

VD_OMNI FI.1997.0049 vom 15. April 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-04-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0049

FR: VD_OMNI FI.1997.0049 du 15 avril 1999

IT: VD_OMNI FI.1997.0049 del 15 aprile 1999

Regeste

c/ACI | Le contribuable n'a pas démontré l'existence de toutes les impenses qu'il a invoquées, ni le caractère arbitraire de la taxation (initialement prononcée d'office) telle que modifiée en cours de procédure.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 15.04.1999 FI.1997.0049

c/ACI | Le contribuable n'a pas démontré l'existence de toutes les impenses qu'il a invoquées, ni le caractère arbitraire de la taxation (initialement prononcée d'office) telle que modifiée en cours de procédure.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 15 avril 1999 sur le recours formé par A. _____, à _____, représenté par Roger Lugin, expert-comptable diplômé, Mon-Repos 14, 1005 Lausanne, contre la décision rendue sur réclamation par l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI) le 20 février 1997, relative à la taxation de l'impôt sur les gains immobiliers et un prononcé d'amende, en relation avec la vente de la parcelle 1 _____ de X. _____, réalisée en 1991. * * * * *
* * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Philippe Maillard et M. Dino Venezia, assesseurs. Vu les faits suivants: A. _____ Feu B. _____ était propriétaire de la parcelle 2 _____ du cadastre de la commune de X. _____, au lieu-dit " _____ ". Situé au bord du lac, ce bien-fonds comportait alors 32'600 m²; y était érigée une maison de maître de deux étages sur rez, construite en 1895, communément appelée "Château C. _____ ", et plusieurs dépendances, dont le bâtiment ECA no 3 _____, désignée comme étant la maison du jardinier. Dans le cadre du partage de la succession de feu B. _____, les héritiers ont divisé la parcelle 2 _____ en plusieurs lots, l'un d'entre eux constituant désormais la parcelle no 1 _____, de 7929 m², supportant la maison du jardinier; quant à la nouvelle contenance de la parcelle 2 _____, comprenant le château "C." , elle était désormais de 4'890 m². B. _____ Quoi qu'il en soit, A. _____ a engagé en 1979 des pourparlers avec l'hoirie B. _____ en vue de l'acquisition de diverses parcelles, dont les biens-fonds nos 2 _____ et 1 _____. En définitive, par acte du 13 décembre 1979, il a acquis en nom propre la parcelle 1 _____; simultanément, la SI E. _____ SA (dont le capital-actions était détenu en totalité par la compagnie financière _____ SA, dont l'actionnaire unique était A. _____) a acquis pour sa part la parcelle no 2 _____. Aussitôt après son acquisition, A. _____ a divisé la parcelle 1 _____, pour en aliéner une partie (parcelles 4 _____ et 5 _____). Ultérieurement, soit le 22 janvier 1987, la SI E. _____ SA a vendu à A. _____ une surface de 1'809 m² de la parcelle 2 _____, qui a été réunie à la parcelle 1 _____. C. _____ A. _____, qui envisageait, selon ses déclarations, faire de la maison du jardinier son domicile, a engagé d'importants travaux sur ce bâtiment (no ECA 3 _____)

durant les années 1982-1983. Il indique que ce dernier se trouvait alors dans un état de délabrement avancé, raison pour laquelle il a dû y investir des montants considérables. Quoi qu'il en soit, lors de la nouvelle estimation fiscale, effectuée après travaux, ce sont des montants totalisant 520'000 fr. qui ont été annoncés comme coûts de la transformation.

