

BGer 2P.110/2004 vom 30. Juni 2005

Bundesgericht, 2005-06-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.110_2004

FR: TF 2P.110/2004 du 30 juin 2005

IT: TF 2P.110/2004 del 30 giugno 2005

Erwägungen

E. 1

L' art. 30 al. 1 Cst. fixe des exigences minimales quant aux garanties de procédure que doivent offrir les autorités judiciaires, telles que l'interdiction des tribunaux d'exception et de la mise en oeuvre de juges ad hoc ou ad personam, et exige une organisation judiciaire et une procédure définies par la loi en vue d'empêcher toute manipulation et d'assurer l'indépendance nécessaire des juges. Il n'impose toutefois pas aux cantons une organisation judiciaire particulière ni une procédure déterminée (ATF 123 I 49 consid. 2b p. 51; 122 I 18 consid. 2b/bb p. 23/24; 117 Ia 378 consid. 4b p. 380/381 et les arrêts cités).

E. 2

La solution adoptée, à la majorité des juges et juges suppléants, lie les sections.

E. 2.1

Le recourant invoque l' art. 30 al. 1 Cst. : bien que l'arrêt attaqué ait été formellement rendu par une cour composée conformément aux art.14 et 16 de la loi vaudoise du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (ci-après: LJPA ou la loi sur la juridiction et la procédure administratives), tel n'aurait pas été le cas de la décision concernant la prescription qui aurait été tranchée par la Chambre fiscale du Tribunal administratif dans le cadre de la procédure de coordination prévue par l'art. 21 du règlement organique vaudois du 18 avril 1997 du Tribunal administratif (ci-après: ROTA ou le règlement organique). La décision aurait ainsi été rendue non pas par l'autorité imposée par la loi, mais par une cour dans une composition inconstitutionnelle.

E. 2.2

Le Tribunal administratif est prévu par la loi sur la juridiction et la procédure administratives et son fonctionnement y est réglé. Cette loi fait office de loi générale pour la procédure du contentieux administratif de dernière instance cantonale (Etienne Poltier, La juridiction administrative vaudoise deux ans après l'entrée en fonction du Tribunal administratif, in: RDAF 1994 241 p. 261). L'organisation du Tribunal administratif n'y est toutefois fixée que très sommairement. Selon l'art. 7 LJPA, il est composé de huit juges, de cinq juges suppléants occupant leur charge à mi-temps et, au plus, de soixante assesseurs. L'art. 14 LJPA prescrit que le Tribunal administratif siège en cour plénière et en sections, la cour plénière étant compétente pour, notamment, édicter le règlement organique du Tribunal (art. 15 al. 2 let . d LJPA). L'art. 1er ROTA précise que le Tribunal administratif comprend, outre la cour plénière, onze chambres siégeant en sections. Selon l'art. 16 LJPA, les sections statuent sur les recours administratifs; pour statuer, chaque section est composée d'un juge ou d'un juge suppléant et de deux assesseurs. Le législateur a donc délégué la compétence au Tribunal de s'organiser lui-même sur tous les points non expressément réglés par la loi sur la juridiction et la procédure administratives.

La procédure de coordination critiquée en l'espèce est prévue à l'art. 21 ROTA qui prescrit:

-:-

"1 Les questions juridiques de principe et les changements de jurisprudence sont discutés entre les juges et les juges suppléants de la chambre concernée, ou entre tous les juges et juges suppléants si l'objet concerne plus d'une chambre. Les assesseurs sont au besoin associés à la discussion.

E. 2.3

Le Tribunal administratif n'est pas seul à connaître une procédure de coordination. Le Tribunal fédéral a une procédure analogue. L'art. 16 al. 1 OJ prévoit en effet que lorsqu'une section du Tribunal entend déroger à la jurisprudence suivie par une autre section, par plusieurs sections réunies ou par le Tribunal en séance plénière, elle ne peut le faire qu'avec le consentement de l'autre section ou à la suite d'une décision des sections intéressées ou du Tribunal. Cette décision est prise sans débats et à huit clos; elle lie la section qui doit statuer sur la cause. Selon la doctrine, on ne saurait, en effet, admettre sans réserve qu'un tribunal suprême modifie sa propre jurisprudence et porte ainsi atteinte à la sécurité du droit, qui dépend dans une large mesure de la stabilité de la jurisprudence (Jean-François Poudret, Suzette Sandoz-Monod, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, vol. I, ad art. 16 OJ, p. 67).

