

VD_OMNI FI.1992.0157 vom 14. November 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-11-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0157

FR: VD_OMNI FI.1992.0157 du 14 novembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1992.0157 del 14 novembre 2000

Regeste

c/ACI | Vente de l'immeuble abritant le cabinet et le logement d'un dentiste. Application de la méthode de la prépondérance nonobstant un arrêt de la CCRI se prononçant en faveur de celle de la ventilation, non suivi par la pratique de l'administration.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 14.11.2000 FI.1992.0157

c/ACI | Vente de l'immeuble abritant le cabinet et le logement d'un dentiste. Application de la méthode de la prépondérance nonobstant un arrêt de la CCRI se prononçant en faveur de celle de la ventilation, non suivi par la pratique de l'administration.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 14 novembre 2000 sur le recours interjeté par A. _____, à Y. _____, dont le conseil est l'avocat Lucien Masméjan, Montbenon 2, 1003 Lausanne, contre la décision sur réclamation rendue le 16 décembre 1992 par l'Administration cantonale des impôts (impôt unique prélevé en application de l'art. et 29 al. 1 lit. b LI, en relation avec l'art. 20 lit. c LI). * * * * *
* * * * * Composition de la section: M. Pierre Journot, président; M. Charles Constantin et M. Roland Lavanchy, assesseurs. Greffier: M. C. Parmelin et M. Jean-Claude Perroud.
Vu les faits suivants: A. _____ Le recourant est propriétaire de la parcelle no 1***** du cadastre de Y. _____. Cette parcelle supporte un immeuble de deux étages sur rez, comprenant chacun un appartement, dont la distribution intérieure des pièces est identique. Le recourant a aménagé son cabinet dentaire au rez-de-chaussée de l'immeuble et son appartement privé au premier étage, au départ de leurs locataires respectifs. L'appartement du deuxième étage est loué à un tiers pour la somme mensuelle de Fr. 900.--. Le recourant expose (et l'autorité intimée déclare expressément ne pas le contester dans sa réponse) que la dette hypothécaire sur l'immeuble a toujours été comptabilisée dans sa fortune privée et aucun amortissement de l'immeuble n'a été déduit des recettes professionnelles du cabinet. En outre, durant la période pendant laquelle il a exercé sa profession dans son immeuble, un loyer pour le cabinet dentaire, proche de celui de l'autre appartement, a été régulièrement prélevé du compte d'exploitation, crédité comme revenu privé et imposé comme tel. B. _____ X. _____ a pris sa retraite le 31 mars 1989 et a remis son cabinet dentaire à son successeur pour la somme de Fr. 130'000.--. Le contrat de vente, conclu le 24 octobre 1988, prévoyait également la perception d'un loyer mensuel de Fr. 3'250.--, charges comprises, pour une période de dix ans renouvelable et l'octroi en faveur de l'acquéreur d'un droit d'emption sur l'immeuble au décès du recourant.
C. _____ Par pli du 18 septembre 1990, la Commission d'impôt du district de Vevey a communiqué à X. _____ le détail du calcul de l'impôt spécial à prélever sur le produit de la remise de son cabinet dentaire et du bénéfice en capital provenant du transfert dans la fortune privée du contribuable de l'appartement ayant servi à l'exploitation du cabinet

