

# **JU\_GERICHTE ADM 2017 137 vom 20. August 2018**

JU Tribunal cantonal, 2018-08-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ju\\_gerichte\\_ADM\\_2017\\_137](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ju_gerichte_ADM_2017_137)

FR: JU\_GERICHTE ADM 2017 137 du 20 août 2018

IT: JU\_GERICHTE ADM 2017 137 del 20 agosto 2018

## **Regeste**

Comptabilité ne respectant pas le droit comptable - corrections nécessaires par le Service des contributions | Impôt sur le revenu et la fortune

## **Erwägungen**

### **E. 13**

juillet 2017 (taxation 2012 à 2014). \_\_\_\_\_ CONSIDÉRANT En fait : A. Le 13 juillet 2017, saisie sur recours contre la décision sur réclamation du Service des contributions (ci-après : l'intimé) du 26 août 2016 relative aux années fiscales 2012, 2013 et 2014, la Commission cantonale des recours en matière d'impôts (ci-après : la CCR) a rejeté le recours de A.A. et B. A. (ci-après : les recourants). En modification très partielle des décisions contestées, elle a fixé le revenu imposable pour l'année fiscale 2013 à CHF 129'600.- s'agissant de l'impôt d'Etat, respectivement à CHF 118'600.- pour l'IFD et, pour le surplus, elle a entièrement confirmé la décision sur réclamation. Les frais de la procédure, par CHF 500.-, ont été mis à la charge des recourants. A titre préalable, la CCR a estimé que l'intimé n'a pas violé le droit d'être entendu des recourants. D'une part, contrairement à ce qu'avancent ces derniers, dans son courrier du 7 juin 2016, l'intimé a listé les éléments comptables concernés par la 2 modification comptable. D'autre part, les recourants ont été invités à prendre position sur le rapport d'expertise du 17 décembre 2015, déterminant clairement les corrections à effectuer par l'intimé. Qui plus est, ils avaient également été invités, par courriers des 24 juillet 2013, 24 mars, 11 mai et 18 juin 2015 à produire les détails des recettes journalières. Ils étaient d'ailleurs assistés par un mandataire professionnellement qualifié. Ils avaient, en outre, la possibilité de contredire les conclusions de l'expertise et de transmettre à l'autorité les pièces justificatives sollicitées. Or, ces dernières n'ont pas été produites. Par ailleurs, la CCR relève qu'il ressort du dossier de nombreuses violations du droit comptable. Le compte bancaire commercial X1 n'a pas été annoncé dans la déclaration d'impôts des recourants. Par ailleurs, les coûts d'entretien de l'immeuble appartenant à la fortune privée et de nombreux frais privés sont inclus dans la comptabilité commerciale. Les loyers pour la boucherie sont mentionnés comme charges commerciales, sans être inscrits comme rendement immobilier dans la fortune privée des recourants. Les recettes journalières effectives n'ont pas pu être comparées avec les recettes journalières inscrites dans le livre de caisse. Bien que les recourants aient indiqué que les recettes du jour étaient déterminées par la différence avec le fond de caisse de CHF 500.-, le solde de la caisse était négatif à plusieurs reprises. Les saisies comptables et les inscriptions au livre de caisse ne correspondent pas entre elles, ni avec les entrées du compte bancaire commercial des recourants. Quelques versements provenant de la caisse de compensation ou d'autres institutions ne figurent pas dans la comptabilité alors qu'ils sont liés à l'activité commerciale des recourants. De nombreuses pièces justificatives, tels que les tickets de