Une telle procédure de coordination est également indispensable au fonctionnement du Tribunal administratif vaudois composé de huit juges ordinaires à plein temps, cinq juges suppléants à mi-temps et de soixante assesseurs (art. 7 LJPA), sans compter les juges ad hoc. Sans une telle procédure de coordination, avec en particulier l'obligation pour les sections de suivre la solution adoptée par la majorité des juges et juges suppléants, il n'existerait aucune sécurité juridique, chaque section jugeant selon sa propre interprétation sans tenir compte des décisions des autres sections. Dans la mesure où les juges du Tribunal administratif siègent accompagnés uniquement d'assesseurs, et non d'autres juges, dans les différentes sections qu'ils président, le risque de voir ces sections arrêter des solutions divergentes sur des questions identiques est loin d'être négligeable (Etienne Poltier, op. cit., p. 250).

Ainsi, la procédure de coordination telle que prévue par l'art. 21 ROTA n'est pas critiquable dans son principe. L'affaire du recourant a été jugée ensuite par une section du Tribunal administratif conformément à la loi, même si celle-ci était tenue, au niveau des principes à respecter, par la décision prise par la Chambre fiscale dans le cadre de la procédure de coordination. Le droit du recourant à être jugé par un tribunal établi par la loi n'a, dès lors, pas été violé.

E. 3

En cas d'égalité des voix, la jurisprudence en vigueur est maintenue."

E. 3.1

Le recourant se plaint formellement d'une violation de son droit d'être entendu. En fait, il relève que la composition du Tribunal administratif aurait été incorrecte (art. 30 al. 1 Cst.), la décision sur la prescription dans le cadre de la procédure de coordination n'ayant pas été prise par l'ensemble des juges ordinaires et suppléants de la Chambre fiscale, certains étant absents.

E. 3.2

Ni la loi sur la juridiction et la procédure administratives, ni le règlement organique ne contiennent de dispositions sur la composition de la Chambre, notamment l'obligation de présence de tous les juges et juges suppléants ou un quorum à la séance de la procédure de coordination. L'art. 21 ROTA se contente de prescrire que les questions juridiques de principe et les changements de jurisprudence sont discutés entre les juges et juges suppléants de la chambre concernée, ou entre tous les juges et juges suppléants si l'objet concerne plus d'une chambre. Il prévoit également que les assesseurs sont au besoin associés à la discussion et que la solution est adoptée à la majorité des juges et juges suppléants. En pratique, la composition de la Chambre fiscale change d'une année à l'autre. En 2003, elle était formée de cinq juges et, en 2004, de deux juges et deux juges suppléants.

Par comparaison, la Cour plénière exerçant ses compétences administratives est formée exclusivement des huit juges (art. 2 al. 1 ROTA et art. 7 LJPA). Elle statue en principe à la majorité absolue des voix émises (art. 2 al. 2 ROTA). Toutefois, en cas d'urgence et s'il est impossible de réunir à temps tous les juges, elle peut statuer sans être au complet; ses décisions sont alors prises à une majorité qualifiée de cinq voix (art. 2 al. 3 ROTA).

Dans le cadre de la procédure de coordination du Tribunal fédéral, la loi impose un quorum (art. 11 al. 2 OJ par renvoi de l' art. 16 al. 3 OJ). Il est des deux tiers des membres de chacune des sections réunies ou, le cas échéant, de la Cour plénière. Ainsi, même le tribunal suprême ne doit pas être au complet lors de la séance de coordination.

