Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.105/2007 /ajp

Arrêt du 3 septembre 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger, Müller, Yersin et Karlen.
Greffier: M. Dubey.

Parties
X._____,
recourant, représenté par Me Yves Noël, avocat,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
Impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune, impôt fédéral direct, période fiscale 1999/2000,

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 29 décembre 2006.

Faits :
A.
Le 23 septembre 1991, au décès de sa mère, Z._____, X._____, employé de commerce, a hérité de quatorze actions de la société immobilière A._____ SA, dont celle-là avait elle-même hérité de son mari, Y._____, décédé le 7 mars 1988. Ce dernier exerçait de son vivant l'activité de menuisier à titre indépendant. Il avait acquis dix-huit actions de la société immobilière au cours de l'année 1957, puis vingt-deux autres en 1959.

Le 30 avril 1997, X._____ a vendu ses actions à B._____ pour un montant de 252'000 fr. Il a déclaré un gain immobilier imposable de 245'000 fr. Le 4 août 2000, l'Administration cantonale des impôts l'a informé qu'elle considérait le bénéfice de cette vente comme un revenu provenant d'une opération immobilière à caractère professionnel.

Par décision de taxation définitive du 30 octobre 2000 concernant l'impôt cantonal pour la période de taxation 1999/2000, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud a fixé le revenu imposable de X._____ à 165'800 fr. y compris le bénéfice de 245'000 fr.

Le 28 novembre 2000, X._____ a interjeté une réclamation à l'encontre de la taxation du 30 octobre 2000. Il contestait le caractère professionnel de l'opération. Son père avait effectué un placement privé en achetant les actions en cause. Les actions n'avaient jamais figuré dans le bilan de sa raison individuelle. Feu Y._____ avait cessé toute activité (menuiserie et opération immobilière) pour raison d'âge et remis son entreprise à son fils C._____. Il demandait en outre à être imposé comme son frère C._____, qui avait précédemment vendu des actions de la société immobilière, dont il avait aussi hérité; or, le bénéfice en provenant avait été soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.

Par décision de taxation définitive du 29 novembre 2000 en matière d'impôt fédéral direct pour la période de taxation 1999/2000, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud a ajouté au revenu réalisé par X._____ en 1997 le bénéfice de 245'000 fr. et l'a imposé sur un revenu de 164'600 fr.

Par décision du 17 août 2005 portant sur l'impôt fédéral, cantonal et communal, l'Administration cantonale des impôts a rejeté la réclamation du 28 novembre 2000.

Le 16 septembre 2005, réitérant les griefs exposés dans sa réclamation, X._____ a déposé un recours contre la décision sur réclamation rendue le 17 août 2005 par l'Administration cantonale des impôts. Il concluait à ce que le bénéfice de la vente des actions soit soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. Le 14 février 2006, sous la plume d'un nouveau mandataire, X._____ a déposé un mémoire de recours complémentaire et demandé au Tribunal administratif du canton de Vaud d'ordonner la production du dossier fiscal de feu Y._____ pour les années au cours desquelles étaient intervenues la cessation d'activité et la transmission de la raison individuelle à C._____. Dans sa réponse, l'Administration cantonale des impôts a informé le Tribunal administratif que le dossier fiscal de feu Y._____ pour la période fiscale 1985/1986 et celui de Z._____ pour la période fiscale 1991/1992 avaient été détruits en raison de leur ancienneté. Dans ses ultimes remarques, X._____ en a déduit que le fisc n'avait pas été en mesure de prouver que les actions n'avaient pas déjà été imposées du vivant de son père.

B.

