans pour les créances fiscales; cette disposition était assurément applicable, en effet, entre le 14 novembre 1989, date de la décision initiale, et le 20 décembre 1994, soit le jour de la notification de la décision sur réclamation en matière d'impôt fédéral direct. On observera tout d'abord qu'il est exact que le délai de prescription de la créance fiscale de l'art. 128 AIFD courait malgré l'existence d'une procédure de réclamation. Cependant, la notification du bordereau d'impôt fédéral direct le 21 décembre 1989 a assurément interrompu le cours de ce délai et en a fait courir un nouveau. Ainsi, lors de la notification, le 20 décembre

1994, de la décision sur réclamation, la prescription n'était pas acquise, de justesse il est vrai, mais peu importe. 3. Le recourant s'en prend encore à la communication spontanée adressée aux autorités de l'AVS. On ne s'y attardera cependant pas longtemps. En effet, pas plus que les informations que s'adressent les autorités fiscales entre elles, la communication remplie par l'autorité fiscale à l'intention d'une caisse AVS ne constitue-t-elle une décision sujette à recours. S'agissant du cas particulier d'un gain en capital, la communication, qui n'est pas adressée au contribuable et assuré, ne saurait déployer des effets juridiques, indépendamment d'une décision de taxation; au demeurant, une telle communication ne peut entraîner l'entrée en force d'une taxation à cet égard, alors que la décision de l'autorité fiscale serait par ailleurs contestée. Autrement dit, même si l'art. 23 RAVS précise que les caisses AVS sont liées par les décisions des autorités fiscales, cela ne vaut que pour les décisions entrées en force et non pour les communications, qui ne seraient pas fondées sur de telles décisions; tel n'est à fortiori pas le cas lorsque la communication ne revêt qu'un caractère purement provisoire, ce qui était le cas en l'espèce, comme l'a admis l'autorité intimée. On observera d'ailleurs que le Tribunal des assurances ne s'y est pas trompé, puisqu'il a constamment interpellé l'autorité intimée pour savoir si sa décision de taxation était finalement passée en force. On peut dès lors se demander, dans la mesure où l'autorité intimée a admis en procédure que sa communication de novembre 1989 n'avait qu'un caractère purement provisoire, si les conclusions prises à cet égard par le recourant ont encore un objet; on doit surtout retenir que de telles communications, faute de constituer des décisions, ne sont pas sujettes à recours. Dès lors, les conclusions prises par le recourant dans son recours du 17 janvier 1995, tendant à ce que dite communication soit déclarée nulle ou soit révoquée, devront être considérées comme irrecevables.

4. Il reste enfin à traiter la question de fond. X. _____ devait être considéré comme un professionnel de l'immobilier, exerçant une activité indépendante avant la taxation intermédiaire. Dès lors, il importe de déterminer si les gains immobiliers qu'il a réalisés dans le cadre de son entreprise individuelle jusqu'au 18 décembre 1984 doivent être traités au titre de l'imposition du revenu ordinaire - auquel cas ils tombent dans la brèche de calcul résultant de la taxation intermédiaire - ou au contraire si tout ou partie de ceux-ci doivent être considérés comme des bénéfices en capital, au sens des art. 43 al. 1 AIFD, respectivement 29 al. 1 lit. b LI. a) Selon l'art. 43 al. 1 AIFD, si l'assujettissement à l'impôt cesse ou qu'il soit procédé à une taxation intermédiaire (art. 96), un impôt annuel entier est dû, en plus de l'impôt ordinaire sur le revenu, sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur au sens de l'art. 21 al. 1er lit. d et f, réalisés durant la période de calcul et la période de taxation, au taux applicable à ce dernier revenu. D'après l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD, tombent en particulier dans le calcul de l'impôt, les bénéfices en capital qui sont obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation des biens, tels que les bénéfices sur immeubles, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise (cf. ATF 115 1b 265 consid. 