

NE_GERICHTE CDP.2018.336 vom 5. März 2019

NE Tribunal cantonal, 2019-03-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2018.336

FR: NE_GERICHTE CDP.2018.336 du 5 mars 2019

IT: NE_GERICHTE CDP.2018.336 del 5 marzo 2019

Erwägungen

E. 1

a) Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. b) La Cour de droit public du Tribunal cantonal examine d'office les conditions formelles de validité et la régularité de la procédure administrative suivie devant les autorités précédentes (arrêt de la CDP du 20.02.2015 [CDP.2013.361] cons. 1 et les références citées). Cet examen porte en particulier sur le point de savoir si c'est à juste titre que l'autorité inférieure est entrée en matière sur le litige dont elle était saisie (arrêt de la CDP du 29.12.2011 [CDP.2011.311] cons. 3) et la façon (action, recours, demande de révision ou de reconsidération, opposition ou réclamation par exemple) dont elle l'a traité. La procédure de remise d'impôts directs cantonal et communal a été précisée dans le règlement concernant le traitement des demandes en remise des impôts directs cantonal et communal, du 1^{er} novembre 2000 (ci-après : le règlement). Si l'on se réfère à sa teneur et formulation, au contraire par exemple du règlement cantonal genevois (règlement concernant la remise en matière d'impôts directs, RRID) qui indique clairement son champ d'application à tout contribuable, personne physique ou morale, le règlement neuchâtelois ne semble concerner que les contribuables en tant que personnes physiques et non les personnes morales, sous réserve de ses articles 10 et 11. La procédure de remise figure toutefois dans le titre IX – Perception des impôts et garanties –, chapitre 3 de la LCdir, qui ouvre des droits procéduraux à l'ensemble des contribuables. A l'instar de l'intimé et bien qu'une telle procédure soit inusitée de la part d'une personne morale, il sera donc entré en matière sur le recours.

E. 2

a) Selon l'article 242 LCdir, l e contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou des frais de poursuite si, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, il est tombé dans le dénuement et ne pourrait les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures (al. 1). Les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165; 2010, p. 427), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1^{er} janvier 1993, qui fixe notamment les règles présidant à l'assujettissement des personnes physiques. Interprétant la LHID sous l'angle téléologique, le Tribunal fédéral a jugé qu'il convient de tenir compte du fait que cette législation tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) en vertu de laquelle la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD) constitue un élément d'interprétation important (RF 59/2004, p. 346 cons. 6 et les références), sans qu'il soit strictement obligatoire (RF 60/2005, p. 122-129; StE 2005 A 23.1 no 9). Dans cette perspective, et compte tenu notamment du fait que l'article 242 LCdir