dentaire. Après discussion avec le contribuable, la Commission d'impôt du district de Vevey a confirmé sa décision le 4 mars 1991 et fixé le bénéfice global soumis à l'impôt spécial à Fr. 473'000.--. D. Agissant par l'intermédiaire de l'avocat Lucien Masméjan, X. _____ a recouru le 3 avril 1991 contre cette décision en concluant, avec dépens, à son annulation. A l'appui de son pourvoi, il fait valoir que l'immeuble dont il est propriétaire a été attribué entièrement à sa fortune privée dès son acquisition et que la cessation de son activité professionnelle n'entraîne aucun transfert dans sa fortune privée qui soit imposable fiscalement. Ce recours, traité comme une réclamation à la suite de l'entrée en vigueur de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA) et de la modification simultanée de la loi sur les impôts directs cantonaux (LI), a été rejeté par décision du 16 décembre 1992. C'est contre cette décision qu'est formé le présent recours, déposé le 29 décembre 1992. L'Administration cantonale des impôts s'est déterminée le 25 juin 1993 en concluant au rejet du recours. E. Le Tribunal administratif a délibéré à huis clos sans avoir fixé d'audience de débats (art. 44 LJPA). Considérant en droit: 1. Selon l'art. 29 al. 1 lit. b LI, un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire sur le revenu est perçu à la fin de l'assujettissement ou en cas de taxation intermédiaire sur les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation et du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale, ainsi que les bénéfices de réévaluation, qui ont été obtenus durant la période de calcul et la période de taxation. L'art. 43 AIFD renferme une disposition analogue en matière d'impôt fédéral direct, mais elle n'est pas applicable en l'espèce, en raison du défaut de réalisation des conditions de l'art. 21 al. 1 lit. d et f AIFD. a) L'une des conditions de l'imposition est que le bien aliéné ou réalisé ait appartenu à la fortune commerciale du contribuable. En effet, dans le cas contraire, c'est-à-dire si le bien faisait partie de sa fortune privée, les bénéfices en capital obtenus lors de son aliénation ou de sa réalisation ne sont pas assujettis à l'impôt sur le revenu (ATF 105 Ib 240 consid. 2 = RDAF 1977, 106; RDAF 1986, p. 80). Est considéré comme bénéfice en capital imposable, entre autres, celui provenant du transfert d'un élément de la fortune commerciale dans la fortune privée (ATF 110 Ib 121 et les références citées). L'appartenance à la fortune commerciale ou à la fortune privée de l'immeuble dans lequel le recourant exploitait son cabinet dentaire et habite encore avec son épouse revêt donc une importance fondamentale dans le cas d'espèce pour la solution du litige. b) Ordinairement, on attribue un élément de l'actif à la fortune commerciale lorsqu'il sert directement ou indirectement à l'exploitation commerciale (Masshardt/Gendre, Commentaire IDN, p. 127, no 116 et jurisprudence citée). Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, ne peut appartenir à la fortune commerciale que ce qui se trouve au plan du droit civil dans la propriété de l'entrepreneur (Archives 56, 254 consid. 2b; ATF 110 Ib 123 consid. 2; RDAF 1986, 81 et les références citées). Pour certains éléments de fortune, l'appartenance à la fortune commerciale ou à la fortune privée ressort d'emblée de leur nature. En revanche, des difficultés peuvent surgir pour l'attribution à l'une ou l'autre fortune de certains objets qui, tels que les titres et certains immeubles, sont propres à l'usage commercial comme à l'usage privé. Dans ce cas, il faut prendre en considération l'ensemble des circonstances de fait pour décider de la qualification (ATF 95 I 170; Archives 35, 304, RDAF 1967, p. 248). Des problèmes peuvent se poser tout particulièrement lors de l'attribution d'immeubles utilisés à la fois pour le commerce et pour des buts privés. Sur ce point, la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct a évolué. Autrefois, le Tribunal fédéral attribuait régulièrement les objets de ce genre entièrement à la fortune privée ou à la fortune commerciale, en admettant que l'un ou l'autre

