

VD_OMNI FI.1993.0114 vom 21. Dezember 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-12-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0114

FR: VD_OMNI FI.1993.0114 du 21 décembre 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0114 del 21 dicembre 1994

Regeste

c/ACI | Restitution de délai pour le dépôt de déclarations complètes ou de réclamations refusée en raison de défaut de diligence de l'organe de la recourante (SA) dont les actes lui sont imputables; pour la même raison, refus de révision; pas de révision également sous l'angle de l'art. 137-b OJF, au motif que l'organe en question a été libéré sur le plan pénal de l'accusation de gestion déloyale, le dol n'étant pas démontré.

Erwägungen

E. 2

et 3 ad art. 35 OJF). Les griefs soulevés par les recourantes peuvent donc faire l'objet d'une seule et même analyse. c) Même si elles ne le disent pas expressément, les dispositions précitées constituent bien des règles relatives à la restitution de délais fixés par la loi. Elles sont relativement souples, pour tenir compte du fait que les contribuables sont susceptibles de recevoir des décisions de taxation à peu près à tout moment de l'année, sans qu'on puisse attendre d'eux qu'ils fassent suivre leur courrier ou qu'ils désignent un représentant, contrairement à ce qui se produit dans d'autres procédures, notamment dans les procédures de réclamation ou de recours. Il reste que ces dispositions énumèrent de manière exhaustive les cas dans lesquels une restitution du délai peut être admise. Il résulte de ce qui précède - les recourantes l'admettent d'ailleurs implicitement dans la mesure où elles soutiennent que la restitution de délai constitue une institution générale du droit - que les principes généraux en matière de restitution de délais sont applicables. Ceux-ci expriment notamment deux conditions pour qu'une demande de restitution puisse être admise. L'on doit se trouver tout d'abord en présence d'un empêchement non fautif du contribuable ou de son mandataire. En outre, lorsque l'empêchement prend fin, le contribuable ne saurait, sans violer le principe de la bonne foi, attendre indéfiniment avant de demander la restitution et d'accomplir l'acte omis (sur ces deux conditions, v. notamment André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, p. 895 à 897 et les réf. citées; en droit cantonal, l'art. 83b LI pose des conditions similaires; pour un exemple, v. Tribunal administratif, arrêt FI 93/146 du 21 septembre 1994, consid. 2). d) En l'espèce, il ne fait pas de doute que G._____ a fait preuve de négligence, puisque, alors qu'il s'occupait des dossiers fiscaux des sociétés recourantes, il n'a pas répondu ou ne l'a fait que très partiellement (SI C._____ SA) aux nombreuses demandes de renseignements formulées par l'autorité de taxation, puis n'a pas recouru contre les taxations d'office, ni n'a protesté suite à la réception des bordereaux qui s'y référaient. Cette circonstance suffit à exclure la restitution de délai pour déposer de nouvelles déclarations ou former réclamation, dans la mesure où, et c'est une évidence, la faute d'un organe est assurément imputable à la personne morale qu'il représente. A cet égard, il est incontestable que G._____ était effectivement un organe des sociétés recourantes durant la période litigieuse, soit de fin 1985 à fin 1987. Au sein de A._____