En l'espèce, la Chambre fiscale du Tribunal administratif, dans sa composition pour l'année 2004, soit deux juges et deux juges suppléants, a associé à la procédure les trois juges qui faisaient partie de ladite Chambre en 2003 mais plus en 2004. Lors de la séance, trois juges et un juge suppléant étaient présents, un juge s'était récusé et deux autres, un juge et un suppléant, étaient absents mais l'un d'eux s'était déterminé par écrit. De la composition en 2004 de la Chambre, tous les juges et juges suppléants étaient présents, à part un juge suppléant qui a fourni des observations écrites. La majorité des cinq juges et juges suppléants qui se sont prononcés a estimé que la prescription avait été valablement interrompue et que l'ancienne jurisprudence devait être maintenue. Comme le relève le recourant, la majorité des neuf assesseurs qui se sont exprimés (huit ont assisté à la séance, deux s'étaient récusés et deux étaient absents dont un s'était exprimé par écrit) a jugé qu'il fallait au contraire abandonner la jurisprudence en vigueur jusque-là. Il n'est pas contesté qu'ils n'ont, toutefois, qu'une voix consultative. Cela n'est pas critiquable, compte tenu du fait que, dans le cadre de la procédure de coordination, seules des questions juridiques de principe et de changement de jurisprudence sont en cause et que les assesseurs ont souvent une formation autre que juridique (Benoît Bovay, La révision du 26 février 1996 de la loi vaudoise sur la juridiction et la procédure administratives, in: RDAF 1996 II 113 p. 116; Etienne Poltier, op. cit., p. 248-250). La décision de la Chambre fiscale, à la majorité de trois au minimum sur les cinq juges et juges suppléants, l'a donc emporté sur celle de la section en charge de la cause qui était elle composée d'un juge et de deux assesseurs.

Cette procédure donne certes une impression de confusion et peut paraître injuste au recourant puisque, sans elle, il aurait obtenu gain de cause, mais, comme on l'a vu ci-dessus (consid. 2.3), elle est indispensable pour garder une cohérence entre les décisions des différentes sections. La loi n'imposant ni quorum, ni majorité qualifiée lors de la séance de coordination, la Chambre fiscale du Tribunal administratif pouvait statuer en l'absence d'un

de ses membres, la décision ayant été prise à la majorité des voix.

E. 4

Le recourant se plaint de la violation de son droit d'être entendu (sur cette notion cf. ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 505; 125 I 257 consid. 3a p. 259). Selon lui, il aurait dû être entendu avant la séance tenue dans le cadre de la procédure de coordination.

Comme l'indique l'art. 21 ROTA, la procédure de coordination est destinée à régler des questions juridiques de principe et les changements de jurisprudence. Lors de sa séance du 9 mars 2004, le Tribunal administratif discutait donc d'une question de droit dans l'abstrait et n'avait pas à entendre le recourant à ce sujet. Au demeurant, s'agissant de déterminer un principe qui pouvait s'appliquer à une multitude d'affaires, on ne voit pas pourquoi le recourant, et lui seul, aurait dû être entendu. Il l'a été, lors de l'audience du 2 décembre 2003, par la section du Tribunal administratif en charge de son affaire. Ledit Tribunal lui a même octroyé la possibilité de se prononcer dans un mémoire complémentaire du 3 novembre 2003. Le droit d'être entendu du recourant n'a donc pas été violé.

E. 5

Le recourant soutient que le chef de l'Administration cantonale des impôts, lors d'un entretien avec le mandataire du recourant le 13 décembre 1993, avait promis à celui-ci que l'estimation de l'action Z. _____ SA faite en 1990, soit 170 fr., restait inchangée pour 1994, année où a eu lieu la donation. En outre, il aurait également assuré au mandataire que le taux d'imposition serait de 3.5%, soit le taux applicable pour les donations en ligne directe, au lieu des 7.5% applicables selon le barème pour les descendants d'un précédent mariage du conjoint survivant, en raison des liens très étroits entre le donateur et le donataire.

Le recourant a demandé au Tribunal administratif l'audition de trois personnes, soit du chef de l'Administration cantonale des impôts, du mandataire et du donateur lequel, sur la base des assurances obtenues du chef de l'Administration cantonale des impôts, a procédé à la donation. L'autorité intimée a refusé d'entendre les témoins. En ce qui concerne le chef de l'Administration cantonale des impôts, elle a invoqué une note manuscrite de celui-ci résumant un entretien téléphonique du 4 novembre 1996 avec le mandataire du recourant. Cette note figurait dans le dossier du fisc. Elle mentionnait que le mandataire a invoqué durant cette conversation l'engagement relatif à la valeur des actions et au taux d'imposition. Toutefois, le chef de l'Administration cantonale des impôts y relevait que le dossier ne contenait aucune pièce à ce sujet et que le mandataire du recourant allait entreprendre des recherches et le tiendrait au courant du résultat. Selon le Tribunal administratif, si le chef de l'Administration cantonale des impôts ne se souvenait pas d'une éventuelle promesse en 1996, il était inutile de l'entendre sur le même sujet huit ans plus tard.

A cet égard, l'intéressé estime que son droit à l'administration des preuves et sa bonne foi ont été violés.