Par arrêt du 29 décembre 2006, le Tribunal administratif du canton de Vaud a rejeté le recours. Il a jugé en substance que feu Y._____ était de son vivant commerçant d'immeuble, que les actions en cause appartenaient à sa fortune commerciale et qu'elles n'avaient jamais été transférées dans sa fortune privée. Le fardeau de la preuve du transfert des actions dans la fortune privée du père au moment de la cessation d'activité de ce dernier incombait à X._____, ce que ce dernier n'avait pas réussi à démontrer. La règle selon laquelle l'héritage ne modifie pas l'appartenance d'un bien à la fortune commerciale trouvait application même dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, il y avait deux transferts successoraux. L'Administration cantonale des impôts avait en outre à bon droit considéré que les conditions pour se prévaloir d'égalité dans l'illégalité n'étaient pas réalisées.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public prévu par les art. 82 ss LTF, X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de casser l'arrêt rendu le 22 (recte le 29) décembre 2006 par le Tribunal administratif et de renvoyer la cause à l'autorité fiscale pour nouvelles taxations dans le sens des considérants. En matière d'impôt fédéral direct, il se plaint de la violation de l'art. 18 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et de la mauvaise application des règles relatives au fardeau de la preuve. En matière d'impôt cantonal et communal, il se plaint de la violation de l'interdiction de l'arbitraire ainsi que de la mauvaise application des règles relatives au fardeau de la preuve.

Le Tribunal administratif conclut au rejet du recours. L'Administration cantonale des impôts conclut à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à son rejet. L'Administration fédérale des contributions conclut à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à l'irrecevabilité du recours traité comme recours de droit administratif en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal et à son rejet en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct, plus subsidiairement au rejet entier du recours.

Sur ordre de la Juge déléguée à l'instruction, le mandataire de Y._____ a été invité à déposer des observations sur la recevabilité du recours en matière de droit public.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 132 III 747 consid. 4 p. 748; art. 29 al. 1 LTF).

1.1 Aux termes de l'art. 132 al. 1 LTF, la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) s'applique aux procédures introduites devant le Tribunal fédéral après son entrée en vigueur, le 1er janvier 2007; elle ne s'applique aux procédures de recours que si l'acte attaqué a été rendu après son entrée en vigueur.

Ces règles s'apparentent aux prescriptions transitoires édictées lors de l'introduction de l'art. 98a OJ (Message du 28 février 2001 concernant la révision totale de l'organisation judiciaire, FF 2001 4000, p. 4151) et à celles édictées lors de la révision partielle de l'organisation judiciaire en vue de décharger le Tribunal fédéral, introduite par loi fédérale du 23 juin 2000 (FF 2000 3324 ss; entrée en vigueur le 1er janvier 2001), selon lesquelles le nouveau droit ne trouvait à s'appliquer "aux procédures de recours que si la décision attaquée avait été rendue après son entrée en vigueur" (RO 1991 288; ch. 3 al. 1 des dispositions finales de la modification de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 4 octobre 1991). Le Tribunal fédéral avait alors communiqué que la date déterminante était celle de la décision, non pas celle de sa communication ni celle de la notification du dispositif ou des motifs (JdT 2000 IV 96). Cette solution doit aussi être retenue pour l'art. 132 al. 1 LTF, de façon à permettre aux cantons de prendre leurs décisions en application de l'ancien droit et à éviter qu'un délai de recours, qui commence à courir sous l'ancien droit, ne soit raccourci avec l'entrée en vigueur du nouveau droit (Peter
Karlen, Das neue Bundesgerichtsgesetz, Bâle 2006, p. 75; Hansjörg Seiler in Seiler/von Werdt/Güngerich, Bundesgerichtsgesetz [BGG], Handkommentar, Berne 2007, n°6 ad art. 132 LTF). Dans un communiqué de presse de décembre 2006 relatif à l'entrée en vigueur de la loi sur le Tribunal fédéral, le Tribunal fédéral a d'ailleurs précisé que, selon la décision plénière du Tribunal fédéral du 11 septembre 2006, au sens de l'art. 132 al. 1 LTF, c'est la date de l'arrêt qui est déterminante et non pas la date de sa notification faisant courir le délai de recours.
1.2 En l'espèce, l'arrêt attaqué a été rendu avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007, de la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral. Le présent recours doit dès lors être examiné au regard des dispositions de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943, tant en ce qui concerne l'admissibilité de la voie de droit qu'en ce qui concerne les délais de recours (Hansjörg Seiler, op. cit., n°8 ad art. 132 LTF).
1.3 Le recourant a déposé à tort un recours en matière de droit public. Toutefois, conformément à la jurisprudence tirée de l'interdiction du formalisme excessif, l'intitulé erroné du mémoire de recours ne saurait préjuger de la voie ouverte, ni porter préjudice au recourant, pour autant que son écriture remplisse les conditions formelles de la voie de droit en cause (ATF 126 II 506 consid. 1b p. 509; 124 I 223 consid. 1a p. 224; 122 I 351 consid. 1a p. 353; 121 I 173 consid. 3a p. 175/176; 120 Ib 379 consid. 1a p. 381 et les arrêts cités).