D. Par acte authentique du 10 septembre 1991, A. _____ a vendu la parcelle 1***** de X. _____, pour un prix de 3 millions de francs. E. _____ Le 16 octobre 1991, la Commission d'impôt de Y. _____ a fait parvenir une déclaration d'impôt sur les gains immobiliers à Roger Lugrin, à Lausanne, mandataire du contribuable; un délai au 31 octobre 1991 était donné pour la remplir et la retourner. Le délai a été prolongé au 30 novembre 1991, suite à un téléphone du 1er novembre 1991, puis au 15 février 1992 suite à un téléphone du 21 janvier 1992. Un rappel a été envoyé au mandataire le 4 avril 1992, donnant un dernier délai au 15 avril 1992, avec copie à A. _____. En l'absence de réponse, la commission d'impôt a notifié le 8 mai 1992 une décision de taxation d'office à M. Lugrin, fixant le gain imposable à 2'076'000 fr. et une amende de 5'000 fr., conformément à l'art. 130, al. 1 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI); une copie était adressée à M. G. _____. Agissant par l'intermédiaire de Roger Lugrin, A. _____ a formé une réclamation contre cette décision; il relevait notamment que, dans la mesure où le litige fiscal relatif à la vente par la SI E. _____ d'une partie de la parcelle 2***** à A. _____ n'était pas réglé, la taxation du gain immobilier relative à la vente de la parcelle 1***** ne pouvait être tranchée. Roger Lugrin faisait valoir également qu'il n'était pas en possession de toutes les factures relatives aux travaux effectués à l'époque. Le traitement de la réclamation a effectivement été suspendu, à tout le moins dès 1993; il n'a été repris qu'à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral rendu sur le recours formé par la SI E. _____ SA; l'ACI a considéré qu'il y avait lieu de tenir compte en effet, à titre de prix d'acquisition, de la reprise, effectuée dans le cadre de l'imposition du bénéfice de la SI E. _____ SA, sur le prix de vente d'une partie de la parcelle 2***** (réunie ensuite à la parcelle 1*****) à A. _____. Le calcul, figurant dans une proposition de règlement adressée à A. _____ le 10 juin 1996, se présente comme suit:

_____	1'435	m ²	30'000.--	- Achat le 13.12.1979 de
I. _____	7'929	m ²	620'000.--	- Achat le 22.02.1985 de
J. _____	13 m ²		3'380.--	- Achat le 22.01.1987 de SI
E. _____ SA	1'949	m ²	877'050.--	11'326 m ²
			1'530'430.--	- A déduire, suite à la vente du 13.4.1984 à J. _____ (prix
			1'022'210.--)	
			6'013	m ² dont le prix de revient avait
			620'000.--	Solde prix de
			5'513	m ² 910'430.-- Calcul du
				gain immobilier imposable Prix de
				vente
				3'000'000.-- Prix de
				revient (solde ci-dessus)
				910'430.-- Frais d'achat (droit de mutation,
				notaire)
				33'570.-- Coût de construction, à défaut de justificatifs (coût
				annoncé au Registre foncier)
				520'000.--
				Mobilier
				100'000.--
				1'564'000.--
				Gain immobilier
				1'436'000.--

Au taux de 18%: impôt = 258'480 fr. Par lettre du 18 juillet 1996, Roger Lugrin est intervenu pour contester le montant retenu dans le calcul ci-dessus de 520'000 fr., afférent au coût des travaux de transformation réalisés en 1982-1983 sur la maison du jardinier. Il

relevait que son client n'avait pas apporté une attention suffisante à l'établissement de ce coût dans le cadre de la procédure relative à la nouvelle estimation fiscale du bâtiment ECA no 3*****, ce en raison de son absence à l'étranger. Il avait donc établi une liste de paiements intervenus à l'époque, jointe d'ailleurs à cet envoi, ainsi qu'une expertise de l'architecte K._____, établie le 16 novembre 1994. Roger Lugin en concluait que le montant du gain immobilier devait être fixé à 900'000 fr. On citera ci-après un extrait du rapport K._____: "Constat des lieux Accompagné de M. G._____, l'expert a pu procéder, en date du 1er novembre 1994, à la visite complète des lieux. A cette occasion, M. K._____ a pu constater la très haute qualité du bâtiment, ainsi que l'équipement de gamme très supérieure des installations fixes. Le mode d'application des matériaux reflète le caractère particulier de cette villa de maître, donnant ainsi à cette demeure une classe hors du commun qui ne subit, au fil des années pas d'altération de vieillissement. Il doit être ici mentionné que l'entretien des lieux est marqué par l'intervention régulière d'entreprises qui assure ainsi la préservation de la valeur de l'investissement. Taxation L'expert a eu connaissance du tableau récapitulatif du coût des transformations, formé par le dossier de l'ensemble des factures des entreprises ayant oeuvré à cette propriété. Le total de ces travaux s'exprime comme suit: Tableau récapitulatif général

Fr.	613'084.65	Facture *****	
Fr.	343'445.00	Facture *****	16.02.89
Fr.	2'383.00	Note d'honoraires du notaire *****	
Fr.	10'580.00	Note d'honoraires de l'architecte *****	
Fr.	84'000.00	Facture *****	
Fr.	2'245.15	Valeur totale de des travaux investis en 1982	
Fr.	1'055'737.80	F.	Le 23 juillet 1996, l'ACI invitait le

recourant à produire les factures et les justificatifs des paiements figurant dans la liste produite le 18 juillet 1996; malgré une prolongation de délai accordée au 30 septembre pour effectuer cette production, le recourant n'a fourni aucune pièce à l'autorité intimée. Celle-ci a dès lors statué sur la réclamation le 20 février 1997; elle a ainsi admis partiellement la réclamation, dans le sens de la proposition de règlement citée plus haut, en arrêtant le gain immobilier imposable à 1'436'000 fr. et en maintenant l'amende de 5'000 fr. G.