SA, il était directeur jusqu'au 31 décembre 1986, puis a assumé la fonction d'administrateur délégué, avant de fonctionner comme administrateur et membre du comité directeur du 27 mai au 15 octobre 1988. Au sein de B. _____ SA, il a assumé le rôle d'administrateur délégué jusqu'au 30 juin 1986; il a exercé la fonction d'administrateur depuis lors et jusqu'au 15 octobre 1988. G. _____ a enfin été administrateur de la SI C. _____ SA jusqu'au début de l'année 1990 (sur tous ces points, v. extraits du registre du commerce). On relèvera également que sous la rubrique "Renseignements complémentaires" des déclarations de A. _____ SA et B. _____ SA pour la périodes fiscale 1985-1986, G. _____ a indiqué ses références, ainsi que celles de la Fiduciaire E. _____ et Cie SA, dont il était, semble-t-il, le directeur. Le nom de cette dernière société a aussi été inscrit sur les formulaires remplis pour la SI C. _____ SA. Ces fonctions se sont traduites dans les faits notamment par la signature, pour A. _____ SA, de deux attestations figurant au dossier fiscal datées des 18 et 31 mars 1987, soit à une date extrêmement proche de la date de notification de la taxation et du bordereau d'impôt fédéral direct, intervenue le 30 mars 1987. On peut faire une remarque tout à fait similaire en ce qui concerne B. _____ SA, puisque G. _____ a signé les déclarations d'impôt pour cette société le 27 août 1987, soit dix jours après la notification de la taxation et du bordereau d'impôt fédéral direct pour la période précédente. Les recourantes ne contestent d'ailleurs pas la qualité d'organe de G. _____, bien au contraire, puisqu'elles lui ont reproché, dans le cadre des actions pénale et civile, d'avoir gravement manqué à son devoir de gestion. Au surplus, si le prénommé devait être considéré comme un mandataire ou un auxiliaire, la solution ne serait pas différente (Grisel, op. cit., p. 897). Par ailleurs, les sociétés recourantes soutiennent qu'elles se sont rendues compte de leur situation fiscale catastrophique au début de l'année 1989, soit peu avant le dépôt par la Société Fiduciaire Lemano des demandes de révision (mars 1989). Or, comme on l'a vu plus haut, une demande de restitution de délai doit intervenir dans un délai raisonnable à partir de la date de la cessation de l'empêchement (l'art. 99 al. 4 AIFD institue expressément une limite de 30 jours). En l'occurrence, la requête de restitution de délai(s) a été présentée seulement en juillet 1991; elle était assurément tardive. Il résulte des considérations qui précèdent que les requêtes tendant à des restitutions de délai(s) ne peuvent qu'être écartées; ainsi, en tant que les courriers des sociétés du 23 juillet 1991 comportent une réclamation contre les taxations d'office, celle-ci ne peut qu'être déclarée irrecevable. 2. Se pose ensuite la question de la révision des taxations d'office notifiées aux sociétés, en matière d'impôt fédéral direct. Alors que la loi cantonale contient des dispositions expresses (art. 107 et 109 LI), l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) ne comporte aucune règle spécifique à ce problème. Malgré cette carence, la jurisprudence constante admet que la voie de la révision organisée par les art. 136 ss de la loi fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire (OJF) est ouverte à l'endroit des décisions rendues en matière fiscale et entrées en force, qu'elles émanent du Tribunal fédéral ou des instances inférieures (v. notamment Känzig/Behnisch, nos 11 et 22 ad art. 126 AIFD et les arrêts cités; Tribunal administratif, arrêt FI 89/007 du 1er novembre 1994, consid. 5b; arrêt FI 93/100 du 28 octobre 1994, consid. 2d aa), ce que ne conteste pas l'autorité intimée. La révision est possible notamment en cas de découverte subséquente de faits nouveaux importants ou de preuves concluantes qui n'avaient pas pu être invoqués dans la procédure précédente (art. 137 let. b OJF); dans ce cas, elle doit être demandée dans les nonante jours dès la découverte du motif de révision (art. 141 al. 1 let. b OJF). Elle peut également être sollicitée lorsqu'une procédure pénale établit que la décision en cause a été

influencée au préjudice du requérant par un crime ou délit, même si aucune condamnation n'est intervenue (art. 137 let. a OJF); dans cette hypothèse, le délai de nonante jours de l'art. 141 al. 1 let. b OJF s'applique également, mais ne court que dès la clôture de la procédure pénale (ATF 86 II 200). En l'occurrence, les recourantes invoquent ces deux motifs de révision. Elles estiment que le fait d'avoir eu connaissance, au début de l'année 1989 seulement, des manquements de G. _____, ce qui a entraîné, après cette date, la production des pièces justificatives initialement requises, implique que leur dossier fiscal comporte désormais des faits nouveaux importants. Elles considèrent en outre que les actes reprochés à G. _____ sont de nature pénale, l'existence ou non d'une condamnation n'étant pas décisive à cet égard. Ces deux griefs sont traités respectivement dans les considérants 3 et 4 ci-après. 3.

