

# FR\_GERICHTE 604 2021 31 vom 16. Februar 2022

FR Kantonsgericht, 2022-02-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2021\\_31](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_31)

FR: FR\_GERICHTE 604 2021 31 du 16 février 2022

IT: FR\_GERICHTE 604 2021 31 del 16 febbraio 2022

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Grundstückgewinnsteuer

## Erwägungen

### E. 6

novembre 2018, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après : le SCC) a ouvert une procédure de taxation en matière d'impôt sur les gains immobiliers ensuite du « partage du 5 juin 2018 ». Après un échange de correspondances, le SCC a taxé le 24 octobre 2019 le « partage » précité à titre de cession (vente) de parts de copropriété. Il a demandé à A. \_\_\_\_\_ le paiement de la somme de CHF 56'964.10 (CHF 35'602.55 pour l'impôt cantonal et CHF 21'361.55 pour l'impôt communal). Par décision du 28 janvier 2021, le SCC a rejeté la réclamation formée par A. \_\_\_\_\_. B. Contre cette décision sur réclamation, A. \_\_\_\_\_, représenté par Me Justin Brodard, avocat à Lausanne, interjette recours devant la Cour fiscale du Tribunal cantonal. Il conclut à l'annulation de la décision du 28 janvier 2021 et à la modification de l'avis de taxation du 24 octobre 2019 en ce

Tribunal cantonal TC Page 3 de 7 sens qu'aucun impôt sur les gains immobiliers n'est dû en relation avec « l'opération de partage intervenue le 5 juin 2018 ». A l'appui du recours, A. \_\_\_\_\_ verse une copie de la quittance des paiements du loyer d'une place de parc (de janvier 2019 à novembre 2020). En temps utile, le recourant a versé le montant de l'avance de frais, par CHF 2'850.-. Le SCC renonce à se déterminer sur le recours, renvoyant aux motifs de sa décision sur réclamation du 28 janvier 2021. Aucun autre échange d'écriture n'a été ordonné entre les parties. Il sera fait état de leurs arguments, développés à l'appui de leurs conclusions, dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige. en droit 1. Le recours, déposé le 26 février 2021 par A. \_\_\_\_\_ contre une décision sur réclamation du 28 janvier 2021, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). L'avance des frais de procédure a par ailleurs été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable. 2. 2.1. L'impôt cantonal sur les gains immobiliers fait partie du droit harmonisé. La LICD institue – conformément à l'art. 12 LHID – un impôt sur les gains immobiliers. Cet impôt a pour objet les gains réalisés notamment lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable (art. 41 al. 1 let. a LICD; art. 12 al. 1 LHID). L'impôt est dû par l'aliénateur. A teneur de l'art. 46 al. 1 LICD, le gain réalisé lors de l'aliénation est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissements (prix d'acquisition et impenses). Le prix d'acquisition correspond au prix d'achat, y compris toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur (art. 48 al. 1

LICD). 2.2. Toute aliénation qui a pour effet de transférer la propriété d'un immeuble est imposable (art. 42 al. 1 LICD; art. 12 al. 2, 1ère phrase, LHID). Sont assimilés à l'aliénation d'un immeuble en vertu de l'art. 42 al. 2 LICD les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (let. a), le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée du contribuable dans sa fortune commerciale (let. b), la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle et qu'elles donnent lieu à une indemnité (let. c), l'échange ou le transfert d'un chalet de vacances (let. d) ou autre construction similaire sur le fonds d'autrui (let. e).

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 La notion d'aliénation au sens de l'art. 42 al. 2 LICD, qui correspond mot à mot à l'art. 12 al. 2 LHID, comprend les différents modes de transfert de la propriété à titre onéreux, dont la vente et l'échange (cf. ZWAHLEN/NYFFENEGGER in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, art. 12 n. 31 s.). Les art. 42 al. 2 LICD et 12 al. 2 LHID envisagent par ailleurs l'aliénation non seulement d'immeubles, mais aussi de parties d'immeuble, notion qui comprend notamment les parts de copropriété et de propriété commune d'un immeuble (art. 655 CC; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, art. 12 LHID n. 26 et les références). 2.3. Le législateur fédéral a décrit à l'art. 12 al. 3 LHID de manière exhaustive les états de fait qui fondent un report d'imposition (ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 et 4.5.2; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, art. 12 n. 61). Ceux-ci doivent être repris par les cantons dans leur législation sur l'imposition des gains immobiliers (arrêt TF 2C\_785/2020 du 18 mars 2021 consid. 2.4.1 et les références). Les cantons sont en revanche libres d'adopter le barème de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 3 LHID; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, p. 452 n. 7 et p. 468 ss n. 1 ss), à condition d'imposer plus lourdement les bénéficiaires réalisés à court terme (art. 12 al. 5 LHID). Conformément à l'art. 43 al. 1 let. a LICD, qui reprend mot pour mot l'art. 12 al. 3 let. a LHID, le transfert immobilier résultant d'une dévolution successorale génère un report d'imposition (cf. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, art. 12 n. 33). La prorogation de l'imposition signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est pas soumis à imposition (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, p. 457 n. 16). Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme s'il n'y avait pas eu réalisation d'un gain (ATF 141 II 207 consid. 4.2.1). La prorogation n'implique en revanche pas une exonération définitive. L'augmentation de valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogeant l'imposition n'est provisoirement pas taxée; l'imposition est simplement différée jusqu'à nouvelle aliénation imposable, comme le prévoit l'art. 46 al. 2 LICD. 2.4. Lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêt TF 2C\_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 et la référence). 3. Seul est en l'espèce litigieux le point de savoir si le recourant est en droit de prétendre une imposition différée du gain immobilier réalisé ensuite de la cession à sa sœur de ses parts de copropriété des art. eee, fff, ggg, hhh, iii et jjj du Registre foncier de K.\_\_\_\_\_ . Singulièrement, il s'agit de savoir si le transfert de

