

VD_OMNI FI.2003.0030 vom 29. September 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-09-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0030

FR: VD_OMNI FI.2003.0030 du 29 septembre 2003

IT: VD_OMNI FI.2003.0030 del 29 settembre 2003

Regeste

c/ACI | Il appartient au contribuable de prouver l'inexactitude manifeste de la taxation d'office lors de la procédure de réclamation en apportant les éléments nécessaires à établir son revenu réel. L'exigence d'une motivation suffisante, assortie des moyens de preuve invoqués par le contribuable, doit être considérée comme une condition de recevabilité de la réclamation. Le contribuable dispose-t-il de la faculté d'apporter les pièces manquantes ou de compléter ses moyens postérieurement au dépôt de la réclamation? Question laissée ouverte en l'espèce vu l'issue du recours. Motivation insuffisante et comptabilité qui n'a pas été établie conformément aux principes généralement admis dans le commerce.

Erwägungen

E. 30

septembre 1997 (Archives 67, p. 409 cons. 3 = RDAF 1999 II 131) en matière d'impôt fédéral direct. Il s'agissait de déterminer le droit applicable à une procédure de recours contre une décision de taxation d'office. A cette occasion, il a commencé par rappeler qu'il fallait nuancer le principe général selon lequel les dispositions de procédure sont applicables immédiatement aux causes pendantes, les procédures de recours constituant une exception fréquente en la matière (cons. 3b). Il a ensuite exposé que l'application immédiate et complète du nouveau droit pouvait entraîner un certain nombre de problèmes, lorsque les possibilités de recours selon l'ancien et le nouveau droit n'étaient pas équivalentes ou qu'un système de procédure fondamentalement nouveau était créé (cons. 3c et la jurisprudence citée). Cela étant, les lois de procédure fédérales déclarent en principe applicable le droit de procédure en vigueur au moment du prononcé de la décision attaquée. Le Tribunal fédéral s'est ensuite penché sur la question particulière des taxations d'office. Si la possibilité de recourir contre une telle décision, prononcée sous l'empire de l'ancien droit, devait être examinée à la lumière des règles nouvellement applicables, il en résulterait une différence de traitement entre les contribuables que rien ne justifierait. En effet, pour la même période fiscale, le contribuable serait ou non en droit d'attaquer la taxation par appréciation (d'office) selon que les éléments imposables seraient majorés ou non de 20%. L'application de la disposition nouvelle aurait ainsi pour effet d'abroger a posteriori une disposition prise valablement et excluant les voies de recours. Pour le Tribunal fédéral, l'application de nouvelles dispositions de procédure paraît justifié dans la mesure où il s'agit du développement d'une procédure ultérieure. En revanche, à défaut de réglementation expresse, on ne saurait admettre que des droits de procédure périmés à juste titre selon le droit ancien renaissent ultérieurement. Pour ces raisons, la Haute Cour a estimé que les dispositions nouvelles concernant la procédure de recours contre une taxation d'office devait être réservée aux périodes fiscales postérieures à l'entrée en vigueur du nouveau droit (dans le même sens, v. ATF 115 II 97, spéc. p. 101; ATF 112 V 356 cons. 4a; v. également