E. 5.1

Comme le Tribunal administratif l'explique dans son arrêt, argument corroboré par la note du chef de l'Administration cantonale des impôts figurant au dossier, celui-ci ne se souvenait pas d'une telle promesse en 1996, il aurait donc été invraisemblable qu'il s'en souvienne des années plus tard. Quant à l'éventuelle confirmation qu'aurait pu apporter ce témoin de la pratique du fisc consistant, dans certains cas, à mettre le contribuable au

bénéfice d'un barème plus favorable que celui normalement applicable, elle n'aurait pas pour autant prouvé qu'un accord était intervenu dans le cas d'espèce.

Le Tribunal administratif a donc écarté les auditions demandées par appréciation anticipée des preuves (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 125 I 127 consid. 6c/cc in fine p. 135 et les arrêts cités). Il a estimé, de façon non arbitraire, qu'elles n'étaient pas susceptibles de modifier l'établissement et l'appréciation des faits, et de l'amener à modifier son opinion.

E. 5.2

S'agissant du principe de la bonne foi (sur cette notion cf. ATF 130 I 26 consid. 8.1 p. 60; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 et les arrêts cités) que le recourant invoque relativement au taux d'imposition de la donation, celui-ci n'est pas parvenu à rendre vraisemblable l'existence d'une promesse de l'Administration cantonale des impôts à ce sujet. Au vu du dossier, un tel accord ne peut être intervenu. Selon le recourant, c'est lors d'une entrevue le 13 décembre 1993 avec le chef de l'Administration cantonale des impôts de l'époque que celui-ci lui aurait donné des assurances quant au taux d'imposition de la donation, lui promettant l'application du barème pour les descendants en ligne directe. Or, figure au dossier une lettre du 14 décembre 1993 du mandataire du recourant mentionnant un accord intervenu avec le fisc lors du rendez-vous du 13 décembre 1993 sur l'imposition d'une indemnité perçue par Y. _____ à l'occasion de son départ à la retraite. La signature du chef de l'Administration cantonale des impôts figure à la fin de la lettre sous la mention "Bon pour accord". A n'en pas douter, si le recourant avait également obtenu l'octroi d'un taux plus favorable que le taux légal pour la donation en cause, il l'aurait mentionné dans cette lettre ou dans un autre courrier en demandant de la même manière audit chef de le signer pour confirmation. Or, aucun document dans ce sens ne figure au dossier.

Même si cette promesse lui avait été faite, les autres conditions de la bonne foi ne seraient de toute façon pas remplies. Le recourant ne démontre pas, par exemple, que l'engagement qui aurait été pris par l'Administration cantonale des impôts était crédible, ni qu'il aurait pris, fondé sur cette assurance, des dispositions qui se révéleraient dommageables. Il n'établit pas non plus à satisfaction que ce traitement correspondrait à une pratique illégale de l'administration à laquelle celle-ci refuserait de renoncer. A cet égard, la remise d'impôt pour atténuer une charge fiscale trop lourde ou d'autres pratiques analogues mentionnées dans le recours concernent des cas différents de celui de l'intéressé. Au surplus, le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst. ; ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; cf. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., 1998, p. 132; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., 2002, p. 28).

Au vu de ce qui précède, les griefs du recourant doivent être rejetés.

E. 6

Le recourant allègue également qu'en refusant d'ordonner une expertise pour déterminer la valeur des actions Z. _____ SA au moment de la donation, le Tribunal administratif a violé son droit à l'administration des preuves. La valeur imposée, soit 270 fr./action, correspond à l'estimation fiscale au 1er janvier 1994. Elle a été fixée selon la méthode dite des praticiens fondée sur la comptabilité des deux années précédentes. Or, pour déterminer la valeur vénale desdites actions, une analyse plus approfondie de la société aurait dû être

réalisée.

E. 6.1

Comme le recourant n'invoque aucune disposition de droit cantonal, son grief doit être examiné au regard de la garantie minimale accordée par l' art. 29 al. 2 Cst. (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 125 I 127 consid. 6c/cc in fine p. 135 et les arrêts cités).

E. 6.2

Le Tribunal administratif a renoncé à ordonner une expertise au motif que l'estimation effectuée, sur la base des exercices 1992-1993 et 1993-1994, était fiable et avait, en outre, été confirmée par un assesseur expert comptable et expert fiscal. De plus, les éléments à la base de l'estimation ont été examinés avec les parties lors d'une audience d'instruction sans que cela ne révèle de quelconque anomalie.

