

# **GE\_GERICHTE ATA/632/2012 vom 18. September 2012**

GE Cour de justice, 2012-09-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_632\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_632_2012)

FR: GE\_GERICHTE ATA/632/2012 du 18 septembre 2012

IT: GE\_GERICHTE ATA/632/2012 del 18 settembre 2012

## **Regeste**

Résumé: La prescription n'est pas acquise en l'espèce, aucun des délais légaux n'étant atteint. Le recourant a manqué à son devoir de justifier l'origine des montants non déclarés, alors que le fardeau de la preuve lui incombait. En l'absence de tout document probant, et au vu des explications peu étayées des témoins entendus, un rapport de fiducie avec un tiers n'est pas retenu. Le gain en capital était de nature commerciale, car il a notamment été réalisé dans le champ des activités professionnelles du recourant (comptable responsable d'une fiduciaire) et car l'intéressé a contracté un prêt plus important que le prix de l'immeuble litigieux, en dissimulant sa revente à l'AFC-GE. De jurisprudence constante, les gains liés à un transfert immobilier sont imposables au lieu de situation de l'immeuble. En l'espèce, le canton de Vaud est compétent pour imposer la transaction.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

### **E. 2**

Dans ses observations, l'AFC-GE conclut au rejet du recours ainsi qu'à la reformatio in pejus du bordereau du 26 août 2008.

Elle n'a toutefois pas recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI dans le délai légal de trente jours (art. 62 al. 1 let. a LPA).

Dès lors qu'aucune autre conclusion que celles visant à la confirmation du jugement querellé ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure ne peut être prise en dehors du délai légal de recours, les conclusions de l'AFC-GE concernant une éventuelle reformatio in pejus sont irrecevables faute d'avoir été prises dans le délai précité, le recours incident étant par ailleurs inconnu de la LPA (ATA/306/2012 du 15 mai 2012 ; ATA/98/2009 du 26 février 2009 ; ATA/320/2008 du 17 juin 2008 ; ATA/592/2007 du 20 novembre 2007 ; ATA/133/2012 du 13 mars 2012).

La chambre administrative n'entend par ailleurs pas faire usage de la faculté conférée par l'art. 54 LPFisc, au vu notamment de l'issue du litige en matière d'ICC.

### **E. 3**

Le litige porte sur la reprise d'impôt opérée dans le cadre des taxations IFD et ICC 2002 du contribuable, suite à la découverte par l'AFC-GE de l'opération de vente du capital-actions de la SI avenue Y\_\_\_\_\_ 2, 4, 6 à Z\_\_\_\_\_ S.A.

Comme le veut la jurisprudence, les deux impôts seront abordés séparément (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Impôt fédéral direct

#### **E. 4**

En droit public, la prescription doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 133 II 366 = JdT 2007 II 54 p. 56 ; 106 Ib 357 consid. 3a ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/398/2006 du 26 juillet 2006).

- 17/29 - A/4922/2008

Or, la prescription est une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003 ; RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités).

En matière d'impôts directs, il convient de distinguer la prescription du droit de taxer, d'une part, et la prescription du droit de percevoir l'impôt, d'autre part. En effet pour ces impôts, la créance fiscale doit d'abord être établie par l'administration à l'intérieur d'une certaine période. La prescription de la créance fiscale, qui implique le recouvrement de l'impôt, intervient ensuite (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 496, n. 28).

La notion d'acte interruptif de la prescription fiscale s'interprète largement. Tous les actes de l'autorité qui sont portés à la connaissance du contribuable dans le processus tendant à déterminer la créance ont pour effet d'interrompre la prescription même s'ils ne continuent pas concrètement la procédure de taxation. Il en va ainsi non seulement des actes de perception de l'impôt proprement dit mais aussi de l'ensemble des autres actes officiels, à l'image de simples lettres ou d'injonctions s'inscrivant dans le suivi de la taxation.