TA, arrêt FI 2002/0017 du 14 octobre 2002 qui se réfère à la jurisprudence du TF). ccc) La question du droit intertemporel peut être tranchée sur la base des principes posés par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 30 septembre 1997. En l'occurrence, la protection juridique du contribuable est différente selon que l'on applique l'ancien ou le nouveau droit. Si la présente cause devait être examinée à la lumière de la nouvelle du 4 juillet 2000, la protection juridique dont pourrait bénéficier la recourante serait plus favorable que celle qui s'offrait aux autres contribuables dont la réclamation a été traitée avant le 1er janvier 2001, date de l'entrée en vigueur du nouveau droit. Or, aucun motif ne justifierait que, pour une même période fiscale, les uns soient purement et simplement déchus du droit de déposer une réclamation (art. 100 al. 2 a LI), alors que les autres seraient simplement limités à devoir démontrer l'inexactitude manifeste de la taxation d'office (art. 186 al. 2 nLI). On doit dès lors suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral qui consacre le rattachement des règles procédurales en matière de taxation d'office à celui prévalant pour le droit matériel. Au vu de ce qui précède, le présent litige doit être examiné à la lumière de l'ancien droit. b) Il convient maintenant de se demander si l'autorité intimée était en droit de procéder à une taxation d'office. aa) On rappellera tout d'abord quelles sont les bases légales qui fondent la procédure de taxation d'office. aaa) S'agissant du droit fédéral, l'art. 124 al. 1er LIFD dispose que les contribuables sont invités par publication officielle ou par l'envoi de la formule à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt, ceux qui n'en auraient pas reçu devant en demander une à l'autorité compétente. Par ailleurs, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti (art. 124 al. 2 LIFD). Les personnes morales doivent notamment joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultat) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LIFD). Le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt, ou qui dépose une formule incomplète, est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable (art. 124 al. 3 LIFD). L'autorité effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes; elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 130 al. 2 LIFD). bbb) En vertu de l'art. 85 aLI, toute personne qui remplit les conditions d'assujettissement à l'un des impôts prévus par la loi doit déposer une déclaration complète et exacte sur la formule établie par le Département des finances. Les formules de déclaration sont remises au début de chaque période de taxation ou au début de l'assujettissement aux personnes inscrites au rôle des contribuables. Les personnes morales qui n'en ont pas reçu doivent en demander au greffe municipal (art. 86 aLI). La déclaration signée par le contribuable ou par son représentant légal ou contractuel doit être renvoyée, dans le délai fixé par le Département des finances, au greffe municipal ou à l'adresse indiquée (art. 87 al. 1er aLI), le délai de dépôt pouvant être prolongé sur demande écrite et motivée (art. 87 al. 3 aLI). Les personnes morales doivent notamment joindre à leur déclaration leurs comptes annuels signés (bilans, comptes de résultats, annexes) ou, en l'absence d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, l'état de leurs actifs et passifs, de leurs recettes et dépenses ainsi que de leurs prélèvements et apports privés (art. 88 al. 1er aLI). Si le contribuable ne dépose pas de déclaration dans

les délais prescrits, l'autorité de taxation lui adresse une sommation l'invitant à déposer sa déclaration dans un délai de dix jours (art. 87 al. 4 aLI). Si, malgré sommation, le contribuable ne remet pas sa déclaration en temps utile, ne comparait pas pour être entendu, ne donne pas suite à une demande de renseignements ou ne produit pas les justifications demandées, la taxation est effectuée d'office (art. 97 aLI). bb) En l'espèce, la recourante ne conteste pas avoir négligé de déposer sa déclaration d'impôt et de donner suite à la sommation qui lui a été adressée en ce sens par l'OIPM le 18 septembre 2001. Elle n'a pas fait valoir qu'elle se serait trouvée dans l'impossibilité de remplir ses obligations pour des raisons liées à la force majeure. Cela étant, les conditions pour une taxation d'office étaient manifestement remplies s'agissant de la période fiscale 2000. C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a placé le débat dans le cadre des règles sur la taxation d'office. Au demeurant, la recourante ne paraît pas contester le bien-fondé de la décision, dans son principe. 2.

On doit maintenant se demander si la réclamation présentée par la recourante était formellement recevable. Pour l'autorité intimée, l'irrecevabilité de la réclamation était liée à une motivation insuffisante. a) La taxation d'office peut être opérée non seulement lorsque le contribuable faillit à son obligation de renseigner le fisc, mais aussi chaque fois que les indications qu'il fournit sont insuffisantes, sans égard au fait que le défaut de renseignements sur sa situation lui serait ou non imputable (ATF 2A.155/2002 du 13 août 2002; RDAF 2000 II 41 consid. 2b p. 43). A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, l'art. 101 al. 2 LI est formulé en termes identiques. Ceci exposé, il convient maintenant d'examiner la portée de cette règle. aa) On doit tout d'abord se demander si l'existence d'une motivation adéquate constitue une condition de recevabilité de la réclamation contre une décision de taxation d'office. Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation d'office. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (FF 1983 III 1 ss, 221; RDAF 2000 II 41 consid. 2b p. 43; ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557; Archives 67 p. 409 consid. 3a p. 413). Il ne peut se borner à contester certains postes seulement, car cela ne suffit pas à établir que la taxation dans son ensemble serait manifestement inexacte. Il lui appartient donc de prouver l'inexactitude de la taxation lors de la procédure de réclamation en apportant les éléments nécessaires à établir son revenu réel (RDAF 2000 II 41 cons. 2b). Sur ces questions, la pratique du Tribunal administratif paraît avoir évolué. Ainsi, dans un arrêt du 18 décembre 1997 (FI 1994/0128), il a estimé que le défaut de moyen de preuve n'était pas propre à entraîner l'irrecevabilité de la réclamation, mais son rejet, dès lors que l'intéressé n'avait pas démontré l'inexactitude manifeste de la taxation d'office. Dans un arrêt plus récent (FI 2000/0053 du 6 mars 2001), le tribunal a jugé qu'il n'y avait plus place pour une taxation par appréciation lorsque le contribuable renonçait à son attitude passive pour remplir ses obligations de manière complète (production d'une déclaration d'impôt complète et des comptes). La recevabilité de la réclamation serait même admissible lorsque la réclamation ne comporterait, dans un premier temps, qu'une motivation à l'encontre du principe même de la taxation d'office. Contrairement à la solution adoptée par le Tribunal fédéral en