est pour l'essentiel identique à l'article 167 LIFD (remise de l'impôt), on s'inspirera de la jurisprudence fédérale rendue en la matière, à laquelle la modification de la LIFD du 20 juin 2014 et l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 des articles 167a à g LIFD n'ont rien changé en ce qui concerne la remise de l'impôt cantonal et communal, exception faite de la voie de recours (cf. art. 83 let. m LTF dans sa teneur en vigueur depuis le 01.01.2016). b) La remise d'impôt est la renonciation de la collectivité publique à la créance d'impôt. Les raisons d'un tel renoncement doivent être recherchées dans la personne du débiteur, notamment dans sa situation personnelle et/ou économique difficile, dont il n'a pas été nécessairement tenu compte dans la procédure de taxation. Les raisons qui fondent l'institution de la remise peuvent être considérées de par leur nature humanitaire, socio-politique ou financière (arrêts du TAF des 11.06.2009 [A■3663/2007] cons. 2.2 et les références et 12.05.2009 [A-3144/2007] cons. 2.1). Hormis les conditions spécifiques qui seront exposées plus avant, une remise est concédée parce qu'on estime que l'existence économique d'un contribuable doit être préservée au mieux. Afin de garantir l'égalité de traitement, au sens de l'article 8 Cst. féd., la remise doit rester exceptionnelle. En conséquence, la remise n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (Oberson , Droit fiscal suisse, 2007, p. 497 ss; Beusch , in : Zweifel/Athanas [Editeurs], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2^e éd., 2008, ad art. 167 LIFD no 6; Filippini/Mondada , Il condono fiscale nelle imposte dirette : un "diritto" giustiziabile alla luce dell'art. 29a della Costituzione federale, in : Rivista ticinese di diritto [RtiD] I-2008, p. 461 ss). c) L'article 242 al. 1 LCdir prévoit deux conditions cumulatives pour qu'une remise d'impôt puisse être accordée : l'existence d'une situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait le paiement de l'impôt. La procédure de remise d'impôts directs cantonal et communal a été précisée dans le règlement, déjà cité, concernant le traitement des demandes en remise des impôts directs cantonal et communal, qui vise essentiellement une application uniforme, sur le plan matériel, de la LCdir , notamment par la concrétisation des notions visées en son article 242 (art. 8 à 9 du règlement [motifs de remise]). La procédure de remise a pour but de contribuer durablement à l'assainissement de la situation économique du contribuable par la renonciation, à titre exceptionnel, de tout ou partie de la créance d'impôt. La remise doit profiter au contribuable lui-même, et non à ses créanciers (art. 1 al. 1 du règlement). Le contribuable n'a pas un droit à la remise, laquelle relève de la liberté d'appréciation de l'autorité (art. 2). A cet égard, on notera que le Tribunal fédéral a exclu – sur la base de l'article 167 al. 1 LIFD – que le contribuable avait en principe droit à la remise (cf. la notion de "Kann-Formulierung" dans l'arrêt du TF du 21.02.2008 [2D_138/2007] cons. 2.2, confirmé par l'arrêt du TF du 01.07.2008 [2D_7/2008] publié in : RF 5/2008, p. 380 ss et RJB 2008, p. 643; cf. aussi l'arrêt du TF du 09.04.2009 [2D_24/2009] cons. 2.2; ATF 122 I 373). En renvoyant à sa jurisprudence en matière d'impôt cantonal, il a retenu que le législateur fédéral avait renoncé à se déterminer de manière engageante dans les cas d'espèce, en se limitant à établir le principe selon lequel – en présence des conditions prévues – les impôts peuvent être remis. L'autorité compétente prend alors sa décision dans les limites de son pouvoir d'appréciation sur la base des éléments déterminants au sens de l'article 167 LIFD (Filippini/Mondada , op. cit., p. 470; Häberli , in : Niggli/Uebersax/Wiprächtiger [Editeurs], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2008, ad art. 83 LTF no 218). d) L'autorité de remise fonde sa décision sur l'examen de la situation économique du contribuable, considérée dans son ensemble. Est déterminante à cet égard la situation du contribuable au moment où la décision est prise (art. 3 al. 1 du règlement). Elle examine en outre si des restrictions du train de vie du contribuable sont indiquées et si elles