caisse enregistreuse et justificatifs relatifs à l'achat de marchandise, n'ont pas été produites à l'intimé, malgré les demandes. Il s'ensuit que la comptabilité des recourants ne respecte pas le droit comptable, notamment les principes de clarté et d'intégrité. Ainsi, les revenus issus de leur activité indépendante n'ayant pas pu être déterminés de manière complète et fiable, l'intimé ne pouvait les taxer en l'état et devait procéder aux corrections nécessaires. Bien qu'ils estiment que le revenu imposable retenu par l'intimé soit trop élevé, les recourants ne contestent pas le calcul du revenu de l'activité indépendante pour les années en cause, tel que fixé par l'intimé, dans son rapport d'expertise. Ils ne produisent aucune preuve ni aucune pièce. Certains postes de la comptabilité ont été lourdement modifiés en leur défaveur dès 2012 et un compte commercial auprès de la Banque C. non déclaré a été découvert et intégré à la comptabilité. Malgré le fait que l'intimé aurait dû taxer par appréciation et non procéder à un calcul précis, la taxation qu'il a opérée ne peut être mise en doute par les arguments avancés par les recourants. Au demeurant, une erreur d'écriture s'est glissée s'agissant de la taxation pour l'année 2013. B. Le 13 septembre 2017, A.A. et B.A. ont déposé un recours auprès de la Cour de céans contre ladite décision, concluant à son annulation, principalement, à la fixation des revenus 2012, 2013 et 2014, pour l'IFD et l'impôt d'Etat, à dire de justice mais au maximum à CHF 94'641.- (2012) respectivement 94'273.- (2013), respectivement CHF 109'181.- (2014) et, partant, à la détermination des nouvelles taxations pour lesdites années, subsidiairement, au renvoi du dossier à la CCR, respectivement à 3 l'intimé, pour instruction complémentaire et nouvelle décision au sens des considérants, avec suite de frais et dépens. Ils ont requis l'audition de D., c/o E. SA et déposé plusieurs pièces justificatives. Les recourants invoquent la violation de leur droit d'être entendus, estimant que l'intimé n'a pas répondu à leurs questions suite à l'expertise de décembre 2015. Il ne leur a pas non plus donné la possibilité d'expliquer oralement comment ils établissaient leur livre de caisse, se limitant à leur indiquer que tout était clairement expliqué dans le rapport d'expertise. Lors de la procédure de réclamation, ils n'ont pas pu s'expliquer sur les recettes enregistrées dans leur livre de caisse, étant précisé qu'en l'absence des pièces justificatives nécessaires, l'intimé n'a pas pu vérifier tous les éléments de l'impôt. Ils relèvent aussi que tant l'intimé que la CCR ont rendu leur décision sur la base d'un dossier incomplet, ne contenant ni les pièces utiles pour statuer sur leurs griefs ni leurs explications données oralement. En effet, aucun procès-verbal n'a été établi lors de la séance du 28 août 2015. Par ailleurs, ce jour-là, toutes les pièces justificatives qu'ils avaient remises à l'intimé, leur ont été restituées, à l'exception de quelques carnets de quittances rendus le 18 décembre 2015. Ainsi, en omettant de demander à obtenir l'ensemble des pièces justificatives, la CCR a violé leur droit d'être entendus. Les revenus 2012 à 2014 reposent ainsi sur une situation de fait erronée, insoutenable et en contradiction manifeste avec la réalité. Dès lors, dans la mesure où elle retient que leur droit d'être entendus n'a pas été violé, la décision attaquée est arbitraire. Les recourants allèguent que les recettes versées sur le compte C. ne devaient pas être retenues comme recettes supplémentaires, dès lors qu'elles avaient été intégrées dans leur livre de caisse, comme cela ressort des résultats comptables 2015 et 2016 et du calcul des marges brutes pour les années 2011 à 2016. Dans ce cadre, il est précisé que les tickets de caisse enregistreuse n'ont pas été produits puisqu'ils sont inexistant, leur caisse enregistreuse ne possédant qu'un seul rouleau de caisse et le ticket émis étant remis aux clients. Les recourants ajoutent que, dans la mesure où l'experte a diminué le montant de la valeur locative des locaux commerciaux de CHF 26'400.- à CHF 21'120.- (20 % de frais de chauffage), il devait être procédé à une diminution identique de la valeur locative liée au 1er étage de l'immeuble.