matière d'impôt fédéral direct (ATF 123 II 555 = SJ 1998 p. 234), il serait ainsi admissible de faire valoir ultérieurement des motifs quant à l'inexactitude de la taxation. L'autorité serait ainsi tenue de s'écarter de l'estimation retenue d'office pour arrêter les éléments imposables sur la base des données fournies, que l'on se trouve en procédure de recours ou de réclamation. Toutefois, la charge de la preuve demeure renversée, de sorte qu'il incombe encore au contribuable d'établir que la taxation d'office est manifestement inexacte. Dans un arrêt du 14 octobre 2002 (FI 2002/0017), le tribunal a partiellement fait sienne la solution retenue par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il a admis que l'existence d'une motivation constituait bien une condition de recevabilité de la réclamation. En revanche, il a rappelé que la désignation des moyens de preuve ne doit pas être comprise comme une condition de recevabilité. En outre, si l'on peut admettre que les exigences en matière de motivation ne doivent pas être trop élevées, notamment lorsqu'il s'agit de réclamations formées par des contribuables non assistés, la règle est différente en matière de taxation d'office: on serait en droit d'attendre une motivation qualifiée de la part de l'intéressé. Il n'a toutefois pas tranché la question de savoir si la production, simultanée au dépôt de la réclamation, d'une déclaration d'impôt complète était indispensable (sur cette question: v. StE 1998 B 93.5 n° 20; la Commission de recours du canton de Berne semble l'admettre alors que la jurisprudence du Tribunal fédéral ne va pas aussi loin). Enfin, dans un arrêt rendu le 3 mars 2003 (FI 2002/0091), le tribunal a commencé par constater que l'obligation de motivation et d'indication des moyens de preuve prévue par le droit cantonal était conforme aux conditions posées par l'art. 48 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14; ci-après: LHID). Puis, il a admis que le dépôt d'une réclamation déposée contre une taxation d'office impliquait une exigence de motivation qualifiée. Il a ensuite rappelé que le Tribunal fédéral avait jugé douteux que la remise de la déclaration d'impôt et de ses annexes lors du dépôt de la réclamation doive être considérée comme le seul procédé entrant en ligne de compte au titre de motivation et de moyen de preuve pour conduire à la recevabilité de la réclamation. Il a néanmoins considéré que l'indication des moyens de preuve constituait bien une condition formelle de recevabilité de la réclamation (v. à cet égard ATF 123 II 552, cons. 4c; ATF 2A.442/2001 du 19 juin 2002 cons. 2.2; 2A.155/2002 du 13 août 2002 cons. 3.2; 2A.453/2000 du 4 avril 2001 et 2A.277/2001 du 22 octobre 2001). Dans l'arrêt FI 2002/0091 précité, le Tribunal administratif a enfin jugé qu'il était extrêmement douteux que le seul dépôt d'une déclaration d'impôt puisse être tenu pour une motivation suffisante. Il convient cependant de préciser que le recourant n'avait pas produit l'ensemble des documents annexes requis (état des titres, état des dettes, etc.). En matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer sur les exigences de motivation inhérentes à la procédure de réclamation contre une décision de taxation d'office. Dans un arrêt du 21 novembre 1997 (ATF 123 II 552 = RDAF 1998 II 455, rés. in SJ 1998 p. 234), il a rappelé que l'obligation prévue à l'art. 132 al. 3 LIFD, selon laquelle la réclamation déposée contre une taxation d'office doit être motivée, devait être considérée comme une exigence formelle (et non matérielle), dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (et non son rejet). Dans cette espèce, la recourante s'était limitée à faire valoir que l'impôt ne correspondait pas aux circonstances à prendre en compte. Elle n'avait pas donné suite au délai qui lui avait été imparti pour motiver sa réclamation et produire les pièces utiles. Le Tribunal fédéral a exposé qu'il incombait au contribuable désireux de demander le réexamen de la décision par l'administration, de se soumettre lui-même, préalablement, aux exigences qu'il a éludées antérieurement et qui ont conduit sa taxation