peuvent ou auraient pu être exigées. De telles restrictions, conçues du point de vue du contribuable en tant que personne physique et non en tant que personne morale, sont en principe considérées comme raisonnables si les dépenses en question dépassent les frais d'entretien déterminés selon les normes pour le calcul de l'aide matérielle au sens de la législation cantonale en matière d'action sociale (art. 3 al. 2), sans toutefois prendre en compte les dépenses alléguées par le requérant. Il convient de préciser que les simples fluctuations du revenu du contribuable sont périodiquement prises en compte lors de la taxation et ne constituent pas un motif de remise (art. 9). Le motif de la remise est le dénuement (art. 8 al. 1 du règlement), conçu conformément au texte du règlement du point de vue du contribuable en tant que personne physique et non en tant que personne morale. Il y a dénuement lorsque le paiement partiel ou complet du montant dû représenterait pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière (al. 2). Il y a disproportion lorsque la dette fiscale ne peut pas être payée dans un avenir plus ou moins rapproché, bien que le train de vie du contribuable ait été ramené aux normes de l'aide matérielle (al. 3). Notons que l'article 167 LIFD ne fait pas non plus de distinction entre le dénuement des personnes physiques et celui des personnes morales. Toutefois, l'article 4 al. 1 de l'ordonnance fédérale du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ci-après : ordonnance sur les demandes en remise d'impôt) définit le dénuement des personnes morales comme étant la situation dans laquelle elles doivent être assainies. Une perte en capital ou un surendettement sont considérés comme des causes de dénuement, s'ils mettent en danger l'existence économique de la personne morale et des emplois (art. 4 al. 2 ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). Pour les personnes morales, il est également possible de renoncer à une partie de la créance fiscale dans le cadre d'un assainissement dans les mêmes proportions que celles abandonnées par les autres créanciers. Encore faut-il que les détenteurs de parts fournissent des prestations d'assainissement (art. 4 al. 3 ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). Enfin, la remise de l'impôt est refusée si l'assainissement a été rendu nécessaire par des avantages appréciables octroyés aux actionnaires par la société, en particulier la distribution de bénéfices, ainsi que lorsque la personne morale a été dotée de fonds propres insuffisants (art. 4 al. 4 2 ordonnance sur les demandes en remise d'impôt; cf. aussi Curchod, in Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand de la LIFD, 2e éd. 2017, no 17 ad art. 167 LIFD). La notion de dénuement ainsi définit pour les personnes morales est donc à mettre en parallèle avec celle d'assainissement.

E. 3

En l'espèce, en présence, d'une part, d'une demande de remise du 29 mai 2018, complétée le 20 juillet suivant par le dépôt des documents relatifs à l'état financier de la société au 31 décembre 2017, demande qui porte sur les impôts directs cantonal et communal 2012, 2013 et 2014 dont le montant a été fixé par une décision de taxation définitive, confirmée par arrêt de la Cour de céans du 22 février 2018, et, d'autre part, d'une décision de refus de remise prononcée le 21 septembre 2018, la situation financière que l'autorité devait prendre en considération est celle prévalant en 2017. Il est toutefois nécessaire d'examiner, en particulier la situation financière de la société en 2015 et 2016, voire d'ailleurs déjà à l'époque de la période fiscale sur laquelle porte la dette d'impôts, afin de comprendre comment la capacité économique de cette dernière a évolué, plus spécifiquement si, conformément à ce qu'exige l'article 242 LCdir, les éventuelles conséquences très dures que pourrait engendrer l'acquittement de la charge fiscale ne sont pas la suite de circonstances dépendantes de sa volonté. Les comptes de la recourante font ressortir les

chiffres suivants pour les exercices 2012 à 2017 : 2012 Total des actifs au bilan	71'254'185.91	
Participations		6'000'000.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches		34'649'259.35
Dividende		0.00
2013 Total des actifs au bilan	71'471'284.70	
Participations		8'200'000.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches		32'743'100.00
Dividende		0.00
2014 Total des actifs au bilan	71'921'632.76	
Participations		8'200'001.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches		33'238'300.00
Dividende		0.00
2015 Total des actifs au bilan	72'070'728.86	
Participations		8'200'001.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches		63'694'000.00
Dividende		50'000'000.00
2016 Total des actifs au bilan	23'733'138.24	
Participations		8'200'001.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches		15'394'611.04
Dividende		21'000'000.00
2017 Total des actifs au bilan	103'077.25	
Participations		0.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches		0.00
Dividende		0.00