En matière de révision, on entend par fait nouveau celui qui s'est produit avant la décision attaquée, mais que l'auteur de la demande de révision a été empêché sans sa faute d'alléguer dans la procédure antérieure (Grisel, op. cit., vol. II, p. 944; Revue fiscale 1983, p. 541; Tribunal administratif, arrêt FI 92/062 du 30 avril 1993; FI 89/007 précité). En matière fiscale toutefois, certaines décisions cantonales récentes admettent que les faits nouveaux invoqués peuvent être postérieurs à l'entrée en force de la décision, s'ils rétroagissent à la date décisive (Känzig/Behnisch, op. cit., no 17 ad art. 126 AIFD et les arrêts cités). Les décisions sur réclamation contestées confirment la solution arrêtée le 31 août 1992 consistant à retenir que les demandes de révision, en tant qu'elles sont fondées sur la survenance de faits nouveaux importants, sont irrecevables, faute d'avoir été présentées dans le délai de nonante jours prévus à l'art. 141 OJF. Cette objection n'est pas pertinente dans la mesure où la révision avait été demandée le 28 mars 1989 déjà par la Société Fiduciaire Lemano. Cette considération n'entraîne toutefois pas d'incidence favorable pour les recourantes. Selon la jurisprudence et la doctrine, la procédure de révision revêt un caractère extraordinaire et subsidiaire par rapport à la procédure de recours ordinaire. Il s'ensuit que la voie de la révision n'est pas ouverte à celui qui aurait pu invoquer l'erreur dont il se prévaut dans la procédure de réclamation ou de recours, et cela même si les moyens qu'il désire soulever sont tirés d'une violation des règles de la procédure par l'autorité ou de la non prise en compte par celle-ci de faits importants ressortant du dossier (ATF 111 Ib 210, 105 Ib 252, 103 Ib 87 ss, 98 Ia 572; Käzig/Behnisch, op. cit., no 21 ad art. 126 AIFD, p. 362 et les réf. cit.; v. à ce sujet l'exposé et les critiques de Hugo Casanova, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler?, article paru in : "L'image de l'homme en droit", Fribourg 1990, p. 101 ss, spéc. p. 107 ss pour l'exposé de la jurisprudence et p. 113 ss pour les critiques). L'art. 137 let. b OJF le dit d'ailleurs expressément, s'agissant des faits nouveaux, en prescrivant que ceux-ci ne peuvent ouvrir la voie de la révision que s'ils n'avaient pu être soulevés dans la procédure précédente. Dans le cas particulier, il ressort clairement du dossier que G. _____ était, au moment des faits litigieux, le responsable des dossiers fiscaux des sociétés recourantes, qu'il n'a pas fourni, en dépit des demandes répétées de l'autorité de taxation, les justificatifs demandés par celle-ci et qu'il n'a surtout pas recouru contre les taxations d'office. Or il ne fait pas de doute qu'en faisant preuve d'un minimum de diligence, l'organe prénommé aurait pu produire les pièces requises et aussi, par la suite, contester encore ces taxations par la voie ordinaire de la réclamation, puis du recours. Les recourantes n'avancent d'ailleurs pas le moindre élément tendant à démontrer que leur administrateur aurait été gêné par un empêchement quelconque. Comme on l'a vu plus haut, les fautes commises par cette personne sont opposables aux personnes morales qu'il représentait. Il apparaît par conséquent que les recourantes ne peuvent guère prétendre

réparer ces erreurs par la voie de la révision fondée sur l'art. 137 let. b OJF. De plus, il est vraisemblable que les manquements de G. _____ n'ont pu être réparés à temps en raison d'une désorganisation régnant au sein des sociétés recourantes (v. ordonnance du Tribunal d'accusation du 22 juin 1992, p. 3 et 7). C'est un motif supplémentaire permettant de considérer que, si elles avaient fait preuve de suffisamment de soin, les recourantes auraient pu invoquer dans la procédure précédente les faits dont elles se prévalent aujourd'hui comme motif de révision. Il convient toutefois de se demander si cette solution rigoureuse doit être maintenue en présence de taxations manifestement contraires à la réalité matérielle et que l'autorité de taxation a arrêtées volontairement, semble-t-il pour répondre aux provocations du responsable fiscal des recourantes qui ne daignait pas fournir les justificatifs des déductions invoquées (v. lettre de l'ACI du 11 décembre 1989 à la Municipalité de Lausanne). Dans l'article mentionné plus haut, Casanova s'est prononcé, dans le cadre du droit positif, en faveur d'une révision facilitée lorsque l'erreur de l'autorité est manifeste et essentielle. Il suggère en effet que dans certaines circonstances, le fait que le recourant ait omis de requérir la correction de l'erreur dans le cadre de la procédure de recours ordinaire ne constitue pas un obstacle à une révision (op. cit., p. 115 ss). Selon cet auteur, le maintien d'une taxation manifestement fautive conduit à un résultat choquant et contraire au sentiment de justice, ce qui justifie, exceptionnellement, de sortir des schémas classiques de la révision. A ses yeux, il n'est pas toujours décisif de constater que le recourant aurait pu, en faisant preuve d'une attention suffisante, s'apercevoir du problème et recourir dans le délai. En effet, l'autorité peut se trouver dans une situation qu'on peut assimiler à un abus de droit lorsqu'elle entend tirer avantage d'une position dans laquelle elle se trouve suite à une erreur grossière de sa part (taxation manifestement irrégulière), en invoquant comme élément guérisseur le défaut d'attention et de réaction du contribuable. Selon l'auteur, il ne faut pas perdre de vue que, dans la plupart des cas, le contribuable ne bénéficie pas de connaissances fiscales particulières et place sa confiance dans l'administration. Dans ce contexte, il apparaît difficilement concevable que sa propre erreur ou son manque d'attention pèse plus que celle de l'administration qui, en procédant à la taxation, se trouve à l'origine de l'irrégularité. L'auteur ne comprend pas non plus pourquoi la jurisprudence (Archives 48, p. 188 ss et 55, p. 512 ss) qui admet la révision en défaveur du contribuable lorsque l'autorité a commis une erreur évidente et facilement reconnaissable pour le destinataire, ne s'appliquerait pas dans une situation inverse. Casanova déduit de ses réflexions que la sécurité du droit doit céder le pas au postulat de la conformité au droit matériel lorsque la correction d'une taxation est désavantageuse pour celui (l'Etat) qui a contribué de manière essentielle ("wesentlich") à son établissement, pour autant que l'erreur commise soit évidente et heurte fortement le sentiment de la justice ("ein krass ungerechtes Ergebnis") : "Ab einem gewissen Punkt wird die Gerechtigkeit eben doch zum nobleren Ziel als die Rechtssicherheit" (p. 119). Dans leur commentaire, Känzig et Behnisch approuvent cette position tout en l'inscrivant dans des limites précises. Ils posent notamment une condition que Casanova n'a pas énoncé expressément : le contribuable ne peut pas se plaindre, par la voie de la révision, d'une taxation grossièrement irrégulière qu'il n'aurait pas constatée à temps, lorsqu'il n'a pas rempli ses obligations dans le cadre de la procédure de taxation (op. cit., no 29 ad art. 126 AIFD). On décèle dans la jurisprudence quelques tentatives allant dans le même sens. Dans un arrêt publié in RDAF 1990, p. 403, la Commission de recours en matière d'impôt fribourgeoise, après avoir constaté que le recourant avait dûment rempli sa déclaration, mais que l'autorité avait omis de tenir compte de certaines déductions sociales, a admis la révision en considérant qu'il aurait été choquant

de faire supporter au recourant l'erreur manifeste de l'autorité. Deux arrêts du Tribunal administratif genevois, dont les faits sont moins clairs, admettent également la révision (plus précisément la reconsidération) dans des cas où l'autorité avait commis une erreur manifeste, nonobstant le fait que le recourant n'avait pas fait corriger l'erreur par la voie de recours ordinaire (RDAF 1989, 41 et 1982, 135 ss). Le Tribunal fédéral ne s'est pour sa part pas prononcé franchement sur cette question. Dans l'ATF 98 Ia 573, il a laissé entendre, dans un obiter dictum qui n'a pas trouvé de concrétisation postérieure, qu'il était envisageable de déroger aux règles ordinaires sur la révision lorsque le maintien de la décision en cause conduisait à un résultat choquant et contraire au sentiment de la justice. Puis, dans l'ATF 105 Ib 245 ss, il paraît s'être laissé guider par des considérations tenant à l'équité, mais a justifié principalement sa décision par la motivation insuffisante de la taxation qui rendait le retard de la requérante, inexpérimentée, excusable. Il a donc en définitive admis la révision pour un motif classique, à savoir le vice de procédure (art. 136 OJF). La cour de céans, après avoir laissé la question ouverte (arrêt FI 93/0047 du 2 décembre 1994), a décidé plus récemment encore de suivre les suggestions des derniers auteurs cités et d'admettre la possibilité d'une révision à des conditions facilitées, en matière d'imposition cantonale et communale (arrêt FI 93/0053 du 20 décembre 1994). Selon l'arrêt (consid. 3a cc), cette solution permet d'obtenir des résultats plus conformes à l'équité fiscale, notamment dans les hypothèses où l'autorité fiscale a commis des erreurs manifestes, aboutissant à des taxations ne correspondant pas à la situation de fait du ou des contribuables concernés, mais entrant néanmoins en force à la suite d'une inattention de ceux-ci. Le Tribunal administratif a ajouté que la voie de la révision facilitée supposait une pesée comparative des manquements procéduraux respectifs de l'autorité fiscale et du contribuable. Il s'ensuivait que la voie de la révision - même facilitée - n'était pas ouverte lorsque le contribuable n'avait pas rempli sa déclaration ou lorsqu'il avait omis, fût-ce par négligence, de déclarer certains éléments imposables ou d'indiquer des montants déductibles (avec réf. à Känzig/Behnisch, no 29 s. ad art. 126 AIFD). Les mêmes principes peuvent être appliqués en matière d'impôt fédéral direct. Le tribunal de céans estime en effet que l'art. 137 OJF doit être appliqué avec souplesse, ce qui est possible dans une interprétation par analogie (mais qui ne le sera plus dans le cadre de l'art. 147 LIFD qui entrera en vigueur le 1er janvier 1995). Dans le cas particulier, il est constant que les recourantes n'ont pas rempli leurs obligations dans le cadre de la procédure de taxation. Conformément à la condition posée par Känzig/Behnisch et reprise par le tribunal dans l'arrêt précité FI 93/0053, les demandes en révision ne peuvent donc qu'être rejetées. Cette solution se justifie d'autant plus que, dans le cas particulier, on est en présence de sociétés versées dans le domaine des affaires qui n'ont pas réagi de manière adéquate à différents stades de la procédure, en raison du défaut de diligence d'un responsable fiscal pourtant expérimenté, circonstance à laquelle s'ajoute vraisemblablement des lacunes au niveau de leur organisation interne. Or, si un assouplissement des conditions de la révision paraît sans aucun doute opportun lorsqu'il s'agit d'annuler une taxation manifestement excessive prise à l'encontre d'un contribuable qui, par manque d'expérience, n'a pas réagi à temps, l'institution de la révision doit assurément être utilisée avec retenue dans des circonstances telles que celles mises en évidence ci-dessus. Les demandes de révision fondées sur la survenance de faits nouveaux importants sont ainsi rejetées. 4. Le second motif de révision est tiré de l'existence d'un crime ou d'un délit commis par G. _____ au détriment des sociétés. L'autorité intimée a statué négativement sur ce point également, au motif que G. _____ a été libéré, pour insuffisance de preuve au niveau de la condition subjective,