A l'époque des faits, soit de la notification de la décision de taxation et de la décision sur réclamation, la limitation dans le temps du droit de taxer était régie par l'art. 120 LIFD. La prescription de la créance fiscale était régie quant à elle par l'art. 121 LIFD.

In casu, il y a lieu de constater qu'aucun des délais prévus par les dispositions précitées n'a été atteint, compte tenu des actes effectués régulièrement à la suite de la taxation.

#### **E. 5**

D'après l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés.

Il découle des art. 27 al. 2 let. b et 125 al. 2 LIFD qu'un professionnel de l'immobilier doit tenir une comptabilité, ou à tout le moins l'état de ses actifs et passifs, les relevés de ses recettes et dépenses ainsi que de ses prélèvements et apports privés (Arrêt du Tribunal fédéral 2A\_300/2006 précité, consid. 3.5 ; ATA/367/2010 du 1er juin 2010 consid. 4). Ces états d'actifs et passifs doivent non seulement être signés et datés par le contribuable, mais également être établis chronologiquement aux dates successives de bouclage des exercices commerciaux déterminants pour les périodes fiscales en cause (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.300/2006 précité, consid. 10.2 ; 2P.185/2006 précité, consid. 3.5). Il n'appartient en effet pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité

- 18/29 - A/4922/2008 défaille d'un contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_669/2008 du

## **E. 8**

Selon le recourant, l'AFC-GE a violé les règles de procédure applicables en ne requérant pas auprès des tiers les renseignements manquants, alors qu'il l'avait informée de son impossibilité à les obtenir, alors que cette vérification aurait pu le mettre hors de cause.

Selon les principes applicables ci-dessus développés, il appartenait au contribuable de prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; dès lors que les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportaient suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables non déclarés, il était de son devoir d'établir l'exactitude de ses allégations. En l'espèce, ces dernières ont considérablement varié durant la procédure.

Le 9 février 2007, il n'avait aucun souvenir d'une société Z\_\_\_\_\_ S.A. Le 20 mai 2008, il a expliqué que la vente de la SI à Z\_\_\_\_\_ S.A. lui était étrangère, dès lors qu'il n'y avait pas participé. Le 4 juillet 2008, il remettait à l'administration une copie du prêt hypothécaire de la banque Migros établi au nom de la SI, indiquant cependant qu'il s'agissait du seul document qu'il avait été à même de se procurer. Il n'a ensuite pas répondu au courrier du pli recommandé du

## **E. 11**

Le recourant conteste dans un premier grief que le gain réalisé lors de l'opération en cause lui soit imputable fiscalement, car il aurait agi à titre fiduciaire.

## **E. 12**

En cas de fiducie, l'imposition des biens et des rendements se fait auprès du fiduciaire, c'est-à-dire le propriétaire économique, moyennant le respect de plusieurs conditions, mentionnées notamment dans une notice de l'AFC-CH d'octobre 1967 (notice S-02.107 sur les rapports fiduciaires, accessible sous <http://www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dokumentation/00207/00431/index.html?lang=fr> - ci-après la notice) et reprise par la jurisprudence de la juridiction de céans (ATA/330/2007 du 26 juin 2007 consid. 4 et les arrêts cités).

L'existence d'un rapport de fiducie n'est, en droit fiscal, admise que si le contribuable peut rapporter la preuve irrécusable du rapport fiduciaire, en particulier par la production d'un contrat écrit, que ledit rapport repose sur des motifs économiques sérieux (ATA/330/2007 précité, consid. 4) et si le fiduciaire n'intervient pas en même temps comme acheteur et comme vendeur pour le compte du fiduciaire (ch. 15 de la notice). Il est ainsi présumé que les opérations effectuées en nom propre sont conclues pour le compte de la personne qui agit ; les autorités fiscales sont donc autorisées à imputer une opération à la personne qui l'a effectuée, et l'allégation selon laquelle une opération a été effectuée en nom propre mais pour le compte d'un tiers ne saurait être prise en considération lorsqu'elle n'est pas prouvée (cf. Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.2).