En lien avec ces chiffres, il y a premièrement lieu de relever que, dans son courrier du 6 décembre 2016 au SCCO, la recourante, qui explique l'historique de sa situation, notamment quant à ses participations acquises et à ses prêts octroyés, souligne non seulement que le dividende de 50'000'000 francs devant être distribué vise à éviter des conséquences fiscales au Luxembourg, mais également qu'elle continue son accroissement par acquisitions. Deuxièmement, il convient de rappeler que, dans son recours à la Cour de céans du 20 avril 2017 dans le cadre de la procédure [CDP.2017.100], l'intéressée a expressément indiqué ce qui suit : ■A son lancement, X. _____ SA a néanmoins également dû s'occuper de la gestion de sa trésorerie dont elle disposait dans le but d'acquérir de nouvelles participations et à notamment, dans ce cadre, octroyé un prêt à sa société-mère. Il y a lieu de relever que ce prêt a été soldé en 2016 par le versement d'un dividende de CHF 50 millions, de sorte que ce prêt devrait être considéré comme fictif durant les années 2012 à 2015. Il avait par ailleurs été admis par le Service des contributions que ce prêt n'entrerait pas dans le calcul du 1/3 des actifs hors participations dans la mesure où il était compensé par les réserves distribuables.■ Il ressort clairement de ce qui précède, qu'à tout le moins en 2016, la recourante aurait pu s'acquitter de sa dette fiscale, puisque – dans la mesure où notamment le prêt de 53'354'500 francs en 2015 et de

4'459'3000 francs en 2016, consenti en faveur de la société-mère, n'étant qu'une écriture comptable – elle disposait de cet argent. Force est d'ailleurs de constater qu'à cette même époque, l'intéressée a accepté la distribution d'un dividende de 50'000'000 francs, pour des raisons fiscales au Luxembourg et non, comme elle le soutient aujourd'hui, au motif d'une restructuration envisagée dans ce pays. Un nouveau versement de dividende pour 21'000'000 francs est intervenu l'année suivante. Indépendamment de la question de savoir si, comme retenu par l'intimé, le principe de la prudence, respectivement, celui de l'intégralité des comptes n'ont pas été respectés et si, partant, des distributions de dividendes ont été opérées en violation des règles du code des obligations, force est d'admettre que les chiffres et les éléments exposés ci-avant laissent penser qu'avant de procéder à des formes de dessaisissement, tout particulièrement en 2017, la recourante n'était pas confrontée à une situation financière pouvant être comparée au dénuement des personnes physiques ou à un assainissement; les circonstances n'étaient pas telles que le paiement des impôts dus aurait entraîné des conséquences très rigoureuses. On peine d'ailleurs à comprendre quelles raisons indépendantes de la volonté de l'intéressée ont pu justifier qu'un dessaisissement des avoirs intervienne en 2017. Quoi qu'il en soit, il convient de constater que, pour autant que l'absence de capacité économique pour faire face à la dette fiscale puisse être établie – ce qui ne semble pas être le cas sur le vu des pièces au dossier – on ne saurait admettre que les circonstances, qui y auraient conduit, ne seraient pas du fait de la recourante, compte tenu du contexte susmentionné. C'est ainsi sans abuser de son large pouvoir d'appréciation que le département a refusé d'accorder à la recourante la remise des impôts directs cantonal et communal pour 2012, 2013 et 2014; en particulier, le principe d'égalité devant l'impôt et la règle selon laquelle la remise doit rester exceptionnelle, ainsi que les constats effectués ci-dessus ne parle pas en faveur d'un tel octroi. Le fait que l'autorité fiscale ait refusé de définir avec l'intéressée un plan d'assainissement ne modifie en rien cette appréciation. A cet égard, la Cour de céans relève qu'elle n'est pas compétente pour se saisir des questions relatives aux facilités de paiement, de telles concessions échappant, dans le domaine des impôts directs cantonal et communal, à son contrôle (cf. RJN 2010, p. 427 ; Frey, in : Zweifel/Athanas [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2 e éd., 2008, ad art. 166 no 1).

E. 4

Mal fondé, le recours doit ainsi être rejeté, sans frais, la procédure étant en principe gratuite (art. 242 al. 3 LCdir ; 20 du règlement) et sans dépens (art. 48 LPJA a contrario).