par le Tribunal d'accusation (décision du Tribunal d'accusation du 22 juin 1992). Elle a pour elle la jurisprudence qui retient que, en présence d'un jugement pénal, celui-ci lie l'autorité à qui la révision est demandée; tel serait le cas notamment lorsque la décision pénale libère l'accusé au bénéfice du doute (ATF 92 II 68; 86 II 200; 81 II 475; Poudret, op. cit., no 1.2 ad art. 137 OJF). Les recourantes rétorquent que la révision peut même être admise en l'absence d'une condamnation, ainsi que le prévoit expressément le texte de l'art. 137 let. a OJF. En réservant l'absence d'une condamnation, la disposition précitée envisage principalement les cas dans lesquels une poursuite ou une condamnation pénale n'est pas possible, en raison d'une irresponsabilité, d'un décès, voire de la prescription pénale. Ce point est admis de manière générale en doctrine (Poudret, op. cit., p. 23; Wilhelm Birchmeier, Bundesrechtspflege, Zürich 1950, p. 505; Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungspflege des Bundes und der Kantone, Zurich 1985, p. 120; v. aussi Jean Gauthier, Procédure pénale et révision des arrêts du Tribunal fédéral, in L'organisation judiciaire et les procédures fédérales, édité par le CEDIDAC, Lausanne 1992, p. 114 ss). Cependant, certains auteurs vont plus loin encore et admettent qu'il suffirait que les éléments objectifs du crime ou du délit invoqué soient établis, sans que cela soit nécessaire pour les éléments subjectifs. Tel serait le cas notamment d'un délit réprimé seulement en cas de dol et qui serait resté précisément impuni dans un cas d'espèce, dans la mesure où seule une négligence aurait été établie (dans ce sens, v. Poudret op. cit., p. 23 et 24 et Raphael von Werra, Handkommentar zum walliser Verwaltungsverfahren, Berne 1967, no 7 ad art. 33; Alfred Kölz, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 1978, no 9 ad paragraphe 67). D'autres auteurs aboutissent en revanche à la conclusion inverse (dans ce sens, Gauthier, op. cit., p. 114 ss; Niklaus Schmid, Strafprozessrecht, 1989, no 1155). Le tribunal juge qu'il convient d'en rester à cette conception restrictive. Lorsque, comme en l'espèce, une action pénale a été ouverte, le crime ou le délit ne peut en principe être établi que par cette procédure (ATF 92 II 68; Poudret, op. cit., p. 24). Cela signifie qu'ici le principe général selon lequel le juge administratif n'est pas nécessairement lié par l'appréciation du juge pénal s'efface, le tribunal de céans devant donc s'en tenir au prononcé de la dernière instance pénale. Dans son arrêt du 22 juin 1992, le Tribunal d'accusation a retenu que les difficultés d'ordre fiscal des sociétés paraissaient être dues, en partie en tout cas, au comportement négligent de G._____, mais que rien dans le dossier ne permettait de dire que ce dernier avait eu l'intention de porter atteinte aux intérêts pécuniaires des plaignantes (p. 3). Il a en conséquence libéré G._____, au motif que la négligence, même grossière, ne suffit pas pour que l'infraction de gestion déloyale soit réalisée. Cette décision de non-lieu, motivée en fait et en droit, n'est plus susceptible d'être remise en cause, sauf découverte d'indices nouveaux (art. 309 CPP; sur ce point, v. Saverio Wermelinger, L'autorité des décisions de clôture d'enquête en procédure pénale, p. 103 ss et 210 ss). La gestion déloyale par négligence n'étant, à la rigueur de l'art. 159 CPS, ni un crime ni un délit, le Tribunal administratif ne peut pas, en l'occurrence, admettre la révision sans aller à l'encontre du texte de l'art. 137 let. a OJF. Au demeurant, la solution moins rigoureuse suggérée par une partie de la doctrine ouvrirait sans doute trop largement la voie de la révision fondée sur l'existence d'une infraction pénale. Une telle procédure pourrait en effet être engagée chaque fois qu'une enquête pénale aurait mis en évidence, à l'encontre d'une personne déterminée, une mauvaise gestion (objective) préjudiciable aux intérêts pécuniaires d'un tiers (on pourrait faire des remarques similaires s'agissant du faux dans les titres). On relève également que le motif de révision tiré de l'influence d'un crime ou d'un délit sur la décision