Selon la jurisprudence fédérale - qui élargit sur ce point quelque peu les termes de la notice -, l'absence de contrat écrit ne saurait, en elle-même, être déterminante, à condition que d'autres éléments prouvent que la personne a agi

- 23/29 - A/4922/2008 pour le compte d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 5.1.1). A défaut d'une preuve formelle, on ne peut reprocher à l'autorité de conclure que toute somme d'argent reçue par la société en son nom propre l'a enrichie (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2 ; 2C\_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.7).

### **E. 13**

En l'espèce, les positions du recourant ont été on ne peut plus fluctuantes au sujet de l'existence d'un rapport de fiducie. Dans sa dernière écriture, il indique n'avoir agi qu'à titre fiduciaire pour le compte de M. B\_\_\_\_\_.

Il n'a cependant produit aucun contrat écrit sur ce point, reconnaissant même lors de l'audience d'enquêtes et de comparution personnelle des parties n'avoir à cet égard « pas pris les précautions suffisantes ».

En l'absence de toute trace écrite, les témoignages de MM. A\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ s'avèrent insuffisants pour établir l'existence et le cas échéant les termes d'un contrat de fiducie entre MM. X\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_.

En outre, au vu des explications données par les témoins, l'existence d'un tel rapport de fiducie signifierait, dès lors que Z\_\_\_\_\_ S.A. était également en mains de M. B\_\_\_\_\_, que le recourant aurait agi d'abord comme acheteur, puis comme vendeur pour le compte du même fiduciaire, ce qui entraînerait également l'absence de reconnaissance du rapport de fiducie du point de vue fiscal.

Le grief doit ainsi être écarté.

### **E. 14**

Il convient ensuite d'examiner si le gain en capital était de nature privée ou commerciale, dès lors que dans la première hypothèse, le revenu ne serait pas taxable en application de l'art. 16 al. 3 LIFD.

La délimitation entre gestion de la fortune privée et transaction professionnelle a fait l'objet d'une abondante jurisprudence du Tribunal fédéral (voir notamment les Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_47/2012 du 28 juin 2012 consid. 4.2 ; 2C\_1023/2011 du 10 mai 2012 consid. 6.1 ; 2C\_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; 2C\_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les nombreux arrêts cités). Celle-ci retient que la notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement. En matière de transactions immobilières, il est admis qu'il peut y avoir activité lucrative indépendante même si le contribuable n'a pas de lien initial avec le secteur de l'immobilier. Pour déterminer la frontière entre activité lucrative indépendante et gestion de patrimoine privé, la pratique a posé une série d'indices : le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur (re)vente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine

- 24/29 - A/4922/2008 importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes. On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ibid. ; ATA/422/2012 du 3 juillet 2012 consid. 5 ; ATA/541/2011 du 30 août 2011 consid. 3), étant précisé que les actifs de la fortune commerciale du commerçant d'immeubles ou de titres demeurent commerciaux malgré l'écoulement du temps (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.4).

### **E. 15**

En l'espèce, il est établi que le contribuable a acquis le 4 juillet 2001 la SI Y \_\_\_\_\_ 2, 4, 6 en liquidation, pour un montant de CHF 500'000.-, au travers d'un financement par emprunt de CHF 900'000.- auprès de la banque Migros, lequel avait été comptabilisé dans le compte courant actionnaire. La SI a ensuite été revendue moins de cinq mois plus tard, le 1er janvier 2002, à la société Z \_\_\_\_\_ S.A., pour le montant de CHF 1.-. Z \_\_\_\_\_ S.A. avait également repris le compte courant actionnaire.

Même si le recourant n'a pas de connaissances ni d'expérience particulière en matière immobilière, il n'en est pas moins, de par sa profession, rompu aux affaires et particulièrement apte à mener une opération d'achat et de revente de société anonyme. En outre, il ne conteste pas que l'opération en question a été menée dans le cadre de son activité professionnelle de comptable responsable d'une fiduciaire.