Enfin, c'est à tort que l'intimé a procédé à des reprises concernant des achats de marchandises, considérant que les pièces justificatives y relatives faisaient défaut. En effet, lesdits achats étaient mentionnés dans les carnets d'abattage. C. Dans sa prise de position du 12 octobre 2017, la CCR conclut au rejet du recours, sous suite des frais et dépens. Le 11 janvier 2018, la CCR a remis à la Cour de céans, trois classeurs A4 de documents (comptabilité pour les années 2012 à 2014). D. Dans sa réponse du 2 février 2018, l'intimé conclut, s'agissant de l'IFD, à l'irrecevabilité du recours, pour cause de tardiveté et, s'agissant de l'impôt d'Etat, à son rejet, le tout sous suite de frais et dépens. 4 L'intimé estime que le recours est irrecevable, s'agissant de l'IFD, pour cause de tardiveté, en raison de l'inapplicabilité des feries judiciaires, prévues par le droit cantonal, à la procédure de recours concernant l'IFD. En ce qui concerne l'impôt d'Etat, l'intimé explique qu'en renvoyant les recourants aux explications contenues dans le rapport d'expertise, il n'a pas violé leur droit d'être entendus. En effet, l'expertise du 17 décembre 2015 répondait déjà clairement aux questions posées par les recourants dans leur courrier du 17 janvier 2016, de sorte qu'une nouvelle explication apparaissait superflue. D'ailleurs, les recourants étaient assistés d'une fiduciaire, laquelle était à même de leur expliquer les raisons des reprises effectuées. Au demeurant, il n'y a pas de droit à être entendus oralement en matière fiscale. Bien qu'ils aient été invités à se prononcer sur le rapport d'expertise, critiquant notamment la manière dont le livre de caisse avait été tenu, les recourants n'ont fourni aucune explication par écrit ni produit de moyens de preuve permettant de démontrer que certaines recettes figurant sur le compte C. non déclaré avaient été effectivement prises en compte « à double ». Par ailleurs, tant lui-même que la CCR ont statué sur la base d'un dossier complet, comprenant toutes les pièces utiles pour statuer sur leurs griefs. En effet, elles se sont fondées sur le dossier fiscal des recourants ainsi que sur les trois classeurs d'expertise comprenant l'ensemble des pièces comptables pertinentes pour les années litigieuses, étant précisé que les classeurs d'expertise ne consistent pour l'essentiel qu'en une compilation de documents comptables déjà en possession des recourants. Quant à l'argument des recourants, relatif à l'inexistence d'un procès-verbal lors de la séance du 28 août 2015, sa tenue n'était pas requise puisqu'il ne s'agissait que d'un simple contrôle des comptes des exercices 2012 à 2014 et non d'une audition des contribuables ou de leur fiduciaire au sens de l'article 142 al. 1 LI. D'ailleurs, le rapport d'expertise ne s'appuie à aucun moment sur des propos qui auraient été tenus lors de ce contrôle. Enfin, au vu de ce qui précède, ni lui-même ni la CCR n'avaient à instruire d'avantage le dossier, étant précisé que les recourants auraient pu produire d'autres éléments ou en requérir l'administration au dossier officiel s'ils l'estimaient nécessaire. Il s'ensuit que la décision n'est pas arbitraire. S'agissant de la prétendue intégration à double des recettes versées sur le compte C., les recourants n'apportent aucune preuve directe pour étayer leur propos, se limitant à dire qu'elle ressort des résultats comptables 2015 et 2016 ainsi que du calcul des marges brutes pour les années 2011 à 2016. Or, les comptes 2015 et 2016 n'ont toujours pas été approuvés, de sorte que rien n'indique que les recommandations figurant dans le rapport d'expertise aient effectivement été appliquées, étant précisé qu'il semble que la caisse enregistreuse, laquelle ne répond pas aux exigences actuelles, n'ait pas été remplacée dans l'intervalle. Il ne serait ainsi toujours pas possible de vérifier si l'ensemble des recettes journalières 2015 et 2016 ont bien été intégrées en comptabilité. Par ailleurs, aucune explication n'a été donnée quant à l'existence de soldes de caisse négatifs, les recourants s'étant limités à dire que les comptes de caisse mensuels étaient toujours positifs. Quant aux marges brutes du secteur commercial des boucheries, celles-ci ne reposent que sur des 5