1; arrêt Administration fédérale des contributions c. S. du 21 novembre 1991, in *Revue fiscale* 47/1992 p. 556). Il est également admis que le transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée donne lieu à une réalisation imposable (ATF 112 1b 82 consid. 3 = *Archives* 57 p. 209; *Archives* 49 p. 61). Les conditions d'une imposition des bénéfices en capital sont donc l'existence d'une fortune commerciale, l'obligation de tenir des livres et l'existence d'un acte de réalisation (v. sur ce point ATF du 20 avril 1993, AFC c/ Tribunal administratif du canton de Vaud et S.). b) L'art. 29 LI, qui porte notamment - selon sa note marginale (v. aussi la note marginale de l'art. 43 AIFD) - sur les bénéfices en capital, prévoit la perception

d'un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire sur le revenu à la fin de l'assujettissement ou en cas de taxation intermédiaire sur les bénéfices mentionnés à l'art. 20 al. 2 lit. c, obtenus durant la période de calcul et la période de taxation. Cette dernière disposition, dans la teneur qui était la sienne en 1984, s'énonçait ainsi : "Sont notamment considérés comme revenus imposables : [...] c) le bénéfice net provenant de l'aliénation, de la réalisation, du transfert dans la fortune privée ou de la réévaluation comptable d'éléments matériels et immatériels de la fortune commerciale. L'art. 29 est réservé". On considère généralement que cette réglementation coïncide, pour ce qui est de l'objet de l'impôt spécial, avec celle prévue en matière d'impôt fédéral direct, sous réserve de la condition relative à l'obligation de tenir des livres, qui n'est prévue que dans ce dernier domaine, mais non en matière d'impôt cantonal et communal (v. à ce propos Danielle Yersin, Les gains en capital considérés comme revenus d'une activité lucrative, Archives 59, 137, spécialement p.139 et 159; les recourants paraissent cependant contester ce point). c) On retiendra en premier lieu que les conditions d'une imposition des bénéfices en capital, tels que rappelées plus haut sous lettre a, soit l'existence d'une fortune commerciale du contribuable, l'obligation de tenir des livres (en matière d'impôt fédéral direct seulement) et l'existence d'un acte de réalisation, sont toutes remplies dans le cas d'espèce; au demeurant X. _____ ne conteste pas ce point. N'est en définitive litigieuse que la question de savoir si les gains immobiliers réalisés par le recourant durant la période 1983-1984, sont susceptibles d'une imposition au titre de l'impôt annuel entier (art. 43 AIFD), respectivement au titre de l'impôt unique et distinct de l'art. 29 LI au motif qu'ils constitueraient, selon le recourant, un revenu ordinaire et non un gain en capital, suivant l'avis de l'autorité intimée. 5. On traitera d'abord de la problématique posée par l'impôt fédéral direct. A cet égard, le régime d'imposition de l'art. 43 AIFD doit être rapproché de celui de l'art. 53 al. 2 de ce même texte, qui prévoit également un impôt annuel entier lié à la liquidation des personnes morales, sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur réalisés pendant la période de calcul et la période de taxation; cette disposition renvoie d'ailleurs à l'art. 43 AIFD. a) La jurisprudence expose la ratio legis de ces dispositions; il s'agit notamment d'éviter que, par le jeu de la fin de l'assujettissement et partant d'une imposition pro rata temporis, la dissolution de réserves latentes peu avant la liquidation échappe en tout ou partie à l'impôt; le régime de l'impôt spécial est ainsi destiné à pallier les effets de la brèche de calcul et joue en quelque sorte le rôle d'un décompte final avec le fisc. S'agissant de la question plus spécifique examinée ici, le Tribunal fédéral a jugé, dans le cadre de l'art. 53 al. 2 AIFD, que les bénéfices immobiliers obtenus par une société immobilière lors de la vente par parcelles