Par ailleurs, si l'apport financier extérieur est une donnée qui est courante aussi pour les opérations de gestion purement privée, et dont le caractère de critère de délimitation vis-à-vis de l'activité commerciale indépendante doit être relativisé, il n'y a pas moins lieu de constater en l'espèce que le montant du prêt (CHF 900'000.-) était supérieur à celui de l'achat (CHF 500'000.-), ce qui lui confère un caractère commercial marqué.

Enfin, la durée de possession a été très courte et a engendré une forte plus-value à la revente.

Dès lors, même si l'opération en cause était unique, elle revêtait bien un caractère commercial prépondérant.

### **E. 16**

Le recours doit ainsi être rejeté en tant qu'il porte sur le rappel d'impôts concernant l'IFD 2002.

- 25/29 - A/4922/2008

Impôt cantonal et communal

### **E. 17**

a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (LIPP - D 3 08). Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). A teneur de son art. 69 al. 1 let. d et e, la LIPP abroge la aLIPP-IV et la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). Elle ne s'applique cependant pour la première fois qu'aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit.

b. La loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) est entrée en vigueur le 1er janvier 2002, remplaçant les dispositions de procédure contenues dans la loi générale

sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Cette loi s'applique immédiatement aux causes pendantes (art. 86 LPFisc). En l'occurrence, la procédure de taxation litigieuse a été reprise par l'AFC-GE après l'année 2002. La procédure qui s'en est suivie jusqu'à ce jour doit donc être examinée au regard de la nouvelle loi de procédure fiscale.

#### **E. 18**

Les questions liées à l'ouverture et à la conduite de la procédure pour rappel d'impôt, à la prescription, à l'existence d'un rapport de fiducie et au caractère commercial du gain se résolvent de la même manière pour l'ICC que pour l'IFD.

Les griefs y relatifs seront dès lors écartés pour les mêmes motifs.

#### **E. 19**

En matière d'ICC se pose néanmoins la question - du for d'imposition du gain et, éventuellement, celle de la délimitation avec un autre impôt, celui frappant les gains immobiliers (prévu aux art. 12 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 et 80 ss LCP).

#### **E. 20**

Le principe de l'interdiction de la double imposition de l'art. 127 al. 3, 1ère phr. de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les

- 26/29 - A/4922/2008 limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_482/2011 du 25 juillet 2012 consid. 3.1).

#### **E. 21**

a. Selon l'art. 4 al. 1 LHID, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier.

b. De jurisprudence constante du Tribunal fédéral, les gains liés à un transfert immobilier sont imposables - sur le revenu ou les gains immobiliers - exclusivement dans le canton de situation de l'immeuble, ce qui vaut également dans le cas d'une vente par une personne pratiquant une activité indépendante de commerce d'immeubles (ATF 137 I 145 consid. 2.2 ; 131 I 149 consid. 3 = RDAF 2005 II 481 ; 116 Ia 127 consid. 2b ; 111 Ia 120 consid. 2a ; 94 I 41).

c. Le transfert de la totalité ou d'une grande majorité des actions d'une société immobilière équivaut, d'un point de vue économique (et fiscal) à un transfert de propriété (ATF 99 Ia 459 consid. 3a et les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_355/2009 du 19 novembre 2009 consid. 4.1 ; P. MÄUSLI-ALLENSPACH, in M. ZWEIFEL et al., Interkantonaales Steuerrecht, 2011, § 16 n. 13 ; D. DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2005, n. 317, 320 et 330 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, op. cit., p. 204

s. ; E. HÖHN / P. MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, 4ème éd., 2000, § 15 n. 13, qui indiquent que le prix de vente doit représenter la contre-valeur du bien-fonds).