C'est contre cette décision que A._____ a recouru au Tribunal administratif par acte confié à la poste le 21 mars 1997, soit en temps utile. Dans son pourvoi, l'intéressé se borne à annoncer qu'il va s'efforcer de trouver les pièces justificatives qu'il n'a pas pu produire jusque-là, concernant les travaux de transformation de la villa "*****" à X._____; il ne l'a fait que dans un envoi daté du 1er mai 1997, auquel était joint un dossier comportant des copies des factures relatives à ces travaux, accompagné d'une liste récapitulative. L'ACI a déposé sa réponse au recours le 25 juillet 1997, en relevant notamment que les pièces produites ne constituaient pas des pièces originales et que certains paiements n'étaient pas prouvés. A._____ a dès lors produit, en annexe à son envoi du 7 août 1997, de nouvelles pièces, essentiellement des relevés de paiements bancaires. Le 5 septembre 1997, l'ACI a pris position sur ces nouvelles pièces; elle a estimé en définitive pouvoir admettre la réalité d'une part importante des frais invoqués par le recourant, ce qui l'a amenée à modifier ses conclusions. En substance, elle conclut désormais à l'admission partielle du recours, le gain immobilier devant être fixé à 1'124'898 fr. Ce montant résulte du calcul suivant: Prix de vente 3'000'000.--

Prix de revient 910'430.-- Frais d'achat (3,3% du prix de revient)
30'044.-- Coût de construction

834'628.--

Mobilier
1'875'102.-- Gain
immobilier

100'000.--

1'124'898.--

Au taux de 18%: impôt = fr. 202'481.65 Dans le calcul ci-dessus, on remarque ainsi que le coût des travaux de transformation du bâtiment ECA no 3***** a été admis désormais à hauteur de 834'628 fr., au lieu de 520'000 fr. auparavant. Cette écriture est accompagnée au demeurant d'un tableau commenté des différentes factures invoquées en déduction par A._____. Comme le souligne Roger Lugrin, le poste le plus important refusé par l'ACI a trait à un montant de 260'300 fr. payé, selon les allégations du recourant, à l'entreprise italienne L._____ (il s'agit d'une partie de la facture *****, mentionnée dans l'expertise de l'architecte K._____). Dans sa correspondance du 29 septembre 1997, Roger Lugrin relevait que la réalité de l'exécution des travaux de gros-oeuvre (auxquels correspond la facture L._____) peut être établie par expertise; en conséquence, le juge instructeur a interpellé le recourant en l'invitant à préciser s'il demandait qu'une telle expertise soit ordonnée, en attirant son attention sur le fait que celui-ci serait amené à effectuer l'avance de frais nécessaire. A._____, par lettre du 14 novembre 1997 n'a pas répondu directement à cette question, mais a signalé la possibilité, pour l'autorité intimée, d'obtenir le dossier du permis de transformer l'immeuble de X._____. Pour le surplus, il a évoqué l'éventualité d'une visite sur place, en ajoutant qu'il lui était impossible de se rendre à Z._____ pour plaider une évidence. Le juge instructeur, après avoir accordé plusieurs prolongations ou restitutions de délai, à la demande de Roger Lugrin, a pris acte du fait que, faute de demande expresse, le recourant renonçait à ce qu'une expertise soit ordonnée. H.

Le juge instructeur a encore recueilli de la Municipalité de X._____ la production du dossier relatif à la demande de permis de construire nécessaire à la transformation de la maison du jardinier. Outre le permis précité délivré le 24 novembre 1980, ce dossier comportait notamment la demande et les plans du projet; dite demande comportait la précision, donnée sans doute à titre indicatif, que le coût total de la construction s'élevait à 725'000 fr., y compris la piscine qui n'a finalement pas été réalisée. Ayant pris connaissance de ces éléments, le recourant a relevé - à nouveau - qu'une visite d'expert sur place aurait permis d'apporter la preuve que des travaux très importants ont été entrepris, ainsi que d'estimer le coût total du chantier (voir sa lettre du 24 mars 1999).