but était dominant (Masshardt et Gendre, Commentaire IDN, 1980, p. 128 et la jurisprudence citée). Dans un arrêt du 18 février 1966, le Tribunal fédéral a modifié cette jurisprudence et a admis, au contraire, qu'il convenait de procéder à un partage de la valeur des immeubles, lorsque leur utilisation était mixte, et de n'attribuer à la fortune commerciale que la partie de l'immeuble servant à l'exploitation de l'entreprise. Ainsi, seule la fraction du bénéfice réalisé correspondant à la partie de l'immeuble utilisée pour le commerce pouvait être soumise à l'impôt (RDAF 1967, p. 247; Archives 40, 339). L'attribution entière à la fortune commerciale ne pouvait entrer en ligne de compte que si le but privé était insignifiant par rapport au but commercial (RDAF 1967, p. 250). Tel est notamment le cas de l'appartement utilisé par le contribuable lorsque ce dernier avait un intérêt évident à habiter la maison même où il exploitait son commerce (ATF 85 I 250 consid. 3 = Archives 28, 508 et RDAF 1961, 70 confirmé par Archives 35, 304 et RDAF 1967, 247; RJN 1988, 134; ACCR FR 1978-1986 II B No 10; Masshardt/Gendre, op. cit., p. 129; s'agissant du logement nécessaire à la surveillance d'un établissement horticole, voir BLStPra, Bd X, p. 286). Au cas précité, les directives de l'Administration fédérale des contributions édictées le 23 juillet 1969 concernant l'imposition des bénéfices provenant d'immeubles utilisés en partie à des fins commerciales et en partie à des fins privées ont ajouté l'hypothèse de l'immeuble faisant l'objet d'un commerce professionnel d'immeubles ou d'une autre activité tendant à l'obtention d'un gain et celle de l'immeuble faisant partie de la fortune commerciale d'une société simple ou d'une société en nom collectif ou en commandite (Archives 38, 131). L'enregistrement de l'immeuble dans la comptabilité commerciale et le fait d'avoir procédé à des amortissements peuvent constituer des éléments d'appréciation utiles lorsqu'il s'agit d'attribuer à la fortune commerciale ou à la fortune privée d'un contribuable astreint à tenir des livres un bien qui n'appartient pas par nature à l'une ou l'autre (ATF 95 I 173 consid. 4). Ces éléments peuvent toutefois se révéler sans pertinence si d'autres éléments de nature clairement privée figurent également dans la comptabilité commerciale du contribuable (ATF 94 I 464). c) Dans le cas particulier, l'immeuble qui motive l'imposition litigieuse ne rentre dans aucune des catégories de cas justifiant que l'on s'écarte du principe du partage. D'abord, aucun impératif technique ne commandait que X._____ habitât l'immeuble dans lequel il exploitait son cabinet dentaire. Ensuite, la destination privée de l'immeuble était trop importante pour que l'on puisse en faire abstraction. Enfin, l'immeuble ne faisait pas l'objet d'un commerce professionnel d'immeubles ou d'une autre activité tendant à l'obtention d'un gain. Une exception au principe du partage ne se justifierait donc pas si l'on appliquait au cas d'espèce les critères posés par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct. La solution du présent litige dépend ainsi du traitement fiscal réservé par le droit cantonal aux immeubles à affectation mixte. d) Le recourant invoque à cet égard un arrêt de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt du 19 mai 1987, publié dans la RDAF 1988, p. 412 ss, qui retiendrait la méthode dite de la prépondérance, au détriment de la solution adoptée en dernier lieu par le Tribunal fédéral (méthode dite de la ventilation). De son côté, l'Administration cantonale des impôts déclare s'aligner sur la jurisprudence fédérale et appliquer de manière constante, en droit cantonal, la méthode de la ventilation. C'est ce conflit qu'il convient de trancher. aa) La solution retenue dans l'arrêt cité par le recourant repose sur la constatation que le système en vigueur en matière d'impôt fédéral direct diffère notablement des règles vaudoises en la matière; en particulier, le droit cantonal, au contraire du droit fédéral, impose les bénéfices immobiliers provenant de l'aliénation de bien-fonds faisant partie de la fortune privée. Sur cette base, la Commission