propriété intervenu ensuite du « contrat de partage » du 5 juin 2018 doit être compris comme un transfert de propriété par succession, avancement d'hoirie ou donation (cf. art. 43 al. 1 let. a LICD et 12 al. 3 let. a LHID). 3.1. Le SCC a retenu que les conditions posées par la loi et la jurisprudence pour un impôt différé n'étaient pas réalisées. A. \_\_\_\_\_ et sa sœur ne formaient en effet ni une hoirie ni une « communauté d'avancement d'hoirie » puisqu'ils étaient chacun seul propriétaire des parts de copropriété. Il n'y avait donc pas d'objets à partager ensuite d'une succession.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 3.2. Invoquant une violation des art. 43 al. 1 let. a LICD et 12 al. 3 let. a LHID, le recourant fait valoir pour l'essentiel que la cession de ses parts de copropriété est soumise au report de l'imposition car elle serait intervenue dans le cadre d'un partage successoral. Il soutient tout d'abord que les parties au contrat d'avancement d'hoirie du 15 décembre 2011 n'avaient pas la volonté de procéder à un partage réel des immeubles. En considérant l'aspect économique des opérations, le choix d'une propriété commune (au lieu de d'une copropriété) n'aurait par ailleurs strictement rien changé dans les faits, dans l'usage ou dans la possession des immeubles. Le Tribunal cantonal n'aurait ensuite pas exclu dans sa jurisprudence publiée l'exonération des droits de mutation d'un transfert de propriété au niveau d'une communauté héréditaire transformée, que ce soit sous la forme d'une communauté en mains communes telle que la société simple ou d'une copropriété (RFJ 2014 p. 156). Enfin, il relève que les parties au contrat du 5 juin 2018 auraient pu séquencer l'opération, en ce sens d'une première donation des immeubles des enfants aux parents, puis d'une nouvelle donation des parents en faveur de la sœur du recourant. Il serait dès lors choquant de soumettre le partage à l'impôt alors que le recourant n'a jamais eu la mainmise sur les immeubles et que l'opération de partage avait été décidée par ses parents, selon des modalités strictement choisies par ces derniers. Il avait d'ailleurs dû payer un loyer pour l'occupation d'une place de parc durant les années 2019 et 2020. 4. 4.1. La notion d'avancement d'hoirie (Erbvorbezug, anticipo ereditario) mentionnée à l'art. 12 al. 3 let. a LHID est une notion de droit fiscal qui n'est pas clairement définie dans la pratique (arrêt TA LU A 00 8 du 19 juin 2000 consid. 2b, publié in LGVE 2000 II N 28; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4e éd. 2021, art. 216 n. 183, p. 2061). Cette définition peut rester ouverte. Il n'est en effet pas litigieux entre les parties que, par pacte successoral du 15 décembre 2011, C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ ont transféré au recourant et à sa sœur à titre d'avancement d'hoirie (mixte) la propriété des immeubles en cause. L'imposition a donc été différée à l'époque (conformément à l'art. 43 al. 1 let. a LICD). 4.2. Lorsque les libéralités concernent plusieurs enfants du de cujus (« dotation de descendants », au sens de l'art. 626 al. 2 CC), ceux-ci forment une communauté d'avancement d'hoirie (Erbvorbezugsgemeinschaft). A l'inverse d'une communauté héréditaire (art. 602 al. 1 CC), les membres de la communauté d'avancement d'hoirie ne deviennent pas propriétaires communs des biens (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, p. 187 n. 43). La communauté est soumise aux règles de la société simple (art. 530 ss CO). Dans un arrêt du 9 mai 1995, publié in StE 1995 B 42.32 N 4, le Tribunal administratif du canton de Zurich a rappelé que les membres d'une communauté d'avancement d'hoirie, donc d'une société simple, peuvent adopter le régime de la propriété en main commune (art. 652 à 654 CC). Dans cette hypothèse, et contrairement au régime de propriété collective (art. 646 à 651a CC), les descendants (héritiers présomptifs) bénéficient du report d'imposition lorsqu'ils liquident entre eux la communauté. D'un point de vue fiscal, il n'y a en effet pas lieu de traiter différemment la liquidation de la communauté héréditaire et la liquidation de la «