statistiques nationales, éloignées de la réalité des recourants, de sorte qu'elles ne sont pas pertinentes. D'ailleurs, elles s'écartent déjà notablement des résultats comptables présentés par les recourants avant les corrections. Ainsi, les recourants n'ont pas démontré que les recettes litigieuses avaient été intégrées à double, étant précisé qu'il leur aurait pourtant suffi d'établir la provenance des rentrées bancaires, puis leur présence en comptabilité. En ce qui concerne la valeur locative, l'intimé explique qu'une déduction de 20 %, relative aux frais de chauffage, a été effectuée s'agissant des loyers commerciaux puisqu'ils étaient libellés « location boucherie + chauffage ». Or, rien ne laisse supposer que les loyers afférant au 1er étage correspondaient également à des valeurs brutes comprenant les frais de chauffage, étant précisé que seuls devaient être indiqués les « loyers encaissés sans l'indemnité pour le chauffage et l'eau chaude » (formule 4). Quant à la reprise relative aux achats de marchandises sans preuves justificatives, il est relevé que les carnets d'abattage ne possèdent aucune valeur probante. Ils ne sauraient être assimilés à des factures ou à des quittances. L'intimé conclut enfin au rejet de l'audition de D., estimant que les éléments du dossier permettent déjà de connaître avec précision les faits à la base de la présente procédure et considérant que les recourants ont déjà eu la possibilité de présenter leurs arguments lors des procédures de réclamation et de recours devant la CCR. E. Dans leur prise de position du 27 février 2018, les recourants ont confirmé leur recours et produit une copie de l'acte notarié portant vente immobilière et constitution d'un droit d'habitation, d'un droit de préemption et d'une part au gain signé par A.A. A ce titre, ils expliquent que, par cet acte, A.A. a concédé aux membres de sa famille un droit d'habitation pour les appartements situés au 1er étage de son immeuble, en contrepartie d'un loyer net de CHF 900.- par appartement, soit CHF 21'600.- net (CHF 900.- x 24) par année, ce qui correspond à la valeur locative. F. Dans sa détermination du 15 mars 2018, l'intimé confirme les conclusions de sa prise de position du 2 février 2018 et précise que le montant des loyers encaissés pour les appartements situés au 1er étage de l'immeuble privé n'a fait l'objet d'aucune contestation ni dans la procédure de réclamation ni dans celle de recours devant la CCR. En effet, les griefs des recourants en procédure de recours devant la CCR portaient essentiellement sur le résultat de leur activité commerciale. Aussi, leurs conclusions à ce propos ne sauraient être invoquées pour la première fois devant la Cour de céans. Si cette dernière devait suivre l'avis des recourants, il conviendrait, à tout le moins, de tenir compte de la présentation tardive du contrat de vente immobilière du 22 décembre 1998 lors de la répartition des frais. Ces motifs valent également à l'égard des griefs présentés dans le recours du 13 septembre 2017 relatifs à la non prise en compte d'éventuels frais de chauffage en déduction des loyers du 1er étage, dans la mesure où ils n'avaient pas été soulevés devant la CCR, étant précisé que les recourants ont, eux-mêmes, déclaré dans leurs déclarations 2012 à 2014, un rendement de CHF 23'400.- pour les appartement situés au 1er étage. Qui plus est, le contrat de vente immobilière du 22 décembre 1998 mentionne un droit d'habitation portant sur le seul appartement situé « au 1er étage est du bâtiment » et non pas sur l'ensemble des logements du 1er étage. Aucun contrat de 6 bail n'a d'ailleurs été déposé en lien avec la location du second appartement au 1er étage. Enfin, le contrat de vente immobilière susmentionné mentionne que « les bénéficiaires [du droit d'habitation] assumeront les frais de chauffage et d'électricité provoqués à la suite de leurs propres besoins ». Dès lors, le montant des loyers encaissés pour les appartements du 1er étage ne peut correspondre qu'à une valeur nette. G. Il sera revenu, ci-après, en tant que besoin, sur les autres éléments du dossier. En droit : 1. Aux termes de l'article 165 LI, le contribuable, le Service des contributions et la commune peuvent recourir contre la décision de la CCR