E. 17

ad art. 167 LIFD). La notion de dénuement ainsi définit pour les personnes morales est donc à mettre en parallèle avec celle d'assainissement.

3. En l'espèce, en présence, d'une part, d'une demande de remise du 29 mai 2018, complétée le

E. 20

juillet suivant par le dépôt des documents relatifs à l'état financier de la société au 31 décembre 2017, demande qui porte sur les impôts directs cantonal et communal 2012, 2013 et 2014 dont le montant a été fixé par une décision de taxation définitive, confirmée par arrêt de la Cour de céans du 22 février 2018, et, d'autre part, d'une décision de refus de remise prononcée le 21 septembre 2018, la situation financière que l'autorité devait prendre en considération est celle prévalant en 2017. Il est toutefois nécessaire d'examiner,

en particulier la situation financière de la société en 2015 et 2016, voire d'ailleurs déjà à l'époque de la période fiscale sur laquelle porte la dette d'impôts, afin de comprendre comment la capacité économique de cette dernière a évolué, plus spécifiquement si, conformément à ce qu'exige l'article 242LCdir, les éventuelles conséquences très dures que pourrait engendrer l'acquittement de la charge fiscale ne sont pas la suite de circonstances dépendantes de sa volonté.

Les comptes de la recourante font ressortir les chiffres suivants pour les exercices 2012 à 2017 :

2012

Total des actifs au bilan	71'254'185.91
Participations	6'000'000.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches	34'649'259.35
Dividende	0.00

2013

Total des actifs au bilan	71'471'284.70
Participations	8'200'000.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches	32'743'100.00
Dividende	0.00

2014

Total des actifs au bilan	71'921'632.76
Participations	8'200'001.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches	33'238'300.00
Dividende	0.00

2015

Total des actifs au bilan	72'070'728.86
Participations	8'200'001.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches	63'694'000.00
Dividende	50'000'000.00

2016

Total des actifs au bilan	23'733'138.24
Participations	8'200'001.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches	15'394'611.04
Dividende	21'000'000.00

2017

Total des actifs au bilan	103'077.25
---------------------------	------------

Participations	0.00
Comptes courants et prêt envers actionnaires, sociétés-filles et proches	0.00
Dividende	0.00

En lien avec ces chiffres, il y a premièrement lieu de relever que, dans son courrier du 6 décembre 2016 au SCCO, la recourante, qui explique l'historique de sa situation, notamment quant à ses participations acquises et à ses prêts octroyés, souligne non seulement que le dividende de 50'000'000 francs devant être distribué vise à éviter des conséquences fiscales au Luxembourg, mais également qu'elle continue son accroissement par acquisitions. Deuxièmement, il convient de rappeler que, dans son recours à la Cour de céans du 20 avril 2017 dans le cadre de la procédure [CDP.2017.100], l'intéressée a expressément indiqué ce qui suit : « A son lancement, X. _____ SA a néanmoins également dû s'occuper de la gestion de sa trésorerie dont elle disposait dans le but d'acquérir de nouvelles participations et à notamment, dans ce cadre, octroyé un prêt à sa société-mère. Il y a lieu de relever que ce prêt a été soldé en 2016 par le versement d'un dividende de CHF 50 millions, de sorte que ce prêt devrait être considéré comme fictif durant les années 2012 à 2015. Il avait par ailleurs été admis par le Service des contributions que ce prêt n'entrerait pas dans le calcul du 1/3 des actifs hors participations dans la mesure où il était compensé par les réserves distribuables. »