communauté héréditaire anticipée » ensuite d'un avancement d'hoirie (antizipierte Erbengemeinschaft). Partant, le partage au sens de l'art. 12 al. 3 let. a LHID est, comme le rappelle le recourant, défini comme chaque dissolution d'un rapport de propriété commune issu d'un transfert fondé sur le droit des successions (arrêt TC VD FI.2017.0062 du 12 janvier 2018, publié in RF 73/2018 p. 519; VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, p. 287 ch. 3.3.4).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 4.3. En l'espèce, le recourant et sa sœur ont adopté le régime de la copropriété ensuite de l'avancement d'hoirie du 15 décembre 2011. Conformément à ce régime de propriété, qui exclut celui de la propriété en main commune (RFJ 1994 p. 389), le recourant est devenu copropriétaire des parts d'immeuble, a acquis le pouvoir de les aliéner ou de les engager et a été inscrit au registre foncier. Le nouveau transfert de propriété intervenu ensuite du « contrat de partage » du 5 juin 2018 ne résulte dès lors pas du droit des successions, car il ne résulte pas de la dissolution d'un rapport de propriété commune issu d'un transfert fondé sur le droit des successions, mais des règles sur le contrat (art. 651 al. 1 CC). Le recourant ne peut dès lors pas revendiquer le report de l'imposition (au sens de l'art. 12 al. 3 let. a LHID) ensuite de la cession à sa sœur de ses parts de copropriété (arrêt de la Commission de recours en matière fiscale du canton de Zurich GR.2021.20 du 5 octobre 2021 consid. 4b; parmi beaucoup, RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, art. 216 n. 187a, p. 2063; BEUSCH/STEINER, Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens unter Einbezug der Fragen der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang, TREX 2006 p. 334 ss, 341). A l'inverse de ce que le recourant soutient, l'autorité intimée était par ailleurs en droit de se fonder sur la situation juridique découlant des inscriptions effectuées au registre foncier et de faire abstraction des réalités économiques qui seraient différentes. Au demeurant, quoi qu'en dise le recourant, C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ ont participé à l'acte de cession de parts de copropriété du 5 juin 2018 en raison de leur qualité d'usufruitiers. Le fait que le recourant et sa sœur ont dû fournir une contre-prestation pour l'avantage reçu à titre d'avancement d'hoirie mixte (notamment un droit d'usufruit viager, etc.) ne les empêchaient par conséquent nullement de procéder à la liquidation de la communauté d'avancement d'hoirie. Après la cession de ses parts de copropriété en 2018, il est pour le surplus logique que le recourant s'acquitte du prix convenu avec sa sœur pour la location d'une place de parc sur le bien-fonds de celle-ci (bordereau du 26 février 2021, pièces n° 9). 5. C'est finalement en vain que le recourant se réfère à l'arrêt TC FR 604 2013 36 du 23 juillet 2014, publié in RFJ 2014 164, concernant l'exonération des droits de mutation. Selon l'art. 9 al. 1 let. h de la loi fribourgeoise sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers du 1er mai 1996 (LDMG; RSF 635.1.1), les transferts immobiliers tenant lieu de partage total ou partiel entre parents, ou consécutifs à de telles opérations, lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe; ces transferts sont par ailleurs exonérés lorsqu'ils sont opérés entre ces parents et le conjoint survivant; ils sont également exonérés s'ils sont opérés entre ces parents et le conjoint divorcé lorsqu'ils portent sur des objets acquis sur la base d'un jugement de divorce. Cette disposition n'exprime pas un principe général applicable dans le domaine fiscal. Au contraire, le législateur cantonal a souhaité expressément exonérer les transferts opérés au titre de partage ultérieur entre parents (les frères et sœurs) d'immeubles leur ayant été attribués lors d'une succession en ligne directe (ou lors du divorce de leurs parents) et détenus non plus en communauté héréditaire mais sous une forme transformée telle que la société simple. L'art. 12 al. 3 LHID, qui relève du droit harmonisé, ne laisse en revanche

aucune marge de manœuvre aux cantons pour décider dans quels cas l'imposition doit être différée. On ne saurait dès lors s'inspirer de l'art.

## **E. 9**

LDMG pour interpréter l'art. 43 al. 1 let. a LICD et lui donner sur la base du droit cantonal une portée différente de celle du droit fédéral harmonisé (art. 12 al. 3 LHID). 6.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 Ensuite des éléments qui précèdent, le recours, mal fondé, doit être rejeté. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du tarif des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative du 17 décembre 1991 [Tarif JA; RSF 150.12]). L'émolument perçu par le Tribunal cantonal peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, compte tenu de l'ensemble des circonstances, de la difficulté de l'affaire et de la valeur litigieuse en cause, il se justifie de fixer les frais de procédure à CHF 2'850.-. la Cour arrête : I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 28 janvier 2021 est confirmée. II. Les frais de procédure de CHF 2'850.- sont mis à la charge du recourant. Ils seront prélevés sur l'avance de frais, du même montant, déjà versée. III. Il n'est pas alloué de dépens. IV. Notification.

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 16 février 2022/obl Le Président : La Greffière :

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