Considérant en droit: 1. a) Le recours du 21 mars 1997 était à peine motivé; en annonçant la production ultérieure de pièces, il contestait en effet implicitement le coût des travaux de transformation consenti en 1982-1983 tel que retenu par la décision attaquée. On peut se demander si cette manière de procéder est conforme aux exigences posées par l'art. 104 al. 2 LI, quant à la motivation du pourvoi, ce qui paraît toutefois pouvoir être admis. L'art. 101 al. 2, 2e phrase LI doit cependant être appliqué également en procédure de recours, dans la mesure où la taxation contestée initialement a été rendue d'office, comme en l'espèce; en particulier, l'on devrait exiger du recourant, dans le cadre d'un tel pourvoi, qu'il indique les moyens de preuve, ce qu'il n'a pas véritablement fait dans son acte du 21 mars 1997. On laissera toutefois cette question indécise, au vu des développements qui suivent, ce d'autant que le magistrat instructeur lui a accordé une prolongation de délai pour réparer le vice que présentait l'acte de recours à cet égard (pour un exemple d'application de la règle de l'art. 52 OTVA en matière de taxation d'office, v. ATF paru à la RDAF 1999 II 169, très rigoureux au demeurant). Dans la mesure où le litige, comme on l'a vu, s'inscrit dans le cadre d'une taxation d'office, le recourant peut contester la décision attaquée "uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte" (art. 101 al. 2 LI). En effet,

le principe de l'unité de la procédure empêche que l'autorité de recours soit dotée d'un pouvoir d'examen plus large que l'autorité de réclamation; en d'autres termes, l'une et l'autre doivent se borner à vérifier la taxation (d'office) sous l'angle de l'arbitraire. b) Le litige porte désormais exclusivement sur le montant des travaux de transformation exécutés en 1982-1983 susceptible d'être admis à titre d'impenses dans le cadre du calcul du gain immobilier réalisé à la suite de la vente de la parcelle 1***** de X. _____ par le recourant. Plus précisément, l'ACI a admis la réalité d'un certain nombre de paiements, ce qui l'a conduit à modifier le montant du gain immobilier imposable, dans le sens des conclusions prises par l'intéressé. Les parties sont désormais divisées par un montant d'impenses de l'ordre de 300'000 fr. seulement; le recourant, au demeurant, ne prend nullement position sur chacun des postes refusés par l'ACI dans sa dernière détermination du 5 septembre 1997, mais conteste exclusivement le fait que les travaux exécutés par l'entreprise L. _____ n'aient pas été pris en considération. Cela étant et sous réserve de ce dernier point, le tribunal admet comme correct le tableau joint par l'autorité intimée à son écriture du 5 septembre 1997, dont il ne voit en effet pas de motifs sérieux de s'écarter.

2. a) Selon l'art. 48 LI, les impenses sont les dépenses inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation, ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble. Le fardeau de la preuve en matière d'impenses incombe en principe au contribuable. L'autorité fiscale n'a ainsi aucune obligation de suppléer à la carence de ce dernier et de prendre d'office des mesures pour établir le droit du contribuable à la déduction d'impenses. Il ne suffit pas de prétendre à une déduction pour que l'autorité fiscale soit obligée de l'admettre. Dans le domaine des gains immobiliers plus particulièrement, celui qui entend faire valoir une impense déductible doit l'établir (H. Guhl, *Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz*, p. 224; J.-M. Barilier, *Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers*, thèse Lausanne 1970, p. 148, et les références citées; v. encore Martin Zweifel, *Die Sachverhaltermittlung im Steueranlagungs-verfahren*, Zürich 1989, p. 110 s et références citées). Certaines législations cantonales allègent ce principe en autorisant le contribuable qui ne peut présenter de pièces justificatives, en raison de leur destruction ou de l'ancienneté des travaux, à présenter une expertise des travaux (voir ainsi, pour le canton du Jura, StE 1991, B 44.13 Nr 5). Tel n'est cependant pas le cas de la législation vaudoise; mais la faculté d'invoquer, dans certaines hypothèses, l'estimation fiscale de l'immeuble vise à vrai dire un but analogue, soit alléger la charge de la preuve des impenses, qui pèse sur le contribuable. La jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt a également repris ce principe en n'admettant comme déductibles que les dépenses prouvées ou rendues suffisamment vraisemblables (CCRI E. et O. Ot-Gi., du 10.5.1991 et A. Pa., du 12.3.1991). Conforme au principe général selon lequel c'est au contribuable qu'il incombe de démontrer l'exactitude des indications qu'il fournit (StE 1988, B.93.3 Nr 3; *Revue fiscale* 1986, p. 369), cette jurisprudence mérite d'être confirmée. La maxime d'office reconnue à l'art. 53 LJPA impose certes à l'autorité de recours le devoir d'établir de manière conforme et complète l'état de fait à juger (F. Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2e éd., p. 207; sur cet aspect, v. aussi R. Ae., du 20.3.1991, cons. 2). Toutefois, si elle allège la charge incombant aux parties d'alléguer les faits et de soumettre leurs moyens de preuve, elle n'influe en revanche pas sur la charge matérielle objective de la preuve. En procédure contentieuse, en particulier, la maxime d'office ne décharge pas les parties du devoir de motiver leur demande. Il leur appartient au contraire d'invoquer les faits à l'appui de leur demande et d'étayer leurs griefs. L'autorité doit ensuite, lors de la procédure probatoire,