d'un ensemble de terrains, étaient imposables de ce chef, quand bien même ils constituaient des rendements commerciaux ordinaires (Archives 25, 247 = RDAF 1957, 188; v. l'appréciation critique de Ernst Käzlig, Wehrsteuer, II, no 18 ad. art. 53 AIFD). Dans un arrêt ultérieur (Archives 34, 159 = ATF 91 I 108), le Tribunal fédéral a retenu une solution similaire dans le cadre de l'art. 43 AIFD; il s'agissait de deux contribuables qui avaient transformé leur société simple, active dans le commerce d'immeubles, en une société anonyme. Dans ce cadre, il a retenu que les conditions posées par l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD étaient réalisées s'agissant des gains immobiliers obtenus durant le période de calcul et la période de taxation. L'arrêt relève qu'une double imposition est exclue, dès lors que les gains pris en compte dans le cadre de l'art. 43 AIFD ne peuvent être pris en considération dans le calcul de l'imposition ordinaire à forme des art. 42 et 41 al. 4 AIFD. Danielle Yersin, commentant ces arrêts (nuancés de manière peu claire par un arrêt paru au StE 1989 B 23.1 no 20, consid. 6), en conclut ce qui suit pour le contribuable

astreint à tenir des livres (op. cit. p. 158) : "En fin d'assujettissement ou en cas de taxation intermédiaire, il est également imposé sur tous ses gains immobiliers au chef de l'art. 43 AIFD. Il n'y a pas lieu d'exclure du gain imposable selon l'art. 43, les bénéfices sur immeubles-marchandises pour les mettre au bénéfice de la lacune d'imposition". A vrai dire, le bref exposé de jurisprudence qui précède doit être complété par la mention de l'arrêt paru à la Revue fiscale 1992, 556 (spécialement consid. 6). Selon cet arrêt, seuls de véritables bénéfices en capital ou augmentations de valeur sont soumis à cet impôt spécial, non pas les bénéfices ordinaires d'exploitation, réalisés dans la gestion courante de l'entreprise; sans doute, des gains en capital au sens de cette disposition peuvent être réalisés aussi bien sur les actifs immobilisés que sur les actifs circulants, mais il reste que celle-ci ne vise que les gains extraordinaires. L'arrêt ajoute enfin que, dans le cas d'espèce, on ne saurait reprocher à l'autorité fiscale d'avoir imposé de cette manière des revenus ordinaires d'un professionnel de l'immobilier; on notera en effet que, dans le cas d'espèce, l'intéressé avait aliéné les 21 immeubles dont il était propriétaire durant les années 1985 et 1986, soit aussitôt avant son départ pour l'Espagne intervenu le 1er janvier 1987; cette manière de procéder pouvait assurément être considérée comme une véritable liquidation, dégageant en réalité un bénéfice extraordinaire. b) Sous réserve de Danielle Yersin, la doctrine paraît plutôt critique à l'égard de la jurisprudence du Tribunal fédéral (le dernier arrêt précité mis à part, lequel n'a pas été commenté jusqu'ici). Pour les auteurs, en effet, les revenus ordinaires d'exploitation, même lorsqu'ils découlent de la vente d'immeubles, ne sauraient être considérés comme des bénéfices en capital au sens des art. 43 et 21 al. 1 lit. d AIFD; à leurs yeux, l'impôt spécial ne peut avoir pour objet que des revenus extraordinaires (dans ce sens Käzlig, op. cit. .I, no 222 ad. art. 21 AIFD; v. aussi Francis Cagianut / Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3e éd. § 20 no 22, qui renvoient à la définition des revenus extraordinaires au § 5 no 36). Ainsi, dans la mesure où l'autorité de céans se rallierait aux avis émis par Käzlig ou Cagianut/Höhn, force serait d'admettre que les revenus immobiliers réalisés par X. _____ en 1983 et 1984 devraient échapper à l'imposition au titre de l'art. 43 AIFD; compte tenu de la taxation intermédiaire, ils ne feraient pas non plus l'objet d'une imposition au titre des revenus ordinaires. c) L'AFC a toutefois invoqué une décision non publiée du Tribunal fédéral du 2 mai 1995 (cause 2A.407/1994), qui avait trait à une affaire genevoise. Le contribuable a conduit une promotion portant sur