Il ressort clairement de ce qui précède, qu'à tout le moins en 2016, la recourante aurait pu s'acquitter de sa dette fiscale, puisque dans la mesure où notamment le prêt de 53'354'500 francs en 2015 et de 4'459'3000 francs en 2016, consenti en faveur de la société-mère, n'étant qu'une écriture comptable elle disposait de cet argent. Force est d'ailleurs de constater qu'à cette même époque, l'intéressée a accepté la distribution d'un dividende de 50'000'000 francs, pour des raisons fiscales au Luxembourg et non, comme elle le soutient aujourd'hui, au motif d'une restructuration envisagée dans ce pays. Un nouveau versement de dividende pour 21'000'000 francs est intervenu l'année suivante. Indépendamment de la question de savoir si, comme retenu par l'intimé, le principe de la prudence, respectivement, celui de l'intégralité des comptes n'ont pas été respectés et si, partant, des distributions de dividendes ont été opérées en violation des règles du code des obligations, force est d'admettre que les chiffres et les éléments exposés ci-avant laissent penser qu'avant de procéder à des formes de dessaisissement, tout particulièrement en 2017, la recourante n'était pas confrontée à une situation financière pouvant être comparée au dénuement des personnes physiques ou à un assainissement; les circonstances n'étaient pas telles que le paiement des impôts dus aurait entraîné des conséquences très rigoureuses. On peine d'ailleurs à comprendre quelles raisons indépendantes de la volonté de l'intéressée ont pu justifier qu'un dessaisissement des avoirs intervienne en 2017. Quoiqu'il en soit, il convient de constater que, pour autant que l'absence de capacité économique pour faire face à la dette fiscale puisse être établie ce qui ne semble pas être le cas sur le vu des pièces au dossier on ne saurait admettre que les circonstances, qui y auraient conduit, ne seraient pas du fait de la recourante, compte tenu du contexte susmentionné.

C'est ainsi sans abuser de son large pouvoir d'appréciation que le département a refusé d'accorder à la recourante la remise des impôts directs cantonal et communal pour 2012, 2013 et 2014; en particulier, le principe d'égalité devant l'impôt et la règle selon laquelle la remise doit rester exceptionnelle, ainsi que les constats effectués ci-dessus ne parle pas en

faveur d'un tel octroi. Le fait que l'autorité fiscale ait refusé de définir avec l'intéressée un plan d'assainissement ne modifie en rien cette appréciation. A cet égard, la Cour de céans relève qu'elle n'est pas compétente pour se saisir des questions relatives aux facilités de paiement, de telles concessions échappant, dans le domaine des impôts directs cantonal et communal, à son contrôle (cf. RJN 2010, p. 427; Frey, in : Zweifel/Athanas [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2e éd., 2008, ad art. 166 no 1).

4. Mal fondé, le recours doit ainsi être rejeté, sans frais, la procédure étant en principe gratuite (art. 242 al. 3 LCdir; 20 du règlement) et sans dépens (art. 48 LPJAa contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Statue sans frais.

3. N'alloue pas de dépens

Neuchâtel, le 5 mars 2019

1 Si, pour le contribuable tombé dans le dénuement, le paiement de l'impôt, d'un intérêt ou d'une amende infligée ensuite d'une contravention entraîne des conséquences très dures, les montants dus peuvent, sur demande, faire l'objet d'une remise totale ou partielle.

2 La remise de l'impôt a pour but d'assainir durablement la situation économique du contribuable. Elle doit profiter au contribuable lui-même et pas à ses créanciers.

3 Les amendes et les rappels d'impôt peuvent faire l'objet d'une remise uniquement dans des cas exceptionnels particulièrement fondés.

4 L'autorité de remise n'entre en matière que sur les demandes en remise déposées avant la notification du commandement de payer (art. 38, al. 2, de la LF du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite; LP2).

5 Dans les cas d'imposition à la source, seul le contribuable ou un représentant contractuel désigné par lui peut déposer une demande en remise.

1 Nouvelle teneur selon le ch. I 2 de la L du 20 juin 2014 sur la remise de l'impôt, en vigueur depuis le 1er janv. 2016 (RO20159; FF20137549). 2 RS281.1

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