E. 6.3

L'estimation fiscale de l'action Z._____ SA au 1er janvier 1994 a été effectuée selon les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (<http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/kurs/instruct.pdf>). Ces instructions prévoient que la valeur fiscale des titres est fixée à leur valeur vénale puis elles indiquent la façon dont la valeur vénale est déterminée. En application de ces directives, les actions de la société Z._____ SA ont été estimées à 270 fr./action au 1er janvier 1994. C'est la valeur que le recourant a lui-même mentionnée dans sa déclaration d'impôt 1995-1996 qui indique la valeur de titres imposable au 1er janvier 1995. Cette valeur était de 400 fr. en 1996.

La donation a eu lieu le 15 février 1994. En ce qui concerne l'impôt sur les donations, l'art. 21 de la loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (ci-après: LMSD ou la loi concernant l'impôt sur les successions et les donations) dispose que les biens sont estimés à leur valeur vénale. La même valeur est ainsi prévue par les deux textes. Se fondant sur la valeur déterminée pour l'impôt sur la fortune au 1er janvier 1995 et confirmée par un assesseur compétent en la matière, le Tribunal administratif a procédé à une appréciation anticipée des preuves correcte en considérant que l'expertise qui lui était encore proposée ne l'amènerait pas à modifier son opinion.

E. 7.1

Le droit fiscal vaudois connaît deux types de prescription: celle du droit d'introduire les procédures, notamment la procédure en taxation, qui est de dix ans (art. 77 LMSD) et qui n'est pas en cause en l'espèce, et celle des créances d'impôt. L'art. 78 LMSD prévoit:

"Les créances découlant de la présente loi se prescrivent par cinq ans dès leur exigibilité:

Les articles 134 à 137 du Code des obligations sont applicables."

L' art. 134 CO concerne l'empêchement et la suspension de la prescription. Les art. 135 à 137 CO sont relatifs à l'interruption de la prescription, respectivement aux actes interruptifs (art. 135 CO), aux effets de l'interruption envers des coobligés (art. 136 CO) et au début d'un nouveau délai de prescription en cas de reconnaissance ou de jugement (art. 137 CO). Dans le cas particulier, l' art. 135 ch. 2 CO joue un rôle particulier. Il prescrit:

"La prescription est interrompue:

1. (...)

2. Lorsque le créancier fait valoir ses droits par des poursuites, par une action ou une exception devant un tribunal ou des arbitres, par une intervention dans une faillite ou par une citation en conciliation."

La créance est exigible trente jours après la notification du bordereau provisoire ou définitif (art. 58 LMSD), le bordereau équivalant à la décision de taxation (art. 49 LMSD).

E. 7.2

Le Tribunal administratif a jugé qu'une application stricte de l'art. 78 LMSD engendrerait des difficultés insurmontables, les règles des art. 134 à 137 CO, destinées aux créances civiles, n'étant pas adaptées aux créances fiscales. Il fallait donc tenir compte de la "solution élaborée" par le Tribunal fédéral dans le cadre de l'art. 128 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD ou l'arrêté sur l'impôt fédéral direct; RO 56 2021). Cette disposition prévoyait que la prescription était interrompue par tout acte tendant au recouvrement de la créance. La jurisprudence considérait qu'interrompent également la prescription tout acte tendant à arrêter la taxation et les actes accomplis au cours des procédures de réclamation et de recours. En conséquence, dans le cas présent, différents actes censés tendre au recouvrement de la créance auraient été portés à la connaissance du contribuable, tels la réponse de l'Administration cantonale des impôts au recours du 3 octobre 1998 et ses déterminations sur la prescription du 9 août 2002, sans qu'un délai de plus de cinq ans ne s'écoule entre aucun de ces actes.