des lots de PPE, ce entre 1980 et 1986. Au lieu de comptabiliser au fur et à mesure les recettes de ses ventes, il ne les a passées en compte qu'au moment où la globalité a été aliénée, soit en 1986. Il a ensuite annoncé avoir cessé ses activités dès cet exercice et avoir fait passer les immeubles qui étaient encore en sa possession dans sa fortune privée. En procédure, il faisait valoir que les revenus immobiliers concernés devaient entrer dans son revenu ordinaire (tel avait été le cas par le passé déjà), de sorte que lesdits revenus, réalisés durant la brèche de calcul, échappaient à l'impôt ou n'étaient imposés, à tout le moins, que partiellement, en raison de la taxation intermédiaire. La CCRI du canton de Genève a admis ce point de vue, en tous les cas partiellement; selon l'arrêt de cette autorité, l'autorité fiscale devait procéder à une ventilation entre les revenus extraordinaires, sujets à l'imposition selon l'art 43 AIFD, respectivement les revenus ordinaires échappant à celle-ci. Le recours de l'AFC, invoquant précisément l'arrêt publié aux Archives 34, 159 et l'opinion de Danielle Yersin, visait à obtenir une imposition au titre de l'art. 43 AIFD de l'ensemble des revenus immobiliers précités. Le Tribunal fédéral lui a donné raison; dans son arrêt, il rappelle tout d'abord sa jurisprudence selon laquelle les bénéfices sur vente d'immeubles peuvent remplir simultanément les conditions de l'art. 21

al.1 lit. a AIFD et de la lettre d de cette même disposition. Il invoque ensuite un argument de texte en soulignant que cette dernière règle prévoit l'imposition des "bénéfices en capital obtenus [...] par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles" (cons. 4b); il en déduit - encore que sur ce point la motivation de l'arrêt ne soit pas parfaitement claire - que les gains réalisés par un professionnel de l'immobilier dans le cadre de ventes d'immeubles doivent toujours être considérés comme des bénéfices en capital, au sens des art. 43 et 21 al. 1 lit d AIFD, quand bien même ils seraient susceptibles aussi d'entrer dans le revenu ordinaire de l'intéressé. Outre l'argument de texte déjà évoqué, l'arrêt souligne également le caractère non périodique des bénéfices obtenus dans le commerce d'immeubles, ce qui rendrait illusoire la ventilation qu'entendait opérer l'autorité genevoise entre la part des bénéfices correspondant à une dissolution de réserves latentes et celle représentant le bénéfice d'exploitation ordinaire. Ce faisant, le Tribunal fédéral s'est rallié à la solution suggérée par Danielle Yersin et citée plus haut. d) L'autorité de céans, pour sa part, n'entend pas s'écarter de la jurisprudence du Tribunal fédéral, même si l'arrêt non publié précité n'examine pas en détail les critiques émises à ce propos dans la doctrine. On relèvera, dans la ligne de l'interprétation littérale de l'art. 21 al.1 lit. d AIFD adoptée dans ce jugement, que les biens immobiliers présentent une nature particulière par rapport à d'autres biens, appelant fréquemment l'adoption de règles ou de solutions spécifiques; il est notamment parfaitement raisonnable - et par ailleurs conforme au principe de l'égalité de traitement (v. dans le même sens, v. ATF non publié précité, cons. 4d) - d'admettre que la réalisation de bénéfices sur immeubles constitue toujours un gain en capital, au sens des art. 43 et 21 al. 1 lit. d AIFD, quand bien même ils pourraient entrer, comme en l'espèce, dans la taxation ordinaire d'un commerçant professionnel d'immeubles. e) On relèvera enfin que le recourant, à cet égard, se borne à invoquer brièvement une violation du principe de la légalité, argument qui doit être écarté, comme on l'a vu. En revanche, il ne conteste nullement, tout au moins si l'on s'en tient à son dernier courrier du 11 janvier 1996, le calcul des bénéfices en capital faisant l'objet de la présente imposition; ce dernier ne peut donc qu'être confirmé ici. f) Le recours formé en matière d'impôt fédéral direct doit dès lors être rejeté. 6.