donner l'occasion aux parties de préciser et compléter leurs allégués et de produire les moyens de preuve pertinents. Selon les circonstances, la sommation faite par le juge aux parties de produire les moyens de preuve indispensables et que l'on peut raisonnablement exiger d'elles suffit au respect de la maxime d'office (Revue fiscale 1988, p. 383). b) S'agissant du montant de 260'300 fr., relatif à des travaux de l'entreprise L._____, le dossier ne comporte aucun justificatif de paiement. L'ACI a admis un autre montant de 74'500 fr. sur la base d'une facture du 13 novembre 1982, ainsi que d'un document établissant que A._____ avait reçu de l'Union de banque suisse 50'000'000 de liras italiennes au cours usuel le 25 novembre 1982. Pour le surplus, le dossier comporte un document manuscrit intitulé "Conto finale lavori Sig. G._____" , pour un total de 230'500'000 liras (ce document manuscrit comporte, apparemment d'une autre main, la déduction de l'acompte de 50'000'000 de liras, le solde, ainsi que sa conversion en francs suisses soit le montant de 260'300 fr.). Le dossier contient encore le journal de l'entreprise, mentionnant les jours d'occupation de divers travailleurs sur le chantier, pendant toute la durée de celui-ci. Pour le surplus, le dossier comporte encore diverses pièces relatives à des reçus par l'entreprise L._____ de montants payés par A._____; ces montants sont admis par l'ACI dans son écriture du 5 septembre 1997 (il s'agit de paiements oscillant entre 772 fr. 20 et 7'300 fr.); les sommes en question ont été acceptées, même si l'instruction n'a pas permis de déterminer de manière sûre, pour certaines d'entre elles, si elles avaient trait à la transformation de la maison du jardinier ou au contraire du C._____. On ne reviendra toutefois pas sur ce point dans le présent arrêt. S'agissant du principal poste litigieux, soit le montant de 260'300 fr., le tribunal estime que l'expertise établie par K._____ ne démontre pas à satisfaction que ces travaux ont été réalisés et moins encore qu'ils ont été acquittés par le recourant. L'expertise parle d'une facture Nuova Domus 80, sans analyser son détail, ni confirmer que les travaux auxquels elle correspond ont effectivement été réalisés. L'expert privé se borne à relever que les matériaux utilisés - dans le cadre de travaux qui ne sont pas datés - donnent à la demeure des Châtaigniers une classe hors du commun; quant à la remarque relative à l'entretien des lieux, elle n'est assurément pas déterminante dans le cadre du présent litige. Il a encore été question, en cours d'instruction, d'ordonner une expertise relative à la réalité des travaux exécutés par l'entreprise L._____ dans l'immeuble précité; le recourant, à qui la charge de la preuve incombe, comme on l'a vu plus haut, y a toutefois renoncé tout en émettant le souhait que le tribunal ordonne celle-ci d'office; compte tenu du contexte de la présente cause (il s'agit de démontrer l'existence d'impenses; le contribuable n'a pas été des plus transparents dans le procédé d'estimation fiscale de l'immeuble; l'on se trouve enfin dans un cas de taxation d'office), l'autorité de céans ne voit pas de motif d'ordonner de son propre chef une telle mesure d'instruction. Au surplus, sur la base d'une appréciation anticipée des preuves, il est douteux qu'une expertise soit véritablement déterminante pour l'issue du présent litige, à elle seule tout au moins, pour les motifs qui suivent. Dans le cas d'espèce, le recourant n'a pas démontré le paiement de la somme qu'il invoque comme impense; le recourant proteste à cet égard, en faisant valoir la difficulté auquel il est confronté pour produire des justificatifs bancaires 15 ans après les travaux (voir sa lettre du 14 novembre 1997); il est d'autant plus embarrassé pour le faire que la somme en question aurait été payée par le débit de la banque UTO, à Genève, close aujourd'hui et incapable dès lors de lui produire un duplicata des avis de débit. Ces difficultés sont certes compréhensibles dans une large mesure. Toutefois, il faut observer que, lors de la vente par le recourant de l'immeuble de X._____, il s'était écoulé moins de dix ans depuis les travaux. Au demeurant, on peut

aussi s'étonner qu'il ait été en mesure de produire de nombreux bons de paiement, mais non la pièce bancaire relative à ce versement, qui apparaît pourtant comme le plus important parmi toutes les impenses invoquées. Au demeurant, il ressort encore du dossier que A. _____ ne s'est guère montré empressé d'établir les frais qu'il a consentis en 1982-1983. Déjà négligent à l'endroit de la Commission d'estimation fiscale des immeubles, il a commencé par se laisser taxer d'office et n'a produit les premiers documents qu'en 1996 (sous la seule forme d'une liste récapitulative et de l'expertise K. _____), puis durant la procédure de recours au Tribunal administratif. Il est ainsi mal venu de se plaindre aujourd'hui des difficultés de preuves accrues pour lui par l'écoulement du temps, dès lors qu'il n'est nullement étranger à la longueur de la présente procédure. En conclusion, le tribunal estime que le recourant a échoué dans la preuve du paiement de 260'300 fr. à l'entreprise L. _____, de sorte que ce montant ne peut être admis comme impense déductible. 3. Selon l'art. 130 al. 1 LI, qui renvoie à l'art. 89 de la loi, le contribuable qui ne dépose pas de déclaration en vue de l'imposition d'un gain immobilier est frappé d'une amende de 50 à 25'000 fr., prononcée par l'autorité de taxation. Cette contravention est sanctionnée au demeurant qu'elle soit commise intentionnellement ou par négligence. Dans le cas présent, on se souvient que la Commission d'impôt de Y. _____ a invité le recourant, par l'intermédiaire de Roger Lugrin, à déposer une telle déclaration; après plusieurs prolongations et rappels, le recourant n'y a donné aucune suite. Dans ses écritures, l'intéressé ne conteste pas sérieusement sa faute, mais fait valoir toutefois qu'il lui était difficile de fournir les éléments nécessaires, notamment en relation avec le litige fiscal concernant la SI E. _____ SA; il fait également valoir son attitude coopérative par la suite. Au demeurant, rien n'empêchait A. _____ de déposer une déclaration en temps utile, voire de demander des délais pour la production de pièces, voire la suspension de la procédure de taxation en relation avec le cas de la SI précitée. En réalité, il a effectivement demandé des prolongations de délai, mais les a finalement laissés venir à échéance sans donner aucune suite à l'invitation de l'autorité fiscale. Sa collaboration, postérieurement à la taxation d'office - qui a été loin d'être pleine et entière, mais qui s'est révélée plutôt réticente - n'est pas déterminante. Face à une violation claire de l'art. 89 LI, il apparaît en définitive que l'amende prononcée initialement par l'ACI est pleinement justifiée. 4. Comme on l'a vu plus haut, le recours doit en définitive être admis partiellement, dans le sens des conclusions nouvelles de l'ACI. Il reste que le contribuable aurait eu l'occasion de produire les pièces nécessaires plus tôt et partant d'obtenir, dans le cadre de sa réclamation déjà, la réduction du montant du gain immobilier imposable; de plus, il n'obtient pas l'adjudication de la totalité de ses conclusions. Dans ces conditions, il convient en définitive de mettre à la charge du recourant un émolument entier; il n'y a pas lieu non plus de lui allouer des dépens (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête:

I. Le recours est partiellement admis. II. La décision rendue sur réclamation le 20 février 1997 par l'Administration cantonale des impôts est réformée en ce sens que le gain immobilier imposable est fixé à 1'124'898 fr.; elle est maintenue pour le surplus. III. L'émolument d'arrêt mis à la charge de A. _____ est fixé à 1'500 francs (mille cinq cents francs). IV. Il n'est pas alloué de dépens.

me/peLausanne, le 15 avril 1999 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint