

VD_OMNI FI.1994.0046 vom 6. September 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-09-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0046

FR: VD_OMNI FI.1994.0046 du 6 septembre 1994

IT: VD_OMNI FI.1994.0046 del 6 settembre 1994

Regeste

c/ACI | Opération jugée comme professionnelle sur base d'indices pas particulièrement forts, mais en tenant compte également des explications incohérentes du recourant sur le caractère privé de l'opération (obtenir un logement).

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 06.09.1994 FI.1994.0046

c/ACI | Opération jugée comme professionnelle sur base d'indices pas particulièrement forts, mais en tenant compte également des explications incohérentes du recourant sur le caractère privé de l'opération (obtenir un logement).

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 6 septembre 1994

_____ sur le recours interjeté par A. A. _____, domicilié au B. _____, à C. _____, contre la décision sur réclamation rendue le 31 janvier 1994 par l'

Administration cantonale des impôts (ci-après: l'ACI) confirmant une décision de taxation du 3 novembre 1988 de la Commission d'impôt et recette du district de C. _____ (taxation d'un gain, obtenu à l'occasion d'une vente immobilière, comme revenu ordinaire; impôt cantonal et communal, période fiscale 1987-1988).

***** Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, juge J.-P. Kaeslin, assesseur R. Bech, assesseur Greffier : M. J.-C. Perroud, s'entend constater en fait : _____ A. _____ Jusqu'au début des années 1960, A. A. _____ était agriculteur; à cette époque, le domaine familial a été partagé, son frère reprenant l'exploitation agricole et lui-même se voyant attribuer l'essentiel de sa part en argent. Peu après, A. A. _____ s'est lancé dans une nouvelle activité qu'il qualifie d'entreprise agricole et qui consiste à effectuer des drainages ou des fouilles ou encore réaliser des aménagements extérieurs. L'entreprise est restée en raison individuelle jusqu'à la fin de l'année 1984, date à laquelle a été créée la société A. A. _____ SA, dont le but a été libellé comme suit : entreprise de terrassement, de génie civil et de construction. A. A. _____ a pris sa retraite récemment, après avoir remis son entreprise à un tiers. Il a en revanche conservé son habitation au B. _____, à C. _____, où il s'était installé, avec les locaux de son entreprise, au milieu des années 1960. A une époque qui ne ressort pas du dossier, mais qu'on peut situer peu après le partage successoral, A. A. _____ a acheté un immeuble locatif situé sur le territoire de la Commune de C. _____; selon ses dires, il a financé cet achat avec sa part d'héritage. A. A. _____ a ensuite acheté un second bien-fonds, à D. _____, sur lequel un immeuble locatif a été construit en 1970. Selon les explications fournies à l'audience dont il sera question ci-dessous, il a investi dans cette opération le produit de ses revenus. Le 11 décembre 1981, A. A. _____ et son fils, B. A. _____, né en 1962, ont acquis en copropriété, chacun pour une demie, la parcelle no 1 ***** du cadastre de la Commune de E. _____, auparavant propriété de

***** , pour le prix de Fr. 376'650.-. Cette parcelle, d'une surface totale de 2'511 mètres carrés, se trouve en bordure du canal du Greny et comporte une rive boisée, soumise au régime forestier. Il semble que les incertitudes qui pesaient sur le statut de cette parcelle, en raison de sa nature partiellement forestière, ont pesé sur les conditions convenues entre les parties lors de cette vente : de l'aveu d'A. A. _____, le prix convenu aurait été fixé à un niveau relativement bas par rapport aux prix généralement pratiqués dans la région. Un autre élément est intervenu, en ce sens qu'il n'apparaissait pas d'emblée possible de diviser ce bien-fonds en deux parcelles de 1'200 mètres carrés minimum, susceptibles d'accueillir chacune une villa, à teneur du règlement communal sur les constructions et l'aménagement du territoire (art. 20 de ce règlement, relatif à la zone villas; pièce no 1 produite par A. A. _____). Cependant, un fractionnement est apparu par la suite réalisable et c'est dans ces conditions qu'est intervenue la vente de la parcelle précitée à ***** et ***** , en société simple, pour le prix de Fr. 705'320.- (v. acte notarié du 27 juin 1985). A. A. _____ a encore par la suite acheté un bien-fonds à C. _____ pour y construire un immeuble destiné à la caisse de pension de la société A. A. _____ SA. Il a ainsi annoncé, dans sa déclaration pour la période fiscale 1987-1988, qu'il était propriétaire, entre autres, d'un immeuble en construction dont l'estimation fiscale était de Fr. 1'800'000.-. L'état des dettes de l'intéressé indique qu'il avait obtenu à cet effet un crédit de construction qui accusait, au 1er janvier 1987, un débit de Fr. 1'838'557.- et dont les intérêts échus, pour l'année 1986, se montaient à Fr. 40'772.-. Il ressort de ce document que les dettes totales du prénommé atteignaient Fr. 4'728'317.-, mais il a précisé à l'audience que ce montant comprenait environ 2 millions de dettes hypothécaires contractées pour financer, par un prêt, l'acquisition par son fils de diverses propriétés immobilières, parmi lesquelles l'achat, en 1983, d'une parcelle à C. _____ pour un prix de l'ordre de Fr. 1'700'000.-. Cette explication est confirmée par l'état des titres qui mentionne, au 1er janvier 1987, une créance de Fr. 2'016'863.- d'A. A. _____ contre son fils. B. _____ La déclaration pour l'imposition du gain immobilier réalisé grâce à la vente de la parcelle de E. _____ a été déposée par A. A. _____ le 28 août 1985 et fait état d'un bénéfice total de Fr. 276'189,75. L'autorité de taxation a admis ce montant sans changement et a considéré que la part revenant à A. A. _____ père, soit Fr. 138'094.-, constituait un revenu ordinaire qu'il devrait annoncer dans sa déclaration pour la période fiscale 1987-1988 (lettre du préposé receveur du 18 septembre 1985). Le 27 septembre 1985, A. A. _____ a contesté cette appréciation, en faisant valoir qu'il avait acheté la parcelle de E. _____ pour permettre à son fils d'y réaliser une maison d'habitation. Par lettre du 9 octobre 1985, le préposé receveur lui a répondu qu'il maintenait sa position, considérant qu'aucun motif impérieux ne l'avait empêché de concrétiser cette intention. C. _____ Le contribuable n'ayant pas déclaré comme demandé le gain susmentionné, l'autorité de taxation l'a réintégré dans sa décision de taxation du 3 novembre 1988. Elle a également refusé la déduction des intérêts afférents au crédit de construction ouvert en 1986 (Fr. 40'772.-). Compte tenu de ces corrections, elle a fixé le revenu imposable à Fr. 178'200.-. D. _____ A. A. _____ a recouru contre cette décision par lettre du 16 novembre 1988, faisant valoir en particulier que la vente en question était motivée par un besoin de liquidités, notamment pour le paiement d'impôts. Le dossier a été transmis à l'ACI en date du 22 février 1989. Trois ans plus tard, cette autorité a avisé A. A. _____ que le recours serait traité comme une réclamation, en raison de l'entrée en vigueur le 1er juillet 1991 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA), et lui a demandé de se prononcer sur la suite à donner à cette réclamation, tout en

rappelant qu'elle maintenait pour sa part la position de l'autorité de taxation. La réclamation, que l'intéressé a déclaré maintenir lors d'un entretien du 27 mars 1992, a été admise partiellement, sur un point qui n'est plus litigieux aujourd'hui (déduction de frais de représentation). Cela étant, l'ACI a confirmé qu'elle considérait la vente du terrain de E. _____ comme un acte relevant de la gestion de la fortune commerciale. Elle a fondé avant tout sa décision sur la situation professionnelle d'A. A. _____ (propriétaire d'une entreprise dont le but est la réalisation de travaux de terrassement et de génie civil).

E. C'est contre cette décision qu'A. A. _____ a recouru par un mémoire adressé au Tribunal administratif le 3 mars 1994. Dans cette écriture, il soutient pour l'essentiel que l'opération en cause est la seule vente qu'il a effectuée, expliquant à cet égard que les autres propriétés qu'il détient sont le fruit de la gestion du patrimoine hérité, que l'immeuble de E. _____ a été vendu dans le même état qu'au moment de son achat, qu'il n'y a pas eu de mise en valeur, qu'en définitive la vente incriminée résulte d'une occasion fortuite, le gain obtenu devant être qualifié de chanceux, du fait qu'il provient de la résolution favorable par les mandataires des acquéreurs du problème posé par la forêt. L'ACI a déposé ses observations le 27 avril 1994 en concluant au rejet du recours. Elle répète que le recourant exerçait un métier du bâtiment au moment de la vente et semble considérer que cette seule circonstance justifie la décision attaquée. F. Le

Tribunal administratif a tenu audience, à Lausanne, le 21 juin 1994 en présence du recourant et de deux représentants de l'ACI. A cette occasion, A. A. _____ a indiqué, comme on l'a déjà mentionné ci-dessus, que son entreprise n'exécutait ni des travaux de terrassement, ni des travaux de génie civil, mais qu'elle réalisait des drainages, des fouilles ou encore des aménagements extérieurs. Au sujet du terrain de E. _____, il a déclaré qu'il l'avait acquis parce qu'il ne disposait pas de terrain en zone de villas et qu'il avait toujours rêvé de se construire une villa; il avait donc acheté ce terrain pour lui-même, tout en pensant qu'il pourrait également servir à son fils. A la question de savoir pourquoi il s'était dessaisi de ce bien-fonds, dans la mesure où, au moment de la vente, il semblait indiscutable qu'il était possible de réaliser deux villas, il a répondu qu'il avait finalement renoncé à son projet en raison avant tout des complications administratives, mais également de nécessités financières. Au sujet du prêt d'environ deux millions consenti à son fils pour l'achat, notamment, à C. _____, d'une parcelle sur laquelle celui-ci a fait construire un immeuble, A. A. _____ a déclaré que son entreprise avait participé à ce projet uniquement au niveau de l'aménagement du terrain. Considérant en droit :

_____ 1. Le montant du gain n'étant pas contesté, la seule question litigieuse, outre celle ayant trait à la déduction des intérêts afférents au compte de construction ouvert en 1986, consiste à déterminer si le bénéficiaire qu'a dégagé la vente en 1985 de la parcelle de E. _____ doit être considéré comme un revenu ordinaire provenant d'une activité à caractère professionnel ou s'il s'agit d'un gain relevant de la gestion de la fortune privée, soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Avant d'examiner les arguments exposés de part et d'autre, on rappellera les dispositions légales applicables et les principes qu'en a dégagés la jurisprudence. 2. a) Selon

l'art. 20 al. 1 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), l'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net global du contribuable provenant d'une activité lucrative, de la fortune immobilière et mobilière et de toutes autres sources de gains et avantages, appréciables en argent. D'après l'al. 2 lit. b et c de la même disposition, sont notamment considérés comme revenus imposables le produit des activités indépendantes (commerce et industrie, notamment), ainsi que le bénéficiaire net provenant de l'aliénation, de

la réalisation, du transfert dans la fortune privée ou de la réévaluation comptable d'éléments matériels ou immatériels de la fortune commerciale. En application de l'art. 40 al. 1 LI, l'impôt spécial sur les gains immobiliers a pour objet le gain net provenant de l'aliénation d'immeubles situés dans le canton ou d'une partie de ceux-ci. L'impôt n'est pas perçu, en particulier, sur les gains que l'aliénateur réalise dans le cadre de son activité professionnelle lorsque le gain est déjà soumis à l'impôt sur le revenu dans le canton (art. 41 lit. a LI). b) Selon une définition qui résume la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en matière d'impôt fédéral direct, reprise par Danielle Yersin (Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, Archives 59, 137 et les références citées), il y a activité à but lucratif, donc "commerce d'immeubles lorsque le contribuable procède à des achats et à des ventes d'immeubles non pas simplement dans l'administration de sa fortune ou en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui, mais systématiquement et avec l'intention d'obtenir un gain. Il n'est pas nécessaire qu'il exerce cette activité à titre principal; il peut aussi la pratiquer accessoirement (ATF 92 I 122). Le caractère professionnel peut résulter, d'une part de la fréquence des achats et des ventes, d'autre part, s'agissant d'opérations isolées, du fait qu'elles étaient en relation avec une autre activité (ATF 104 Ib 166, 97 I 172 cons. 4)..." (Archives 49, 558 = RDAF 1982, 30; v. ég. E. Känzig, Wehrsteuer, Ergänzungsband, 1972, 2ème éd., p. 40 ss et la jurisprudence citée; Masshardt et Gendre, Commentaire IDN, 1980, p. 96 ss; Cagianut/Höhn, p. 58 ss; J.-M. Rivier, Droit fiscal suisse, p. 144; P. Spori, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, in Archives 59, 346, spéc. 352 ss). Dans un autre arrêt, le Tribunal fédéral a encore précisé ce qui suit à propos des opérations isolées (Archives 41, 35, trad D. Yersin, op. cit.): "Le gain réalisé lors d'une telle opération tombe sous le coup de l'article 21, alinéa 1, lettre a, AIN, lorsqu'il est le résultat d'une activité qui peut être assimilée à celle d'un commerçant en immeubles en raison de sa nature et de son importance (Archives 33, 35; 35, 459; RO 96 I 655 et 663). Ce sont les circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants. La relation qui peut exister entre l'opération et la profession du contribuable, ainsi que l'utilisation de fonds étrangers importants, par exemple, constituent des indices permettant d'établir l'existence d'une activité à but lucratif (Archives 33, 43; 36, 433; RO 92 I 122; 93 I 288)." La qualification d'activité professionnelle en matière d'opérations immobilières ne repose donc pas sur un critère unique qui serait de nature absolue. Pour dire s'il y a ou non commerce professionnel d'immeubles, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas, en tenant compte d'un certain nombre de critères (fréquence des opérations, durée de possession, utilisation des gains réalisés, réinvestissement du produit des ventes dans de nouvelles opérations, méthode utilisée, mode de financement) qui n'ont pas tous la même portée (Archives 49, 558; RDAF 1982, 32; cf. aussi Olivier Courvoisier, La relation entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial frappant les gains immobiliers, thèse Lausanne, 1974, p. 159 ss; D. Yersin, op. cit., p. 141-142). Parmi ces critères, on mentionnera essentiellement le caractère systématique des opérations; la relation avec l'activité du contribuable; la participation à une société de personnes; la nature quasi-professionnelle de l'activité; l'intention de réaliser un gain. Pour retenir l'existence d'une activité lucrative, par opposition à la simple administration de la fortune, il faudrait sans doute établir principalement que l'activité déployée tend à la réalisation d'un gain. Or, ce dernier critère, d'ordre subjectif, est précisément le plus difficile à démontrer de manière directe. C'est la raison pour laquelle la jurisprudence en a adopté d'autres, de nature objective, qui permettent à l'autorité de présumer, s'ils sont réalisés, que le transfert considéré présente un

caractère commercial; le contribuable peut toutefois renverser cette présomption en démontrant de manière positive que l'opération entrainait dans le cadre de l'administration usuelle de sa fortune ou de l'utilisation d'une occasion favorable (sur le mécanisme de cette présomption, v. Roman Truog, *Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, am Beispiel der Wehrsteuer*, in *Archives* 49, 97 ss, spéc. p. 109 ss). Certains auteurs ajoutent que la notion d'activité commerciale doit ici être comprise de manière extensive (D. Yersin, *op. cit.*, p. 142) ou que des exigences strictes doivent être posées quant à la preuve à rapporter pour renverser cette présomption (Truog, *op. cit.*, p. 111). Cagianut/Höhn (*Unternehmenssteuerrecht*, Berne 1989, 2e éd. p. 59) résumait cette jurisprudence en soulignant qu'elle n'exonère que les ventes immobilières réalisées dans le cadre de la simple administration de la fortune privée. c) Dans l'application des règles vaudoises correspondantes, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (CCRI) s'est toujours référée à la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct (v. p. ex. CCRI A. Ma., du 20.9.1985; R. Pa. et M. Mé., du 15.7.1991). Le Tribunal administratif a suivi cette pratique (pour des arrêts récents, v. notamment arrêts FI 92/109 du 25 octobre 1993 et FI 92/090 du 20 avril 1994) et c'est donc à la lumière de la jurisprudence exposée ci-dessus que doit être examinée la présente espèce.

3. a) Dans le cas particulier, l'autorité intimée paraît se fonder principalement, si ce n'est exclusivement (v. déterminations du 27 avril 1994), sur le fait qu'A. A. _____ exploitait, au moment de la vente incriminée, une entreprise exécutant des travaux dans la branche de la construction (travaux de terrassement et de génie civil). A. A. _____ a expliqué que tel n'était pas le cas, puisque son entreprise réalisait principalement des travaux de drainage, des fouilles ou encore des aménagements extérieurs. Le tribunal n'ayant pas de raison de mettre en doute sa parole, il considère cette version des faits comme établie. Ce point est d'importance, car l'activité de l'entreprise du contribuable n'était pas directement liée au domaine de l'immobilier. Il faut néanmoins considérer qu'il existait un lien indirect consistant en ce que l'activité professionnelle principale de l'intéressé le mettait en rapport avec les milieux immobiliers. Cette circonstance ne serait à elle seule peut-être pas décisive, mais elle fonde un début de présomption (en faveur d'une activité à caractère professionnel) que renforcent d'autres éléments qu'on va mettre en évidence ci-dessous. b) L'autorité intimée n'a à juste titre pas fondé sa décision sur le nombre des opérations effectuées par le contribuable dans le domaine de l'immobilier. Au vu des pièces du dossier et des explications fournies à l'audience, on peut admettre que l'acquisition de deux locatifs à C. _____ et à D. _____ relève de l'administration usuelle de sa fortune. A. A. _____ a acheté ces deux immeubles respectivement au début des années 60 et en 1970 pour y placer sa fortune, acquise pour partie par héritage, pour partie par son travail; il en est donc propriétaire depuis longtemps et les fait gérer par une agence immobilière (v. pièces en annexe à sa déclaration pour la période 1987-1988). On est ici en présence de deux opérations qui doivent être assimilées à un placement à long terme ayant essentiellement pour but la conservation du patrimoine (privé). Tel n'est pas le cas en revanche de la construction dès 1986, soit peu après la vente incriminée, d'un immeuble destiné à la caisse de pension A. A. _____ SA. Même si cette société était entièrement détenue par le recourant à cette époque, il s'agit là d'une construction pour autrui qui n'a rien à voir avec un placement. En résumé sur ce point, si le recourant n'a pas procédé systématiquement à des achats et des ventes, il s'est en tout cas engagé dans une opération immobilière comportant certains aspects d'une opération professionnelle, cela peu après l'opération en cause. Ce point est

important, vu surtout la relative brièveté entre les deux opérations. c) L'acquisition en copropriété, assimilée à une société simple par la jurisprudence, ne joue guère de rôle en l'espèce, dans la mesure où, au moment de l'achat, B. A. _____ fils n'avait pas encore vingt ans et n'exerçait alors aucune activité dans le domaine immobilier. d) Selon la jurisprudence, les démarches tendant à la division d'un immeuble en parcelles ou celles faites en vue d'obtenir un permis de construire sont des indices d'une activité professionnelle (Yersin, op. cit., p. 146 et les réf. citées). En l'occurrence, il ne ressort pas clairement du dossier si la mise en valeur de la parcelle no 1 ***** est essentiellement le fait des acquéreurs ou celui du recourant, ce que ce dernier conteste précisément. La pièce no 6 produite par A. A. _____ met toutefois en lumière un aspect au moins de l'opération : A. A. _____ a pris en charge, à parts égales avec les acquéreurs, la facture établie par le ***** pour le fractionnement du bien-fonds en question; cette facture mentionne en outre que le travail a été commandé par MM. A. _____ et *****. C'est là un indice tendant à démontrer que le recourant a participé à la mise en valeur de sa parcelle et, partant, que l'opération revêt un caractère quasi-professionnel. Le fait que c'est finalement le recourant, et non les acquéreurs, qui a bénéficié de l'importante plus-value qu'a entraînée le morcellement va dans le même sens. e) Sur la base des éléments mis en évidence ci-dessus (v. lettre a, b et d), le tribunal estime qu'il existe des indices suffisants pour retenir une activité à caractère professionnel en ce qui concerne l'opération incriminée. Ces éléments ne fondent toutefois qu'une présomption que le recourant peut renverser, notamment en démontrant que l'opération en cause visait à lui procurer un logement personnel et qu'elle s'inscrivait donc dans le cadre de l'administration de sa fortune privée. C'est précisément ce qu'a plaidé A. A. _____ qui a expliqué à l'audience qu'il avait toujours rêvé de se bâtir une maison dans une zone de villa, qu'il avait finalement renoncé à son projet en raison de difficultés administratives et financières. Le recourant n'avance pas d'éléments sérieux à l'appui de sa thèse. Celle-ci ne repose en effet que sur des affirmations qui, de plus, ont été contradictoires durant la procédure. Il a commencé par affirmer que l'acquisition de la parcelle de E. _____ était destinée à son fils, pour finir par expliquer à l'audience qu'elle était vouée principalement à son usage propre. Il a aussi expliqué à l'audience que c'était avant tout en raison de difficultés administratives qu'il avait renoncé à son projet, mais on constate qu'il a vendu son bien-fonds au moment où les principales difficultés étaient levées. Il a enfin fait état de difficultés financières l'ayant obligé à abandonner son projet, alors que la thèse la plus vraisemblable ressortant du dossier est que l'opération incriminée a servi à financer les projets immobiliers de son fils. C'est en effet dans le courant du mois de mai 1983 qu'B. A. _____ fils a procédé à l'acquisition d'un bien-fonds pour un prix avoisinant 1,7 millions (à la même époque A. A. _____ père a augmenté ses emprunts hypothécaires; v. notamment pièces bancaires annexées à la déclaration fiscale 1985-1986 dont il ressort une augmentation d'un emprunt de 678'435,15 francs à 1'200'000 francs) et c'est à la fin de l'année 1983 que les prénommés ont décidé de vendre leur parcelle de E. _____. D'ailleurs, A. A. _____ était lui-même intéressé dans l'opération immobilière menée par son fils, puisque c'est son entreprise qui a réalisé les travaux d'aménagement du terrain, ainsi qu'il l'a reconnu à l'audience. C'est là un indice supplémentaire tendant à démontrer que la vente litigieuse répondait à des motivations d'ordre professionnel. Au surplus, le recourant n'a fourni aucune pièce susceptible de mettre en évidence une quelconque démarche qu'il aurait effectuée lui-même pour réaliser le projet évoqué en cours de procédure (plans ou esquisses, contact avec un architecte ou autre mandataire), pas plus qu'il n'a fourni d'éléments tendant à montrer qu'il aurait, après la vente

de 1985, cherché à se procurer un terrain ou une habitation ailleurs. Sur la base de l'ensemble de ces circonstances, le tribunal considère qu'A. A. _____ n'a pas renversé la présomption retenue ci-dessus. 4. Le recourant ne fournit aucun argument à l'encontre du refus de la déduction des intérêts afférents au crédit de construction ouvert en 1986. La position de l'autorité intimée est fondée sur une jurisprudence du Tribunal fédéral que l'autorité de céans n'entend pas remettre en cause (RDAF 1993, p. 331 ss et les nombreuses réf. citées; contra : J. Küng, Sind Baukreditzinsen keine Schuldzinsen?, in Revue fiscale 1994, p. 351 ss). On se limitera donc à ce rappel. 5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. En application de l'art. 55 LJPA, un émolument de justice sera mis à la charge du recourant qui succombe. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours est rejeté. II. La décision sur réclamation rendue le 31 janvier 1994 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. Un émolument de justice de 1'500 francs (mille cinq cents francs) est mis à la charge du recourant, A. A. _____. mp/Lausanne, le 6 septembre 1994 Au nom du Tribunal administratif : Le juge :

Le greffier : 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.