Selon certains auteurs, cette jurisprudence établit une semi-transparence de ces sociétés en matière de gains immobiliers (W. RYSER / B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 2002, p. 358), étant rappelé que selon le principe de la transparence, on peut sur le plan fiscal renoncer à dissocier une personne morale de la personne physique qui en est l'ayant droit, à condition toutefois que la dualité juridique vise à éluder des dispositions légales ou, de manière plus générale, à commettre un abus de droit (ATF 136 I 49 consid. 5.4 ; 128 II 329 consid. 2.4 et les arrêts cités).

d. Une société est qualifiée d'immobilière lorsque son but ou son activité effective consiste exclusivement ou principalement dans l'acquisition, la détention, l'exploitation, la gestion et la vente de biens immobiliers au sens de l'art. 655 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) ; ses actifs doivent en général être constitués à raison de deux tiers de biens immobiliers et son bénéfice provenir à raison de deux tiers au moins de ces activités.

Lorsque les immeubles ne constituent que le support physique d'une exploitation industrielle

- 27/29 - A/4922/2008 ou commerciale, la société ne saurait être qualifiée « d'immobilière » mais bien « d'exploitation » (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_641/2009 du 21 janvier 2010 consid. 5.1). Si le but statutaire de la société est un critère important au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral, il convient d'examiner selon les circonstances de l'espèce si un transfert est réellement équivalent à une vente d'immeuble (P. MÄUSLI-ALLENSPACH, op. cit., § 16 n. 14).

## **E. 22**

En l'espèce, il ne fait pas de doute que la SI avenue Y \_\_\_\_\_ 2, 4, 6, dont le seul actif était un immeuble et le but statutaire la réalisation d'affaires immobilières, était une société immobilière. Quand bien même les intentions du recourant lors de l'achat et de la revente des actions de la société ne sont pas d'une totale clarté, notamment quant aux rapports entretenus à cet égard avec M. B \_\_\_\_\_, on ne saurait retenir que la SI avenue Y \_\_\_\_\_ 2, 4, 6 a été créée - en 1953 - en vue de commettre un abus de droit. Les circonstances comptables de la revente - pour CHF 1.- avec reprise du compte débiteur actionnaires - ne permettent pas de penser à elles seules que le transfert de l'intégralité du capital- actions correspondait à autre chose qu'un transfert de propriété de l'immeuble.

Quant à l'argument de l'autorité intimée selon lequel le gain ne serait pas attribuable à une plus-value conjoncturelle et constituerait donc un gain mobilier, on ne perçoit pas le fondement de cette distinction ; du reste, en matière d'impôt sur les gains immobiliers, tel que prévu par l'art. 12 LHID, la courte durée de possession entraîne simplement une imposition plus lourde (art. 12 al. 5 LHID). Le fait que la plus-value sur l'immeuble soit conjoncturelle ou spéculative est d'autant moins pertinente en l'espèce que l'on ne voit pas non plus ce qui aurait pu faire prendre, en sept mois et indépendamment de l'immeuble, de la valeur aux actions de la SI. L'immeuble en cause étant le seul actif de la SI, la plus-value ne peut que concerner ce dernier.

## **E. 23**

Dès lors, les autorités fiscales genevoises ne pouvaient pas taxer le gain obtenu lors de l'aliénation du capital-actions de la SI avenue Y \_\_\_\_\_ 2, 4, 6, seul le canton de Vaud étant

compétent pour ce faire.

#### **E. 24**

Le recours sera partiellement admis, et le jugement attaqué annulé en ce qu'il rejette le recours portant sur l'ICC 2002. Les décisions de rappel d'impôt (nouvelle taxation) et d'amende relatives à l'ICC 2002 seront annulées, de même que la décision sur réclamation y relative.

Vu l'issue du recours, un émolument - réduit - de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe partiellement (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- lui sera allouée, à charge de l'Etat de Genève, dès lors qu'il y a conclu et qu'il a encouru des frais pour sa défense (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

- 28/29 - A/4922/2008

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