I. Impôt fédéral direct
2.
2.1 Selon l'art. 97 OJ en relation avec l'art. 5 PA, la voie du recours de droit administratif est ouverte contre les décisions fondées sur le droit public fédéral - ou qui auraient dû l'être -, à condition qu'elles émanent des autorités énumérées à l'art. 98 OJ et pour autant qu'aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ou dans la législation spéciale ne soit réalisée (ATF 131 V 202 consid. 2.1 p. 204; 131 II 58 consid. 1.1 p. 60).
2.2 En l'espèce, déposé en temps utile contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale, fondée sur le droit public fédéral, le recours en matière de droit public, considéré comme recours de droit administratif, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11).
2.3 Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans l'arrêt, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
3.
3.1 L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques provenant de l'activité lucrative indépendante (art. 16 al. 1 et 18 al. 1 LIFD), parmi lesquels figurent, aux termes de l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale. Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD).

3.2 Selon la jurisprudence, la notion d'activité indépendante doit être comprise dans un sens large, de sorte que les bénéfices provenant d'une activité dépassant la simple administration de la fortune privée représentent le revenu imposable d'une activité lucrative indépendante et que les éléments patrimoniaux utilisés pour cette activité sont des actifs commerciaux, même s'il n'y a pas d'activité organisée sous la forme d'une entreprise (ATF 125 II 113 consid. 5b, 5d et 5e p. 122 ss). Ainsi, le commerce professionnel d'immeubles (cf. ATF 125 II 113 consid. 6a p. 124 sur les conditions pour admettre l'existence d'un commerce professionnel d'immeuble) doit être qualifié d'activité lucrative indépendante au sens de l'article 18 al.1 et 2 LIFD et entraîne l'imposition comme revenu du bénéfice en capital lorsque le bien aliéné fait partie du patrimoine commercial. Le Tribunal fédéral a jugé en particulier que des droits de participations qu'un architecte exerçant une activité accessoire de commerçant d'immeubles détenait dans une société anonyme qui devait réaliser un important projet immobilier appartenait à sa fortune commerciale. L'aliénation de ces participations constituait par conséquent un bénéfice en capital imposable (arrêt
2A.547/2004 du 22 avril 2005 in StE 2006 B 23.2 n°31).
3.3 D'après l'art. 18 al. 2 LIFD, le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation.