auprès de la Cour administrative. Le délai de recours est de trente jours à partir de la communication de la décision (art. 166 al. 1 LI). La Cour administrative est compétente pour statuer sur le recours dirigé contre les décisions de la CCR, tant en matière d'impôt d'Etat (art. 165 ss LI) qu'en matière d'IFD (art. 14 al. 1bis de l'ordonnance d'exécution concernant l'impôt fédéral direct ; RSJU 648.11). 2. Lorsqu'elle statue sur l'application du droit fédéral et du droit cantonal, la Cour administrative doit rendre deux décisions, l'une pour le droit fédéral et l'autre pour le droit cantonal, qui formellement peuvent figurer dans le même acte. Les motivations doivent être séparées, ce qui n'exclut pas des renvois, et les décisions doivent contenir des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts (ATF 130 II 507 consid. 8.3 ; TF 2A.151/2005 du 1er novembre 2005 consid. 1.2). 3. Il sied, à titre préalable, de vérifier si le recours est recevable. 3.1 Ad IFD En vertu de l'article 145 LIFD, dans la mesure où le droit cantonal le prévoit, la décision sur recours de la CCR peut encore être portée devant une autre instance cantonale, indépendante de l'administration, les articles 140 à 144 s'appliquant par analogie. L'article 140 LIFD prévoit un délai de recours de 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée. L'article 133 LIFD, auquel renvoie l'article 140 al. 4 LIFD, ne prévoit toutefois pas de fêtes judiciaires, contrairement au droit jurassien pour l'impôt d'Etat (art. 166 et 168 LI et 44a Cpa). En l'espèce, la décision de la CCR du 13 juillet 2017 ayant été notifiée aux recourants le 17 juillet 2017 et le recours ayant été déposé auprès de la Cour de céans le 13 septembre 2017, ce dernier est tardif s'agissant de l'IFD. En effet, la réglementation de la LIFD relative aux délais de recours est détaillée et complète, de sorte qu'il n'y a plus place pour une suspension de ces délais par le droit cantonal (dans ce sens, TF 7 2C\_1107/2016 du 5 avril 2017 consid. 3.1 ; 2C\_948/2013 du 25 octobre 2015 consid. 2 ; 2C\_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.3 et les références in : RDAF 2011 II 405 ; BROGLIN / WINKLER DOCOURT, La pratique du droit, Procédure administrative – principes généraux et procédure jurassienne, 2015, n° 237 et la référence citée : ATF 137 II 353 consid. 3.3). Le recours doit donc être déclaré irrecevable s'agissant de l'IFD. 3.2 Ad impôt d'Etat Déposé dans les forme et délai légaux (art. 165 et 168 LI et 44a Cpa), le recours est recevable s'agissant de l'impôt d'Etat et il convient d'entrer en matière sur le fond. 4. Sur le plan formel, les recourants soulèvent en premier lieu une violation de leur droit d'être entendu, estimant que l'intimé n'a pas répondu à leurs questions suite à l'expertise de décembre 2015. Il ne leur a pas non plus donné la possibilité d'expliquer oralement comment ils établissaient leur livre de caisse, se limitant à leur indiquer que tout était clairement expliqué dans le rapport d'expertise. Lors de la procédure de réclamation, ils n'ont pas pu s'expliquer sur les recettes enregistrées dans leur livre de caisse, étant précisé qu'en l'absence des pièces justificatives nécessaires, l'intimé n'a pas pu vérifier tous les éléments de l'impôt. Ils relèvent aussi que tant l'intimé que la CCR ont rendu leur décision sur la base d'un dossier incomplet, ne contenant ni les pièces utiles pour statuer sur leurs griefs ni leurs explications données oralement. En effet, aucun procès-verbal n'a été établi lors de la séance du 28 août 2015. Par ailleurs, ce jour-là, toutes les pièces justificatives qu'ils avaient remises à l'intimé, leur ont été restituées, à l'exception de quelques carnets de quittances rendus le 18 décembre 2015. Ainsi, en omettant de demander à obtenir l'ensemble des pièces justificatives, la CCR a violé leur droit d'être entendus. 4.1 Le droit d'être entendu est une garantie constitutionnelle de nature formelle, dont la violation entraîne l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2). Ce moyen doit par conséquent être examiné en premier lieu (ATF 124 I 49 consid. 1) et avec un plein pouvoir d'examen (ATF