d'office (dans le même sens, v. P. Agner/B. Jung/G. Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, § 7 ad art. 132, p. 424). Il s'agit ainsi d'éviter " que le contribuable qui n'a pas rempli ses devoirs de collaboration et qui a, en conséquence, été taxé d'office, puisse faire obstacle à la mission de l'administration en présentant une réclamation non motivée, pour obtenir ensuite le droit de produire ensuite le droit de produire les documents utiles à la taxation devant une juridiction de recours, si bien que l'administration devrait recommencer la procédure ab ovo, avec ouverture d'une nouvelle voie de recours contre la taxation. " Fondé sur ce qui précède, le Tribunal fédéral a érigé en condition de recevabilité de la réclamation l'exigence d'une motivation suffisante, assortie de l'indication des moyens de preuve invoqués par le contribuable (dans le même sens: v. Archives 68 p. 429, qui concernait une réclamation portant sur une taxation par voie d'estimation en matière de TVA). A l'appui de son raisonnement, il a encore rappelé que cette manière de faire correspondait à la pratique développée en matière de recours de droit public, telle que découlant de l'art. 90 al. 1er lit. b OJ. Pour être complet, on relèvera que ces exigences diffèrent de celles en vigueur sous l'empire de l'ancien droit qui - en matière d'impôt fédéral direct - excluait le dépôt d'une réclamation ou d'un recours contre la taxation d'office si les éléments imposables servant de base à la dernière taxation exécutoire n'étaient pas majorés de plus de 20 pour cent (art. 92 al. 1 2ème phr. de l'arrêté du 9 décembre 1940 sur l'impôt fédéral direct [AIFD]), mais ne limitait pas le réexamen de la taxation d'office par l'autorité de réclamation ou l'autorité judiciaire cantonale, une fois atteint le seuil des 20 pour cent. Dès lors que l'art. 132 al. 3 LIFD et 101 al. 2 aLI formulent en termes identiques les obligations liées à la motivation de la réclamation, on peut se référer aux principes exposés par la jurisprudence fédérale. Il suit de là que la réclamation n'est recevable que si elle contient une motivation suffisante et qu'elle indique de façon valable les moyens de preuve invoqués. Il s'agit d'une exigence formelle, dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation, et qui s'impose tant en matière d'IFD qu'au regard de la législation cantonale. bb) Le Tribunal administratif a également eu l'occasion de se demander si le contribuable disposait encore de la faculté d'apporter les preuves manquantes au moment du dépôt de sa réclamation. Dans l'arrêt FI 1994/0128 précité, il semble l'avoir admis en se référant à la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral sous l'empire de l'AIFD (StE 1989 B 93 n° 13). Dans l'arrêt FI 2000/0053 du 6 mars 2001, le tribunal semble être allé plus loin en considérant que le contribuable pouvait bénéficier d'une procédure de taxation ordinaire lorsqu'il abandonnait son attitude passive antérieure pour collaborer en procédure de réclamation, mais également en procédure de recours. Dans son arrêt FI 2002/0017 du 14 octobre 2002, le tribunal ne paraît pas avoir suivi la pratique consacrée par la Commission de recours du canton de Berne, qui impose la production simultanée au dépôt de la réclamation d'une déclaration d'impôt complète (StE 1998 B 93.5 n° 20). L'arrêt FI 2002/0091 du 13 mars 2003 expose que la jurisprudence récente du Tribunal fédéral ne va pas aussi loin que celle de la Commission de recours du canton de Berne. Il serait ainsi douteux que la remise de la déclaration d'impôt remplie, datée et signée soit le seul procédé entrant en ligne de compte au titre de motivation et de moyen de preuve pour conduire à la recevabilité de la réclamation (ATF 123 II 552, cons. 4c, spéc. p. 557 s; ATF 2A.453/2000 du 4 avril 2001 et 2A.277/2001 du 22 octobre 2001). Dans un arrêt 2A.155/2002 du 13 août 2002, le Tribunal fédéral a relevé que la déclaration d'impôt du contribuable n'avait pas été correctement remplie et qu'il manquait les justificatifs requis; en outre, aucune suite n'avait été donnée aux délais impartis à l'intéressé par l'autorité fiscale pour compléter sa réclamation. Constatant qu'il avait violé son obligation de collaborer, le Tribunal fédéral a

déclaré irrecevable la réclamation. Il n'a cependant pas tranché la question de savoir si l'autorité fiscale devait ou non accorder un délai de grâce au réclamant pour lui permettre de régulariser une procédure incomplète. Bien que la question puisse demeurer ouverte dans la présente espèce, on serait tenté de s'inspirer des considérants de l'arrêt FI 2002/0017 précité. Dans cet arrêt, le tribunal avait exposé que le contribuable non assisté ne pouvait guère saisir d'emblée la portée de l'exigence posée par l'art. 132 al. 3 LIFD s'agissant des moyens de preuve. Selon les cas, ceux-ci pouvaient être la déclaration d'impôt, les comptes définitifs, le questionnaire pour indépendant ou encore les documents non produits dans la procédure de taxation. Pour pallier cette difficulté, on pourrait alors songer à un mécanisme du type délai de grâce, que le droit cantonal ne semble pas exclure. Cela étant, on pourrait dès lors admettre qu'un ultime délai soit accordé au contribuable qui aurait omis de déposer un moyen de preuve. b) Ceci exposé, on doit maintenant se demander si l'autorité intimée était en droit de déclarer irrecevable la réclamation de la recourante. Si tel devait être le cas, le tribunal devra rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation. Si l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière à tort sur la réclamation, il y aurait lieu en principe de lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, cas échéant, avec des instructions. aa) En l'espèce, on doit admettre avec l'autorité intimée que les exigences posées en matière de motivation n'étaient pas remplies. Pour l'essentiel, la recourante fait valoir que la société n'avait plus d'activité depuis le 1er janvier 2000, ensuite de la reprise en nom propre de l'immeuble (seul actif de la société) par l'actionnaire. Quelle qu'ait pu être l'ampleur de ses activités dans le courant de l'année 2000, la recourante était tenue de déposer une déclaration d'impôt, accompagnée de tous les documents annexes requis par la loi (v. cons. 1/b/aa supra; v. dans ce sens également FI 2001/0073 du 25 février 2002). Une fois ces obligations remplies, l'autorité de taxation aurait déterminé les conséquences d'une absence éventuelle de recettes. Au stade de la réclamation, il aurait sans doute été possible à la recourante d'échapper à la rigueur d'une telle procédure si elle avait d'emblée manifesté sa volonté de collaborer. Dans cette hypothèse, il lui appartenait de déposer une déclaration d'impôt complète et exacte remplie sur le formulaire officiel établi par le Département, accompagnée des annexes requises, parmi lesquelles devaient notamment figurer les comptes annuels tenus en bonne et due forme et dûment signés. Mais surtout, il appartenait à la recourante d'expliquer de manière circonstanciée les points sur lesquels la taxation d'office était manifestement inexacte. Le fait d'affirmer qu'elle n'ait plus eu d'activité depuis le 1er janvier 2000 est insuffisant. Son argumentation ne mentionne aucunement les points sur lesquels la taxation serait infondée. La recourante a au contraire tardé avant de collaborer à l'établissement des faits. Si la réclamation date du mois de février 2002, il a néanmoins fallu attendre le 10 avril 2002 pour qu'elle dépose une déclaration d'impôt et les comptes de l'exercice 2000. Par ailleurs, elle n'a pas jugé utile de déposer, avant le 7 mai 2002, l'acte de transfert relatif à l'immeuble qui lui appartenait, qui avait pourtant été établi le 21 décembre 1999. Comme on l'a vu précédemment (cons. 2a/bb ci-dessus), la question de savoir si le contribuable dispose de la faculté d'apporter ultérieurement les preuves manquantes au moment du dépôt de sa réclamation est controversée. bb) En réalité, un autre point apparaît comme décisif. De toute manière en effet, la recourante a produit des comptes qui n'apparaissent pas avoir été établis conformément aux principes généralement admis dans le commerce (v. art. 959 CO). On note en particulier que l'immeuble de la société a certes été cédé à l'actionnaire, moyennant le paiement d'un prix; toutefois le paiement du montant correspondant ne lui a pas été demandé, cette somme étant au contraire laissée à sa disposition sur un compte "Débiteur-actionnaire" (soit une somme de

1'052'067 fr. 60). Or, une telle opération aurait dû donner lieu à la perception d'un intérêt auprès de l'actionnaire, lequel aurait dû apparaître dans les produits de la société recourante (v. à ce sujet la notice de l'Administration fédérale des contributions du 31 janvier 2000 sur les taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent; s'agissant d'avances aux actionnaires, financées au moyen de fonds propres, le taux d'intérêt minimum qui doit être décompté y est fixé à 3¼%). Cette brève remarque permet de constater que les comptes versés au dossier par la recourante ne permettent pas de démontrer le caractère manifestement inexact de la taxation d'office, ce qui conduit au rejet du recours. 3. Vu l'issue du pourvoi, la recourante supportera les frais de la cause et n'aura pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

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