à réviser n'est pas prévu par toutes les législations; tel n'est ainsi pas le cas aux art. 107 ss LI ou à l'art. 397 CPS. Cela tient au fait qu'il s'agit d'une règle spéciale dont les motifs généraux de révision peuvent fort bien pallier l'absence (notamment celui tiré de l'existence de faits nouveaux ou de preuves nouvelles; ou encore celui tiré d'une violation des principes essentiels de procédure; v. à ce propos les remarques de Ursina Beerli-Bonorand, op. cit., p. 112 ss). Parmi les tenants de la solution consistant à admettre l'existence d'un motif de révision lorsque seuls les éléments objectifs d'un crime ou d'un délit sont réalisés, bon nombre d'auteurs insistent sur l'exemple du "faux témoignage" par négligence (v. dans ce sens, Kölz, *ibidem*); or, dans une telle hypothèse, la voie de la révision fondée sur des faits nouveaux ou, plus vraisemblablement encore, sur des preuves nouvelles sera ouverte, de sorte que le recours à un autre motif de révision apparaît inutile et superflu. Ces dernières remarques confortent la position du tribunal, consistant à ne pas donner une interprétation extensive de la règle de l'art. 137 lit. a OJF appliqué ici par analogie. Le motif de révision tiré de l'existence d'une infraction pénale est ainsi également écarté. 5. Il faut encore examiner si les taxations mises en cause pourraient être considérées comme entachées de nullité absolue, ce vice pouvant être constaté et réparé en tout temps. Cette question doit également être tranchée par la négative. En droit administratif, l'annulabilité des actes viciés constitue la règle, leur nullité l'exception (Grisel, op. cit., p. 421 et les réf. citées). Cette dernière sanction ne s'applique que très exceptionnellement, voire jamais, pour certains auteurs, dans les cas où une décision est viciée au niveau de son contenu matériel (Grisel, op. cit., p. 427 ss; Pierre Moor, *Droit administratif*, volume II, p. 205; Imboden/Rhinow, *Verwaltungsrechtssprechung*, no 40; Casanova, op. cit., p. 96 et les réf. citées). C'est d'ailleurs en raison de l'extrême réticence à admettre la nullité dans le cas d'une décision viciée dans son contenu que le dernier auteur cité préconise une plus grande souplesse dans l'application des règles sur la révision. A titre d'exemple d'actes qui pourraient être considérés comme nuls en raison de leur contenu vicié, Grisel cite l'acte insensé, incompréhensible ou ambigu au point d'être inexécutable, celui qui s'adresserait à un mort ou viserait une chose inexistante, enfin celui qui serait proscrit d'une façon absolue par la constitution ou la loi, tel que l'ordre de se marier, de commettre un délit, d'adhérer à une religion, de se soumettre à un châtement corporel (op. cit., p. 428). En l'espèce, même si le procédé utilisé par l'autorité de taxation est critiquable, on ne se trouve visiblement pas dans une hypothèse de ce genre. 6. Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. En application de l'art. 55 LJPA, un émolument de justice sera mis à la charge des recourantes qui succombent.

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