127 III 193 consid. 3 et la jurisprudence citée). Le droit d'être entendu de l'article 29 al. 2 Cst. doit permettre à l'intéressé de s'exprimer sur des éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique (ATF 135 II 286 consid. 5.1; 133 I 270 consid. 3.1). La jurisprudence a notamment déduit du droit d'être entendu, le droit d'exiger, en principe, qu'un jugement ou une décision défavorable à sa cause soit motivé. Cette garantie tend à donner à la personne touchée les moyens d'apprécier la portée du prononcé et de le contester efficacement, s'il y a lieu, devant une instance supérieure. Elle tend aussi à éviter que l'autorité ne se laisse guider par des considérations subjectives ou dépourvues de pertinence ; elle contribue, par-là, à prévenir une décision arbitraire. L'objet et la précision des indications à fournir dépendent de la nature de l'affaire et des circonstances particulières du cas ; néanmoins, en règle 8 générale, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée (TF 1P.27/2006 du 12 juillet 2006 et les références). La violation du droit d'être entendu, pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, est toutefois réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Au demeurant, la réparation d'un vice éventuel ne doit avoir lieu qu'exceptionnellement (ATF 127 V 437 consid. 3d/aa, 126 I 72, 126 V132 consid. 2b et les références). Le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes. Le droit de faire administrer des preuves suppose toutefois que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits par le droit cantonal. Par ailleurs, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (TF 2P.171/2004 du 6 septembre 2004 consid. 2.2 ; TF 5A\_279/2009 du 14 juillet 2009 consid. 2.1 ; voir également : TF 9C\_581/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3 et la référence citée : ATF 131 I 153 consid. 3). Le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'être entendu oralement pendant la procédure (TF 9C\_581/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3 et la référence citée : ATF 134 I 140 consid. 5.3). 4.2 Au cas présent, en renvoyant les recourants aux explications contenues dans le rapport d'expertise du 17 décembre 2015, l'intimé n'a pas violé leur droit d'être entendus. En effet, comme il l'explique, le rapport d'expertise répondait déjà clairement aux renseignements demandés par les recourants dans leur courrier du

#### **E. 17**

LA COUR ADMINISTRATIVE Ad IFD déclare le recours irrecevable ; Ad Impôt d'Etat rejette le recours de A.A. et B. A. ; partant, confirme la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 13 juillet 2017 ; Ad IFD et impôt d'Etat met les frais de la présente procédure, par CHF 2'000.-, à charge des recourants et les prélève sur leur avance, le solde leur étant restitué ; n'alloue pas de dépens ; informe les parties des voies et délai de recours selon avis ci-après ;

#### **E. 18**

ordonne la notification de la présente décision ■ aux recourants, par leur mandataire, Me Soizic Wavre, avocat à Neuchâtel ; ■ à l'intimé, Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ; ■ à la Commission cantonale des recours, Case postale 2059, 2800 Delémont ; ■ à l'Administration fédérale des contributions, section IFD, 3003 Berne.

Porrentruy, le 20 août 2018 AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE Le président a.h. : La greffière : Daniel Logos Julia Friche-Werdenberg Communication concernant les moyens de recours : Le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.

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