Selon la jurisprudence, lorsqu'un commerçant d'immeuble cesse son activité lucrative indépendante sans déclarer à l'autorité fiscale qu'il entend procéder à un décompte fiscal (au sens de l'art. 47 LIFD) sur les réserves latentes afférentes aux éléments faisant partie de la fortune commerciale, ceux-ci demeurent dans la fortune commerciale; ils ne sont pas transférés dans la fortune privée par le simple écoulement du temps. Ainsi, une longue durée de possession et le fait que, pendant une période assez longue, aucune transaction immobilière n'ait été effectuée ne permettent pas à eux seuls de considérer qu'un immeuble est devenu privé. Tel est en particulier le cas d'un commerçant d'immeubles qui conserve les immeubles acquis à des fins commerciales au titre de placement de fonds sur une longue durée (cf. ATF 126 II 473 consid. 3b p. 475 s.; 125 II 113 consid. 6c p. 125 ss; Archives 57, 271 c. 3b, p. 276; cf. également sur ce point: Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in: Archives 67, p. 97 ss, en particulier p. 114; Martin Arnold, Nichts Neues unter der Steuersonne, in Archives 67, p. 593 ss, en particulier p. 609 et 611; le même, Geschäfts-
und Privatvermögen im schweizerischen Einkommensteuerrecht, in: Archives 75, p. 265 ss, en particulier p. 283 s., 286 et 292 ainsi que les références citées). Cette jurisprudence trouve application également pour les participations à une société immobilière acquises dans le cadre de l'activité de commerce d'immeubles.
3.4 L'appartenance d'un bien à la fortune commerciale ou privée n'est pas non plus modifiée par une dévolution successorale (Archives 74, p. 737; 65, p. 660 et les références citées; cf. Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, Revue Fiscale 55/2000, p. 480 ss, en particulier p. 488). Les actifs de la fortune commerciale du de cujus demeurent commerciaux auprès de ses héritiers. Ces derniers peuvent décider de les affecter à la fortune commerciale de leur propre activité indépendante ou de les conserver en leur qualité de biens commerciaux même s'ils n'exercent pas eux-mêmes une activité indépendante; ils peuvent également décider de les transférer dans leur fortune privée par une déclaration expresse de volonté à l'adresse du fisc (cf. notamment Danielle Yersin, op. cit., p. 114 s.; Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommensteuerrecht, op. cit., p. 283 s.) ou encore les aliéner. Ce n'est qu'au moment où il décide du transfert dans la fortune privée ou de l'aliénation que le bénéfice en capital en provenant constitue un revenu imposable au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD. Ce système d'imposition permet aux héritiers de décider du moment de l'imposition du bénéfice en
capital. Tel n'est en revanche pas le cas lorsque les biens d'un commerçant d'immeuble sont dévolus à une fondation exonérée qui ne saurait exercer une activité commerciale; la dévolution successorale a pour effet de transférer les biens dans la fortune privée de celle-ci et partant de provoquer l'imposition du bénéfice en capital comme revenu selon l'art. 18 al. 2 LIFD au moment même de cette dévolution (Archives 65, p. 660).
4.
4.1 Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte) (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 1 ad art. 123, p. 411; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3e éd., Bâle 2007, p. 441).

4.2 Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (cf. art. 126 al. 2 LIFD; arrêt 2A.41/1997 du 11 janvier 1999, consid. 2, RDAF 2000 p. 35). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration.
4.3 La taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut: l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. L'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139; Ernst Blumenstein/ Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 403/404). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zurich 1989, p. 109).
4.4 Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Ernst Blumenstein/ Peter Locher, op. cit., p. 416 et les nombreuses références). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, c'est-à-dire qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. Daniel Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren, Archives 67 p. 433 ss, p. 448).
Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (art.142 al. 4 LIFD).
5.
5.1 En l'espèce, le Tribunal administratif a tenu pour établi que feu Y._____ exerçait une activité indépendante accessoire de commerçant en immeubles. Le recourant semble contester ce fait. Il ne démontre toutefois pas en quoi cette constatation serait manifestement inexacte ou incomplète et n'invoque la violation d'aucune règle de procédure. Il ressort en revanche du dossier que feu Y._____ exerçait une activité indépendante principale de menuisier, c'est-à-dire dans le domaine de l'immobilier et qu'il avait acquis ces actions avec le concours de deux promoteurs immobiliers. Ces éléments de faits corroborent la constatation du Tribunal administratif, qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 2 OJ). Il s'ensuit qu'au moment de leur acquisition en 1957 puis en 1959, les actions en cause sont entrées dans la fortune commerciale de feu Y._____.
5.2 Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif a jugé que le recourant n'avait pas été en mesure d'apporter la preuve - qui lui incombait - du passage des actions en cause de la fortune commerciale de feu Y._____ dans sa fortune privée lorsque ce dernier avait cessé son activité de menuisier et avait remis son entreprise à l'un de ses fils ou, plus tard, au moment de son décès. En l'absence de preuve de l'existence d'un décompte fiscal final, les actions en cause sont par conséquent restées commerciales jusqu'au décès du père du recourant.

Le recourant se plaint à cet égard d'une violation des règles relatives à la répartition du fardeau de la preuve. Selon lui, en contestant sa déclaration d'impôt sur les gains immobiliers, l'Administration cantonale des impôts aurait invoqué un élément augmentant sa charge fiscale; elle ne disposait d'aucun élément qui permette

d'affirmer que les actions n'avaient pas été effectivement transférées dans la fortune privée de son père. Elle devait par conséquent supporter l'échec de la preuve, dont elle avait le fardeau.