cantonale de recours en matière d'impôt a estimé que les distorsions que le Tribunal fédéral a voulu éviter en adoptant le système de la ventilation sont nettement moindres en droit cantonal. Elle a en effet relevé que, même en tenant compte des modalités propres à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les gains immobiliers, ainsi que des écarts de taux, "il n'apparaît pas qu'un contribuable soit avantagé ou désavantagé d'une manière sensible, notamment dans le cas envisagé par le Tribunal fédéral" (p. 416). L'autorité de recours en a tiré la conclusion suivante : "L'argumentation ayant conduit à la ventilation en matière de droit fédéral n'est donc pas pertinente. Dès lors, la Commission estime qu'il n'y a en principe pas lieu de procéder à une ventilation telle que celle effectuée en matière d'impôt fédéral direct, et qu'il faut s'en tenir à l'affectation prépondérante de l'immeuble pour déterminer si le gain a été réalisé sur un élément de la fortune commerciale ou privée du contribuable" (ibid.). La Commission cantonale de recours s'est donc clairement écartée de la méthode de la ventilation en matière d'impôt cantonal et communal. L'autorité intimée admet ne pas avoir suivi cette solution dans la pratique et continuer à appliquer la méthode dite de la ventilation. A l'appui de cette solution, elle invoque des motifs d'opportunité liés à la pratique uniforme entre le droit cantonal et le droit fédéral. Elle la justifie également par une comparaison des avantages et des inconvénients propres à chacun des termes de l'alternative, comparaison qui pencherait en faveur de la solution qu'elle a retenue malgré l'avis de la CCRI émis, selon elle, à titre d'obiter dictum dans l'arrêt incriminé. bb) Les autorités administratives sont en principe liées par un jugement du tribunal bénéficiant de l'autorité formelle de chose jugée. Sauf le cas exceptionnel où un jugement aurait l'autorité absolue de la chose jugée, un jugement n'empêche toutefois pas une autorité de maintenir dans une autre décision une interprétation condamnée par un tribunal pour tenter d'amener celui-ci à changer sa jurisprudence (Knapp, Précis de droit administratif, 4^e éd., n° 1133, p. 251; ATF 97 I 752 consid. 4b). Elle n'est toutefois pas libre d'agir comme bon lui semble. L'autorité administrative qui entend ne pas suivre la jurisprudence antérieure du juge doit respecter les principes constitutionnels de la légalité, de l'intérêt public, de l'égalité de traitement et de la bonne foi (Moor, Droit administratif, édition 1994, vol. I, p. 73 s.; ATF 97 I 748 précité). Elle doit en outre, cela va de soi, se fonder sur des motifs objectifs et sérieux (Moor, ibid.). cc) Il est nécessaire, à ce stade, de relever les raisons qui ont amené le Tribunal fédéral à renoncer à l'application de la méthode de la prépondérance. Selon notre haute cour, la méthode dite de la prépondérance " peut aboutir, contrairement à la loi, à ce que des bénéfices et des pertes ne soient pas pris en considération, bien qu'ayant pris naissance dans la fortune commerciale, ou soient au contraire imposés, bien que concernant la fortune privée. Il ne convient pas qu'un contribuable qui utilise un seul et même immeuble à des buts privés et à des buts commerciaux soit, en matière d'impôt pour la défense nationale, favorisé ou désavantagé par rapport à celui qui, dans des circonstances d'ailleurs semblables, dispose d'un immeuble spécial pour chacun des deux buts. Une imposition objective et conforme à l'ordre légal n'est en règle générale suffisamment assurée que si la valeur des immeubles utilisés de façon mixte est partagée proportionnellement au rapport entre les buts privés et les buts commerciaux et que seule la partie commerciale résultant de ce partage est comprise dans le calcul de l'impôt ". Le Tribunal fédéral a ajouté que cette distinction se justifie également en ce qui concerne la prise en compte des amortissements; partant, il a approuvé la pratique de l'Administration fédérale des contributions consistant à limiter les amortissements admissibles sur le plan fiscal à la partie commerciale de l'immeuble exclusivement. Il a relevé en outre que l'attribution d'après le caractère prépondérant suppose de toute façon une délimitation de la

partie privée et de la partie commerciale de l'objet, ce qui permet d'écartier l'argument de simplicité souvent avancé en faveur de la méthode de la prépondérance (RDAF 1967, p. 249-251). dd) Ces arguments sont tout à fait convaincants et conservent en grande partie leur pertinence si on les transpose en droit cantonal. Certes, comme la CCRI et le recourant l'ont mis en évidence, l'imposition des gains immobiliers privés atténue les inégalités mise en évidence par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence. Mais cet effet n'est que partiel, puisque le problème de la différence des taux, qui dans certains cas peut être notable, subsiste. Par ailleurs, une autre différence de traitement provient du fait que, dans le système de la prépondérance, la passage de la fortune commerciale (prépondérante) dans la fortune privée donne lieu à une imposition calculée sur l'immeuble dans sa totalité, alors qu'aucune imposition n'a lieu dans le cas où, par hypothèse, la part commerciale serait inférieure à la part privée. Vu ces considérations, le Tribunal administratif juge qu'il n'a pas de motifs, sur le principe, de modifier la pratique de l'administration fiscale cantonale. La seule question qu'il reste à trancher est donc celle de savoir si des principes constitutionnels imposaient à l'autorité de taxation, au moment où elle s'est prononcée, de s'en tenir à la jurisprudence qui avait été instaurée par la CCRI. 2. a) Comme on l'a vu plus haut, une autorité qui n'entend pas suivre la jurisprudence d'un tribunal doit respecter notamment le principe de l'égalité de traitement. Cette exigence n'a en l'occurrence pas été méconnue. L'autorité intimée explique qu'en dépit de l'arrêt précité publié à la RDAF 1988, l'administration fiscale a continué d'appliquer de manière constante le système de la ventilation. Le tribunal n'a pas de raison de mettre en doute cette affirmation, puisque les Instructions complémentaires concernant les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante énoncent clairement que, selon leur affectation, les immeubles sont attribués au patrimoine commercial ou privé, ou partiellement à l'un et à l'autre (v. notamment ch. III.1 des instructions pour les périodes 1989-1990 et 1991-1992). On peut en déduire que le recourant n'a pas été traité différemment des autres contribuables. Le recourant considère que l'autorité intimée n'était pas en droit de s'écarter de la jurisprudence publiée sans un avertissement préalable. Ce moyen ne peut être accepté. Le principe de l'égalité devant la loi exige qu'un changement de jurisprudence qui, touchant à la recevabilité d'un recours ou d'une action, peut entraîner la perte d'un droit, soit précédé d'un avertissement (ATF 109 II 176; 106 Ia 92; 104 Ia 3; 103 Ib 201). En revanche, la jurisprudence ne se montre pas aussi exigeante lorsqu'il s'agit d'un changement qui ne restreint pas les droits du recourant, mais modifie une pratique. De toute manière, en l'occurrence, l'autorité intimée n'a pas à proprement parler modifié sa pratique, mais refusé d'appliquer une jurisprudence rendue par la Commission cantonale de recours en matière d'impôt. b) Le recourant prétend qu'il pouvait de bonne foi s'en tenir à la jurisprudence rendue par la commission précitée; il indique à cet égard qu'il n'aurait pas remis son cabinet immédiatement et aux conditions convenues s'il avait pu prévoir les conséquences fiscales de celle-ci et le fait qu'il ne lui resterait presque aucun profit. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le principe de la bonne foi, énoncé par le législateur fédéral à l'art. 2 al. 1 du Code civil, trouve également application en droit public, notamment en droit administratif. Découlant directement de l'art. 4 Cst. féd., il interdit aux autorités un comportement contradictoire et garantit aux citoyens la protection de la confiance accordée de bonne foi aux assurances données par les autorités (ATF 98 Ia 462, JT 1974 I 513; ATF 108 Ib 385). En droit fiscal, où la jurisprudence tend à observer rigoureusement le principe de la légalité, le principe de la bonne foi ne joue qu'un rôle limité (André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 395; ATF 101 Ia 92, JT 1977 I 483). L'impôt se détermine en effet avant

tout selon la loi. Le Tribunal fédéral a ainsi refusé toute protection à un contribuable qui s'était reposé sur une disposition d'exécution édictée par l'administration, mais contraire à la loi fiscale, un contribuable ne pouvant prétendre à être imposé de façon contraire à la loi (ATF 100 Ib 287). Pour que le principe de la bonne foi puisse être invoqué avec succès, l'administré doit établir l'existence de conditions que la jurisprudence arrête parfois à cinq (Archives 34, p. 93, RDAF 1966, p. 230; ATF 99 Ib 101 c. 4; ATF 106 V 143 c. 3; ATF 115 Ia 12, JT 1991 I 105; ATF 116 Ib 185; voir également Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2è éd. 1985, No 22 ss ad art. 1 AIFD), mais qui sont en réalité au nombre de sept, à savoir : une promesse effective; une promesse émanant d'un organe compétent ou censé l'être; une promesse de nature à inspirer confiance; une promesse relative à une situation individuelle et concrète; une promesse ayant conduit son bénéficiaire à adopter un comportement qui lui est préjudiciable; une promesse violée dans les conditions de fait tenues pour déterminantes lors de son émission; une promesse enfreinte dans un état de droit semblable à celui où elle a été faite. Dans le cas particulier, le recourant ne peut se prévaloir de ce que l'autorité de taxation l'aurait personnellement assuré qu'aucun bénéfice en capital ne serait prélevé en cas de cessation d'activité avec remise de son cabinet dentaire. X. _____ n'allègue pas s'être renseigné auprès des autorités fiscales pour connaître le traitement fiscal de cette opération et ne prétend pas avoir calqué son attitude sur des assurances reçues personnellement de l'autorité. D'ailleurs, s'il avait entrepris une démarche en ce sens, il ne fait guère de doute que l'autorité fiscale lui aurait fait savoir qu'elle n'entendait pas changer sa pratique, en dépit de l'arrêt rendu par la Commission cantonale de recours en matière d'impôt. Le recourant soutient en revanche qu'il aurait tablé sur l'application de la méthode de la prépondérance en se fondant sur la publication de l'arrêt précité dans la Revue de droit administratif et fiscal (RDAF). Cet argument ne convainc pas du tout. En effet, l'arrêt en question a été publié dans le fascicule N°6 (novembre-décembre) de l'année 1988, lequel a vraisemblablement été diffusé au début de l'année 1989. Or la conclusion du contrat de remise du cabinet médical est antérieure à cette publication, puisqu'elle remonte au 24 octobre 1988. Les conditions posées pour que le recourant puisse se prévaloir du principe de la bonne foi ne sont donc pas réunies. c) Dans la mesure où le recourant ne peut manifestement pas tirer d'argument des principes de la légalité et de l'intérêt public, le tribunal constate qu'aucune garantie constitutionnelle ne s'oppose à la décision incriminée. 3. Dans un dernier argument, le recourant considère que le tribunal est tenu d'adopter une interprétation conforme au nouveau droit entré en vigueur le 1er janvier 1995 et qui adopte la méthode de la prépondérance. La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, adopte en effet la méthode dite de la prépondérance, aussi bien en cas de taxation en cours d'activité (art. 18 al. 2) qu'à la fin de l'assujettissement (art. 47 LIFD). L'art. 8 al. 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, prévoit une solution analogue pour l'impôt cantonal et communal, les cantons disposant cependant d'un délai de huit ans dès l'entrée en vigueur de la loi pour adapter leur législation (art. 72 LHID). Ces dispositions ne sauraient avoir une influence décisive en l'espèce, dans la mesure où elles n'étaient pas encore en vigueur au moment de la survenance du cas d'imposition litigieux; cela vaut d'autant plus s'agissant d'un impôt cantonal et communal, puisque les cantons bénéficient d'un délai d'adaptation de huit ans à partir du 1er janvier 1993 (art. 72 LHID). Tout au plus constituent-elles le droit désirable en la matière, lequel ne saurait lier pour l'instant les autorités cantonales (en ce sens, prononcé CCRI 90/027 du 17

avril 1991). Ce moyen doit donc également être rejeté. 4. Pour le surplus, le
recourant ne conteste pas le mode de calcul du bénéfice en capital soumis à l'impôt spécial.
Le recours doit dès lors être rejeté. Conformément à l'art. 55 LJPA, un émolument que le
tribunal arrête à Fr. 2'000.-- sera mis à la charge du recourant qui succombe. Par ces motifs
le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La
décision sur réclamation rendue le 16 décembre 1992 par l'Administration cantonale des
impôts est confirmée. II. Un émolument de justice de 2'000 (deux mille) francs
est mis à la charge du recourant. Lausanne, le 14 novembre 2000 Le président: Le présent
arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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