En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 29 LI prévoit la perception d'un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire s'agissant de diverses indemnités ou de bénéfices en capital, notamment ceux "provenant de l'aliénation [...] d'éléments matériels [...] de la fortune commerciale" (selon la formule de l'art. 20 lit. c en relation avec l'art. 29 al.1 lit. b LI). Pour l'autorité intimée, les considérations émises plus haut en matière d'impôt fédéral direct sont également valables en droit cantonal. On remarquera tout d'abord que le législateur cantonal de 1956 s'est fixé comme objectif important de simplifier les procédures de taxation en adoptant des principes semblables à ceux de l'impôt fédéral direct (BGC août 1956, 701); il apparaît d'ailleurs effectivement que le régime découlant de la LI s'avère fréquemment très proche de celui de l'AIFD (il en va ainsi notamment de la notion de professionnel de l'immobilier, à propos de laquelle la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct, respectivement celle fondée sur le droit vaudois coïncident : v. à ce propos RDAF 1992, 363; l'exposé des motifs de la loi du 28 novembre 1962 fait d'ailleurs allusion à la jurisprudence fédérale : BGC novembre 1962, 254; s'agissant de l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD, il se distingue de l'art. 20 al. 2 lit. c LI essentiellement par le fait qu'il s'applique aux entreprises astreintes à tenir des livres : dans ce sens, Danielle Yersin, op. cit. p. 159). Cela n'exclut pas, bien sûr, des divergences entre ces deux textes, en raison notamment de leur formulation différente. Dans le cas particulier, il convient de vérifier principalement si le champ d'application de la lettre b est

complètement distinct de celui de la lettre c de l'art. 20 al. 2 LI ou au contraire si, comme en droit fédéral, ces deux règles se recoupent en partie, de sorte qu'elles pourraient trouver application cumulativement dans certaines hypothèses. Le tribunal retient, comme en droit fédéral, que certains revenus sont précisément susceptibles de réaliser les conditions d'application tant de la lettre b que de la lettre c de l'art. 20 al. 2 LI; tel doit être le cas des gains sur ventes d'immeubles réalisés par un professionnel de l'immobilier, pour les motifs déjà examinés au considérant précédent. En outre, il faut admettre que les immeubles réalisés par X. _____ même s'ils peuvent être considérés comme des immeubles-marchandises (d'où application possible de la lettre b), constituent néanmoins simultanément des éléments matériels de la fortune commerciale, susceptibles de dégager un bénéfice en capital au sens de la lettre c de l'art. 20 al. 2 LI. Enfin, on relèvera encore que l'application cumulative de ces deux règles n'entraîne pas encore une double imposition, au titre de l'impôt unique et distinct, d'une part, et dans le cadre de l'impôt sur le revenu ordinaire, d'autre part; en effet, les éléments soumis au premier échappent nécessairement au second. Cela résulte de la teneur de l'art. 29 LI qui parle d'un "impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire" et d'une interprétation raisonnable de cette règle (le passage de l'exposé des motifs portant sur ce point, BGC août 1956, 712, doit précisément être compris dans ce sens). Le recours déposé en matière d'impôt cantonal et communal doit ainsi être écarté, lui aussi. 7. Vu l'issue des recours, un émolument d'arrêt fixé à Fr. 7'500.- doit être mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.