Le recourant estime que l'arrêt du Tribunal administratif viole l'interdiction de l'arbitraire en tant qu'il "refuse d'appliquer l'art. 78 LMSD" et qu'il ne considère pas la créance d'impôt comme prescrite. Selon l'intéressé, l'art. 78 LMSD reprend les art. 134 à 137 CO au titre de droit supplétif, alors que l'art. 128 AIFD avait une teneur différente et plus précise en tant qu'il décréait que tout acte tendant au recouvrement de l'impôt interrompait la prescription. Il ne serait donc pas possible d'appliquer la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'art. 128 AIFD dans le cadre de l'art. 78 LMSD. En outre, le texte de l'art. 78 LMSD serait dépourvu de toute ambiguïté et le Tribunal administratif ne pourrait pas se substituer au législateur. Si les notions d'action et d'exception prévues par l'art. 135 ch. 2 CO sont difficilement transposables en matière fiscale, la poursuite, également mentionnée dans cette disposition, serait claire. Selon l'intéressé, seule une poursuite pourrait interrompre la prescription. L'Administration cantonale des impôts n'ayant pas eu recours à cette procédure dans les cinq ans suivant la décision sur réclamation du 24 juillet 1998, la créance d'impôt contestée serait prescrite.

E. 7.3

Bien que l'art. 78 LMSD ne renvoie pas à l'art. 138 CO, l'art. 135 CO ne peut être interprété indépendamment de l'art. 138 CO. Celui-ci dispose:

"1 La prescription interrompue par l'effet d'une action ou d'une exception recommence à courir, durant l'instance, à compter de chaque acte judiciaire des parties et de chaque ordonnance ou décision du juge.

2 Si l'interruption résulte de poursuites, la prescription reprend son cours à compter de chaque acte de poursuite.

3 Si l'interruption résulte de l'intervention dans une faillite, la prescription recommence à courir dès le moment où, d'après la législation sur la matière, il est de nouveau possible de

faire valoir la créance."

Selon cette disposition, divers autres actes de procédure que ceux prévus à l' art. 135 CO interrompent aussi la prescription. Il ressort de ces dispositions que, sur le plan du droit privé, un certain nombre de motifs différents entraîne l'interruption de la prescription qui recommence à courir, après que le créancier a fait valoir ses droits par des poursuites, une action, une exception, une intervention dans la faillite ou une citation en conciliation. La prescription réglée par le droit public, en particulier par l'arrêté sur l'impôt fédéral direct ou la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11), comprend également un certain nombre d'actes variés, analogues à ceux du droit privé, qui peuvent interrompre la prescription. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct, les actes tendant au recouvrement comprennent non seulement les actes de perception de l'impôt, mais aussi tous les actes officiels tendant à la fixation de la prétention fiscale qui sont portés à la connaissance du contribuable; ces actes incluent, par exemple, l'envoi d'un décompte complémentaire, l'envoi d'une formule de déclaration d'impôt, la sommation pour la remise de la déclaration, ainsi que la notification d'un bordereau provisoire (ATF 126 II 1 consid. 2c p. 3 et la jurisprudence citée; Archives 66 470 consid. 3c/bb p. 475, 2A.508/1995; Archives 60 506 consid. 4 p. 509, 2A.304/1990 et les arrêts cités).

Dans le cadre particulier ici en cause, il n'y a pas de raison d'interpréter l' art. 135 CO en limitant les motifs d'interruption aux seules poursuites. L'interprétation restrictive de l'art. 78 LMSD faite par le recourant ne s'impose en aucune manière. Le texte de cette disposition n'exclut pas non plus l'interprétation du Tribunal administratif. Il n'y a donc pas d'arbitraire à considérer comme valables, outre les poursuites, d'autres modes d'interruption de la prescription équivalant, en droit public, aux actes mentionnés aux art. 135 et 138 CO . On doit admettre toutefois avec le recourant que l'argument du Tribunal administratif, selon lequel de nombreux dossiers en cours de traitement auprès de cette autorité seraient prescrits si seules les poursuites interrompaient valablement la prescription des créances fiscales, n'est pas pertinent. Au surplus, le renvoi du Tribunal administratif à l'arrêté sur l'impôt fédéral direct et à la jurisprudence du Tribunal fédéral y relative n'est pas en soi arbitraire, dans la mesure où, dans le résultat, il demeure dans le cadre de l'art. 78 LMSD et d'une application par analogie du code des obligations, notamment de l' art. 138 al. 1 CO qui définit au demeurant les actes interruptifs de manière large.

En l'espèce, le Tribunal administratif pouvait considérer sans arbitraire que la prescription a été valablement interrompue après la décision sur réclamation du 24 juillet 1998, soit, notamment, par l'interpellation du 10 juillet 2002 du Tribunal administratif et la lettre du 9 août 2002 de l'Administration cantonale des impôts au Tribunal administratif, ainsi que par son mémoire complémentaire du 27 novembre 2003, actes qui ont été transmis au recourant.

E. 8

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté. Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).