Le recourant perd de vue que le fardeau de la preuve ne porte pas sur la qualification juridique des faits, mais bien sur l'établissement des faits qui fondent le mode d'imposition. Il est vrai qu'en l'espèce, considéré comme un gain en capital privé, le gain litigieux devrait être exonéré (art. 16 al. 3 LIFD), de sorte que son imposition comme bénéfice en capital commercial aurait pour effet d'augmenter la charge fiscale du recourant. Quoi qu'en pense le recourant, il n'en demeure pas moins que le Tribunal administratif a dûment établi que les actions en cause étaient entrées dans la fortune commerciale de feu Y._____ (cf. consid. 5.1 ci-dessus). Par conséquent, pour obtenir que le gain provenant de leur aliénation soit exonéré, - l'écoulement du temps n'ayant aucun effet sur l'affectation des actions à la fortune commerciale -, il lui appartenait de prouver que le de cujus avait signifié de son vivant au fisc sa volonté de les transférer dans sa fortune privée ou, à tout le moins, de prouver qu'à son décès, les actions avaient fait l'objet d'un décompte fiscal final avec le fisc. On ne saurait en effet exiger, même d'une administration, la preuve que les actions n'avaient pas été transférées dans la fortune privée; cela
reviendrait à exiger d'elle la preuve d'un fait négatif, ce qui est contraire aux règles relatives au fardeau de la preuve.

Il est vrai qu'en l'espèce, les dossiers fiscaux des périodes fiscales durant lesquelles un décompte fiscal sur les actions en cause aurait pu avoir lieu ont été détruits en raison de leur ancienneté. Leur destruction ne peut toutefois être reprochée au fisc. Ni le recourant ni ses parents n'ont d'ailleurs conservé eux-même des documents ou un éventuel décompte avec le fisc. Il est toutefois peu vraisemblable que l'impôt ait été perçu et que personne ne s'en souvienne. Quoi qu'il en soit, cet état de fait ne modifie pas la répartition du fardeau de la preuve. Il s'ensuit que c'est au recourant de supporter les conséquences de l'absence de preuve du passage des actions dans la fortune privée.
6.
6.1 Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif a jugé que les actions appartenant à la fortune commerciale de feu Y._____ ont conservé leur caractère commercial après avoir été héritées par son épouse puis par le recourant.

Le recourant considère que l'application de la jurisprudence sur la dévolution successorale de biens commerciaux trouve ses limites lorsque, comme en l'espèce, l'activité indépendante du de cujus était accessoire, celle-ci ne revêtant pas un degré de publicité suffisant, à la différence d'une activité lucrative principale. Selon lui, les héritiers pourraient tout ignorer de cette activité accessoire, ce qui justifierait un renversement de la présomption: au décès du commerçant d'immeubles, ses biens seraient supposés, non pas demeurer commerciaux, mais passer dans la fortune privée des héritiers, à moins que ceux-ci n'exercent eux-mêmes une activité indépendante dans le secteur de l'immobilier ou déclarent accepter leur caractère commercial.

Il convient de relever en premier lieu que le caractère commercial d'un tel bien ne relève pas d'une présomption mais constitue un fait établi (cf. consid. 5.1). Par ailleurs, le recourant n'indique pas expressément si ce passage se ferait avec ou sans décompte avec le fisc.

Sans décompte, cette solution reviendrait à accorder aux biens en cause tous les avantages que le droit fiscal confère aux biens de la fortune commerciale (pour une liste de ces avantages: cf. Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommensteuerrecht, in: Archives 75, p. 265 ss, en particulier p. 266 ss) du vivant du commerçant d'immeubles, sans qu'ultérieurement le fisc ne soit en mesure de percevoir l'impôt sur la plus-value réalisée par le transfert dans la fortune privée. L'art. 18 al. 2 LIFD ne s'accommode pas de ce résultat, qui provoquerait au demeurant une inégalité de traitement injustifiée entre commerçants d'immeubles dont l'activité serait principale et ceux pour lesquels elle serait accessoire. A cela s'ajoute qu'à partir du 1er janvier 2003 (pour le canton de Vaud), la distinction entre activité principale et accessoire, qui revêtait une importance particulière notamment en cas de taxation intermédiaire en raison de cessation d'activité dans le système de taxation praenumerando bisannuelle, n'a plus lieu d'être dans le système de taxation postnumerando annuelle.

6.2 Dans le cas particulier, le recourant semble admettre que l'impôt aurait dû être payé soit lors du transfert des actions à sa mère, soit au décès de celle-ci lorsque lui-même en a hérité. Il est vrai que la permanence du caractère commercial du bien hérité alors même que les propriétaires successifs n'exercent plus ou pas eux-mêmes d'activité indépendante peut paraître insatisfaisante voir même incohérente; un décompte avec le fisc se justifierait plus tôt, à la retraite du père, à son décès, le cas échéant au décès du premier héritier, en l'espèce, la mère. Cela impliquerait toutefois que l'impôt serait réclamé à un moment où le contribuable n'aurait pas les liquidités nécessaires à son paiement, de sorte qu'il devrait vendre le bien en cause (ou un autre bien) ou encore s'endetter, ce qui n'est pas souhaitable. La solution d'attente des autorités fiscales évite cette situation et permet au contribuable de choisir le moment le plus opportun, celui de la réalisation volontaire, pour procéder au règlement fiscal. Elle est favorable au contribuable, même si cette procédure mériterait, le cas échéant, une certaine officialité sous forme, par exemple, d'une déclaration de garantie (Revers), telle que la connaissent certains
cantons, par laquelle le retraité ou son héritier reconnaîtrait le caractère commercial du bien.

En tout état de cause, le fait que le fisc a attendu l'aliénation des actions pour imposer le recourant ne lui a causé aucun préjudice, sinon une éventuelle mauvaise surprise, et a évité qu'au gré d'une réalisation systématique, sa mère ou lui-même n'ait dû trouver des liquidités pour s'acquitter de l'impôt à un moment où il n'en disposait peut-être pas et où la vente forcée des actions aurait pu être moins avantageuse.
6.3 Il convient donc de s'en tenir à la jurisprudence rendue sur le transfert de biens commerciaux en cas de dévolution successorale, deux dévolutions d'hérédité successives d'un même bien commercial, comme en l'espèce, n'en justifiant pas à elle seule la modification.

Par conséquent, en jugeant que les actions appartenaient à la fortune commerciale du recourant et que le gain provenant de leur aliénation est imposable comme un revenu, le Tribunal administratif n'a pas violé le droit fédéral.
II. Impôt cantonal et communal
7.
7.1 S'agissant des impôts cantonaux, la décision attaquée est fondée sur le droit cantonal; seul un recours de droit public pourrait être formé à son encontre. En effet, au moment de la vente des actions en cause, le délai d'adaptation de l'art. 72 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) n'était pas échu de sorte que l'art. 73 LHID n'était pas encore applicable (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss).
7.2 Pour le surplus, déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui touche le recourant dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est en principe recevable au regard des art. 84 ss OJ.
7.3 En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst., l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).
8.
Le recourant se plaint de l'application arbitraire des règles relatives à la répartition du fardeau de la preuve. Ses griefs en la matière étant identiques à ceux qu'il a soulevés en matière d'impôt fédéral direct, doivent être rejetés pour les mêmes motifs que ceux exposés ci-dessus, auxquels il convient de renvoyer (cf. consid. 4 et 5.2).

Pour le surplus, le recourant n'expose pas quelles règles de droit cantonal devraient conduire à qualifier de privé le gain réalisé par le recourant ni en quoi l'arrêt rendu par le Tribunal administratif serait arbitraire sur ce

point. Ne répondant pas aux exigences de motivation de l'art. 90 OJ, son grief est par conséquent irrecevable.
9.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du présent recours considéré comme recours de droit administratif et à son rejet dans la mesure où il est recevable en tant qu'il est considéré comme recours de droit public.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours considéré comme recours de droit administratif est rejeté, en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct.
2.
Le recours considéré comme recours de droit public est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il porte sur l'impôt cantonal et communal.
3.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge du recourant.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud et au Tribunal administratif du canton de Vaud ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt direct, l'impôt anticipé, des droits de timbre.
Lausanne, le 3 septembre 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: