

FR_GERICHTE 604 2021 95 vom 2. Februar 2022

FR Kantonsgericht, 2022-02-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_95

FR: FR_GERICHTE 604 2021 95 du 2 février 2022

IT: FR_GERICHTE 604 2021 95 del 2 febbraio 2022

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Erbschafts- und Schenkungssteuer

Erwägungen

E. 1

Recevabilité Interjeté le 23 juillet 2021 contre la décision sur réclamation du 29 juin 2021, le recours l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 30 et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), applicables par renvoi de l'art. 46 de la loi fribourgeoise du 14 septembre 2007 sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD; RSF 635.2.1). Partant, il est recevable à la forme.

E. 2

Règles relatives au prélèvement d'un impôt sur les donations

E. 2.1

La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux et ne font pas l'objet de règles de droit harmonisé au niveau fédéral (voir arrêt TF 2C_941/2015 consid. 6.1). Pour le canton de Fribourg, l'art. 1er LISD prévoit que l'Etat prélève un impôt sur les successions et les donations. L'art. 2 al. 1 LISD ajoute que les communes peuvent prélever des centimes additionnels. De façon générale, sont soumis à l'impôt sur les successions les transferts de biens par suite de succession légale, d'institution d'héritier, de legs, d'affectation à une fondation pour cause de mort, de substitution vulgaire ou fidéicommissaire, de donation pour cause de mort (art. 5 al. 1 LISD), et à l'impôt sur les donations les transferts de biens par suite de libéralités entre vifs procurant à leur bénéficiaire un enrichissement sans contre-prestation équivalente, telles qu'affectation de biens à la création d'une fondation ou à une fondation existante, acte constitutif d'entretien viager ou de rente viagère, acquisition de certains droits réels restreints ou de droits personnels (art. 5 al. 2 LISD). Plus particulièrement, sont notamment soumis à l'impôt sur les successions et les donations l'acquisition à titre gratuit résultant d'un changement des personnes au sein d'une communauté en main commune ou d'une modification des parts des personnes composant cette communauté, notamment à l'occasion d'un partage (art. 6 let. d LISD), ainsi que toute opération juridique effectuée pour éluder le prélèvement de l'impôt et des centimes additionnels (art. 6 let. f LISD). La taxation se fait sur la base d'un inventaire officiel de la succession établi dans les deux semaines qui suivent le décès, compte tenu des dispositions pour cause de mort (art. 33 al. 1 LISD). L'inventaire de la succession est en effet une condition de la perception de cet impôt. Il doit être dressé au décès du de cujus par les soins du juge de paix dans les deux semaines qui suivent le décès

en application des art. 195 al. 1 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 154 al. 1 de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) et contenir la totalité de l'actif brut de la masse successorale, ainsi que tous les éléments nécessaires à la taxation, autrement dit renfermer un état aussi complet que possible des biens avec leur estimation (BCG 2007, 1103).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 12

E. 2.2

Sont exonérés de l'impôt notamment les parents pour les acquisitions de fortune tenant lieu de partage total ou partiel, ou consécutives à de telles opérations, lorsqu'elles portent sur des objets provenant de ligne directe (art. 8 al. 2 let. d LISD). Cette exonération a été introduite dans le texte légal alors en vigueur, à savoir loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (aLE), lors de l'adoption de la loi du 1er mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1; CRAUSAZ, La nouvelle LDMG, in RFJ 1996 81, 85). L'exonération a ensuite été maintenue lors de l'adoption de la LISD, qui a abrogé la aLE (Message n° 15 du 17 avril 2007 du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations, BGC 2007 1085, 1087, 1097). Selon l'art. 9 al. 1 let. f et h LDMG, les transferts immobiliers entre parents en ligne directe ou entre époux, ainsi que ceux 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, sont ainsi exonérés des droits de mutation. L'art. 9 al. 1 let. h LDMG suppose que le transfert à exonérer ait lieu entre parents, qu'il porte sur un objet provenant de ligne directe et qu'il tienne lieu de partage (total ou partiel) ou soit consécutif à de telles opérations. Il constitue une norme complémentaire à celle qui exonère les transferts entre époux ou entre parents en ligne directe de l'art. 9 al. 1 let. f LDMG. Cette norme porte sur l'exonération en cas de transferts 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. Dans le cadre des débats parlementaires, le rapporteur a exposé que le projet tendait à garantir l'exemption pour tout acte de partage, quelle que soit sa forme juridique, entre frères et sœurs (BGC 1996 I 424; voir aussi Message n° 257 du 27 juin 1995 accompagnant le projet de loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers, BGC 1996 I 3). Le texte initialement soumis à la Commission parlementaire chargée de l'examen du projet de LDMG (BGC 1996 I 41) prévoyait l'exonération des transferts immobiliers dans la mesure où ces derniers sont effectués en lieu de partage successoral entre les personnes succédant en ligne directe ou entre ces dernières et le conjoint survivant. L'un des membres de la Commission parlementaire a toutefois proposé de modifier cette règle en considérant que c'était une "bonne chose d'exonérer les transferts immobiliers entre parents en ligne directe ou entre époux (let. f) [...] et qu'il pouvait être judicieux de trouver une solution pour exclure totalement que les frères et sœurs puissent être imposés sur des biens provenant d'une succession ou sur des biens qui leur auraient été attribués lors du divorce de leur parents (par exemple, communauté héréditaire transformée en société simple, et partage ultérieur entre frères et sœurs)" (procès-verbal de la 3ème séance de la Commission parlementaire). La Commission parlementaire a finalement adopté le texte légal actuel, qui prévoit que sont exonérés 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 (arrêt TC FR 604 2013 36 du 23 juillet 2014 consid. 3). Les transferts visés par l'exonération des droits de mutation englobent ainsi

non seulement ceux tenant lieu de partage entre parents lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe, mais aussi tous 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 et détenus non plus en communauté héréditaire mais sous une forme transformée telle que la société simple. Il convient de rappeler à cet égard que si la communauté héréditaire – une communauté en mains communes au sens de l'art. 652 CC – dure en principe jusqu'au partage (art. 602 al. 1 CC), elle peut aussi prendre fin lorsqu'un héritier a repris toutes les parts successorales ou que les héritiers ont convenu de la transformer en une autre sorte de communauté, notamment une indivision au sens des art. 336 ss

Tribunal cantonal TC Page 6 de 12 CC ou une société simple selon les art. 530 ss CO, ou de propriété collective, par exemple la copropriété (STEINAUER, Le droit des successions, 2e éd. 2015, n. 1190). L'exemple de la "communauté héréditaire transformée en société simple, et partage ultérieur entre frères et sœurs" cité en Commission parlementaire ne permet pas de considérer que les actes de partage ultérieurs visés par le législateur sont uniquement ceux mettant fin à un régime de propriété commune sur l'immeuble, à l'exclusion de la copropriété. Il ne ressort ni des procès-verbaux de la Commission parlementaire ni des débats parlementaires que tel serait le cas. Partant, l'exonération fondée sur l'art. 9 al. 1 let. h LDMG concerne (si les conditions de parenté sont remplies et qu'il s'agit d'objets de ligne directe) d'une part les cas où la communauté héréditaire prend fin avec le partage, et d'autre part les cas où la communauté héréditaire a été transformée en d'autres formes de communauté ou de propriété collective (propriété commune ou copropriété) et qu'il y est mis fin avec un partage ultérieur. Le fait que le transfert en cause porte sur des parts de copropriété n'exclut donc pas en soi que ce transfert ait lieu au titre de partage ultérieur visé par l'art. 9 al. 1 let. h LDMG (arrêt TC FR 604 2013 36 du 23 juillet 2014 consid. 3). Dès lors que les dispositions pertinentes de la LISD, reprises de l'aLE, ont été adoptées en même temps que les dispositions de la LDMG dont la genèse et l'interprétation viennent d'être exposées, ladite interprétation doit également s'appliquer à l'art. 8 al. 2 let. d LISD. Sont ainsi exonérées non seulement les acquisitions résultant du partage successoral à proprement parler, mais également celles qui résultent du partage ultérieur de la propriété collective qui a pris la place de la communauté héréditaire.

E. 3

Règles pertinentes relevant du droit des successions

E. 3.1

La succession s'ouvre par la mort (art. 537 al. 1 CC). Si le de cujus ne laisse qu'un seul héritier, celui-ci devient ipso iure titulaire des droits du défunt et aucune démarche supplémentaire n'est nécessaire (STEINAUER, n. 34). Si, en revanche, le défunt laisse plusieurs héritiers, ceux-ci acquièrent ensemble l'universalité de la succession. Ils forment alors, de par la loi, une communauté en main commune, appelée communauté héréditaire. Les héritiers deviennent ainsi propriétaires communs des biens du de cujus (art. 602 CC). Ils participent à la communauté héréditaire pour leurs parts, lesquelles ne sont d'ailleurs pas nécessairement identiques (STEINAUER, n. 35). Côté actifs, la masse successorale comprend les biens qui appartenaient au de cujus au moment de son décès, les "biens extants" (STEINAUER, n. 120). Il s'agit de l'ensemble des valeurs correspondant à des droits transmissibles dont le de cujus était titulaire au moment de l'ouverture de la

succession (STEINAUER, n. 139). Il s'écoule toutefois nécessairement un certain temps – et parfois une très longue période – entre le moment du décès et celui où les héritiers légaux en viennent effectivement à liquider la succession par le partage. Entretemps, des changements peuvent se produire pour les biens extants. Comme les biens extants appartiennent à l'ensemble des héritiers, ils forment un patrimoine distinct de celui de chaque héritier. Les biens acquis au moyen de biens qui figuraient parmi les biens extants entrent par conséquent dans le patrimoine distinct formé par ces biens (STEINAUER, n. 140). Indépendamment des remplois qui peuvent ainsi se produire, la composition des biens extants peut évoluer du fait de l'intégration des revenus des biens qui y figurent, comme aussi de la réalisation de biens conformément aux règles de la communauté héréditaire, pour assurer la gestion du patrimoine séparé (STEINAUER, n. 141). Au total, les biens extants sont donc composés de l'ensemble des droits transmissibles du de cujus, tels qu'ils Tribunal cantonal TC Page 7 de 12 existaient à l'ouverture de la succession et ont évolué jusqu'au partage conformément aux règles de gestion du patrimoine distinct qu'ils forment (STEINAUER, n. 142).

E. 3.2

Selon l'art. 617 CC, les immeubles doivent être imputés sur les parts héréditaires à la valeur vénale qu'ils ont au moment du partage. La règle ne vise que les immeubles, mais elle a une portée générale et s'applique aussi aux biens mobiliers et aux droits du de cujus. Elle précise à la fois le moment de l'évaluation et la valeur déterminante (STEINAUER, n. 144). C'est le moment du partage qui est déterminant, car les héritiers ne peuvent évidemment partager que les biens tels qu'ils existent au moment du partage: ils bénéficient donc de l'ensemble des plus-values survenues depuis le décès, de même qu'ils doivent tous supporter d'éventuelles moins-values (STEINAUER, n. 145). Quant à la valeur déterminante, il s'agit de la valeur vénale. L'évaluation est l'affaire des héritiers (art. 618 CC; STEINAUER, n. 148). La communauté héréditaire prend fin par le partage (STEINAUER, n. 1231). Le partage n'est achevé que lorsque tous les biens sont partagés. Normalement, les héritiers décident de procéder au partage en une fois. Mais ils peuvent aussi convenir de ne partager que certains biens et de demeurer en communauté héréditaire pour le reste. Il y a alors un partage partiel quant à l'objet (STEINAUER n. 1233). Les héritiers sont libres de partager la succession comme ils l'entendent (STEINAUER, n. 1244). Les héritiers unanimes peuvent décider s'ils veulent partager et quand, s'ils veulent partager toute la succession ou seulement une partie de celle-ci, et surtout comment sont répartis les actifs et les passifs de la succession. Leur volonté unanime permet d'écarter aussi bien les règles de partage émises par le de cujus que les règles légales de partage (STEINAUER, n. 1245). Le partage s'opère par un contrat entre tous les héritiers (STEINAUER, n. 1387). La clôture du partage a pour effet de transformer la propriété commune de tous les héritiers sur tous les biens successoraux en une propriété individuelle de chacun d'eux sur certains biens (STEINAUER, n. 1389).

E. 4

Règles relatives au traitement fiscal des communautés héréditaires En application de l'art. 10 LICD, en présence d'une hoirie ou d'une société de personnes, chacun des héritiers ou des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu et de la fortune de l'hoirie ou de la société de personnes (al. 1). La communauté héréditaire n'est en effet pas imposable comme telle, sauf si les héritiers ou leurs droits ne sont pas suffisamment connus

(al. 2). L'art. 10 al. 1 LICD prévoit ainsi en particulier que le revenu d'une hoirie doit être attribué aux membres qui la composent, en proportion de leurs quotes-parts au sens du droit civil. Cela résulte du fait qu'une hoirie n'est pas dotée de la personnalité juridique et, partant, que la qualité de sujet fiscal ne peut lui être conférée. La règle qui précède a notamment pour conséquence que les revenus réalisés par une hoirie ne sont pas imposables auprès de celle-ci, mais auprès des membres qui la composent. Conformément à cette règle, une hoirie n'étant pas un sujet fiscal, elle ne peut en tant que telle pas faire l'objet d'une décision de taxation (arrêts TC FR 604 2017 77 du 20 juin 2018 consid. 2.1 et 5.1; 607 2012 34 du 12 mars 2014 consid. 2a). Le document du Service cantonal des contributions qui fixe les éléments relatifs aux revenus et à la fortune de l'hoirie est intitulé "avis de taxation", ce qui est problématique comme la Cour de céans a

Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 déjà eu l'occasion de le relever. En effet, ce document ne constitue pas une décision de taxation, puisqu'il ne concerne pas un sujet fiscal déterminé. Au contraire, il a pour seul but de déterminer des éléments qui seront par la suite répartis entre les contribuables concernés (arrêts TC FR 604 2017 77 du 20 juin 2018 consid. 2.2; 607 2012 34 du 12 mars 2014 consid. 2b).

E. 5

Application au cas d'espèce

E. 5.1

En l'occurrence, les faits suivants ressortent du dossier judiciaire.

E. 5.1.1

Les trois enfants de feu B. _____, décédé en 1958, ont hérité des biens de ce dernier, leur mère E. _____ bénéficiant toutefois de l'usufruit de la moitié de ces biens jusqu'à son décès en 1995 (pièces 3a, 3b et 3c du dossier du SCC). Aucun inventaire des successions de feu B. _____ et de feu E. _____ ne figure au dossier judiciaire. Bien que le document original ne figure pas au dossier judiciaire, C. _____, A. _____ et D. _____ déclarent avoir signé en 2008 une convention de non-partage successoral. Selon cette convention, ils se sont engagés à renoncer à demander le partage des patrimoines successoraux de leurs parents et des communautés héréditaires y relatives et cela pour une durée de 25 ans. En août 2014, en dérogation à la convention de non-partage successoral, C. _____, A. _____ et D. _____ ont procédé à un partage successoral partiel et se sont attribués à chacun la pleine propriété de 1'100 actions de la société F. _____ SA. Ils ont également convenu que, pour l'année 2014 et les suivantes, le bénéfice net des biens résiduels de l'hoirie B. _____ leur serait versé pour un tiers chacun, après déduction des frais et charges. En date du 17 avril 2019, C. _____, A. _____ et D. _____ ont signé un acte intitulé "Convention de partage successoral", par lequel C. _____ et D. _____ ont chacune transféré à leur frère, A. _____, leur part respective d'un tiers sur les biens mobiliers et créances de l'hoirie. Aux termes de cette convention C. _____ et D. _____ se sont en revanche réservées un usufruit viager à raison de 40% chacune sur lesdits biens mobiliers. S'agissant du bien immobilier également compris dans l'hoirie, C. _____, A. _____ et D. _____ ont convenu de s'associer en société simple afin de gérer et jouir de l'immeuble.

E. 5.1.2

Chaque année, C._____, A._____ et D._____ ont déposé auprès du Service cantonal des contributions une déclaration d'impôt pour les hoiries, les indivisions et les sociétés simples au nom de la succession de E._____. Pour l'année fiscale 2014, ils ont ainsi déclaré des placements privés (code 3.210) d'un montant de CHF 24'100'524.- et un immeuble d'une valeur fiscale de CHF 514'000.- (code 3.310), ainsi qu'un revenu net de CHF 453'470.- et une fortune nette de CHF 24'034'524.- (code 4.910). La déclaration d'impôt mentionne également la part au revenu et à la fortune nette de la succession qui revient à chacun des trois membres de l'hoirie, soit une part au revenu de CHF 154'799.- et une part à la fortune de CHF 8'067'175.- pour le recourant. Une remarque imprimée qui figure à la fin de la déclaration d'impôt indique que, "par mesure de simplification, chaque membre doit reporter sous le code 3.240 de sa propre déclaration d'impôt sa part au revenu et à la fortune de l'hoirie. Le service cantonal des contributions répartira le montant inscrit sous les différentes rubriques". Une note manuscrite déposée dans la déclaration d'impôts mentionne par ailleurs que "ces capitaux ont été directement déclarés dans l'état des titres des héritiers ce qui explique qu'il n'y a pas d'imposition sur ce chapitre fiscal".

Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 Hormis la note manuscrite précitée, la déclaration d'impôt de la succession de E._____ contient les mêmes indications pour les périodes fiscales 2015, 2016, 2017 et 2018. En ce qui concerne les avis de taxation relatifs à la succession de E._____, seuls ceux relatifs aux années 2016, 2017 et 2018 figurent au dossier. Ils mentionnent la propriété (code 3.310) et les charges immobilières, mais pas les placements privés.

E. 5.1.3

A._____, de son côté, n'a pas reporté sa part au revenu et à la fortune de la succession de E._____ au code 3.240 de sa propre déclaration d'impôt pour la période fiscale 2014, ni indiqué sur celle-ci qu'il participait à une succession non partagée. Il a en revanche porté lesdits revenus et fortune dans l'état des titres avec la mention "hoirie B._____ (1/3)". Il en a fait de même pour les périodes fiscales 2015, 2016, 2017 et 2018, mais en indiquant participer à une succession non partagée. Hormis quelques corrections quant aux montants exacts, ces indications ont servi de base à l'établissement des avis de taxation relatifs aux années 2014, 2016, 2017 et 2018 qui figurent au dossier judiciaire.

E. 5.2

Ni le recourant, ni l'autorité intimée n'ont produit d'inventaire de la succession de feu B._____ ou de feu E._____. L'absence d'inventaire officiel de la succession établi dans les deux semaines qui suivent le décès par les soins du juge de paix fait qu'il n'est formellement pas possible de définir dans quelle mesure les biens que C._____, A._____ et D._____ ont partagé en 2019 font effectivement partie de la succession de leurs parents. Cependant, compte tenu de l'ancienneté des faits, 1958 pour le premier et 1995 pour la seconde, il convient de voir dans quelle mesure la masse successorale peut être établie d'une autre manière. Il ressort des explications du recourant et du Service cantonal des contributions, ainsi que du dossier produit par ce dernier, que la masse successorale consécutive au décès de E._____ a été déclarée chaque année au moyen d'une déclaration d'impôt spécifique, mentionnant l'ensemble des biens entrant dans la masse. Cette manière de procéder semble indiquer que les trois héritiers entendaient demeurer en indivision pour les biens composant cette masse. Cette intention est confirmée par, d'une part, la convention de non-partage successoral que les héritiers déclarent avoir signée en

2008, et, d'autre part, la convention de partage successoral partiel de 2014 et la convention de partage successoral de 2019. Si les héritiers n'avaient pas décidé de demeurer en hoirie pour les biens composant la masse successorale de leurs parents, ni le dépôt de déclarations d'impôt spécifiques à l'hoirie, ni les conventions de non-partage, de partage partiel et de partage successoral n'auraient eu de raison d'être. Dans ces conditions, et quoi qu'en dise l'autorité intimée, il y a lieu d'admettre que la communauté héréditaire formée par les héritiers de E._____ a pris fin le 17 avril 2019 par le partage de l'ensemble des biens mobiliers et immobiliers compris dans la masse successorale.

E. 5.3

Il reste à déterminer quels sont les biens qui étaient compris dans la masse successorale au jour du partage, le recourant et l'autorité intimée ne s'accordant pas à ce sujet. Personne ne remet en question le fait que la masse comprenait l'immeuble art. iii du registre foncier de la commune de G._____. Selon la convention de partage, la propriété de celui-ci est transférée aux trois héritiers en société simple. Fiscalement, le Service cantonal des contributions a pris acte du fait que la propriété détenue en communauté héréditaire par le recourant et ses deux sœurs depuis 1958 a passé à une autre forme de propriété collective, la société simple, opération exempte de l'impôt sur les successions puisque constituant un partage partiel entre parents et portant sur un objet provenant de ligne directe. Par ailleurs, dès lors qu'il n'y a eu ni aliénation, ni acte d'attribution, l'opération n'est pas soumise à l'impôt sur les donations.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 La situation se présente en revanche différemment pour les biens mobiliers. Ceux-ci ont été inventoriés chaque année dans la déclaration fiscale effectuée au nom de l'hoirie. Ils comprenaient ainsi, en 2014, des prêts à J. _____ SA, un dossier de titres auprès de K. _____, des titres F. _____ AG, un prêt à K. _____, et un dossier de titres auprès de L. _____ SA. En 2015, 2016 et 2017, la composition est identique, à l'exception d'un prêt supplémentaire à K. _____, et d'un nouveau prêt à M. _____, qui sont venus s'ajouter à l'inventaire en 2015. Quant à la déclaration fiscale pour 2018, elle contient à nouveau les mêmes biens, à l'exception des titres F. _____ AG qui ont été vendus dans l'intervalle. Ces modifications dans la composition des biens sont cependant sans pertinence, contrairement à ce que fait valoir l'autorité intimée. En effet, en droit successoral, les biens acquis au moyen de biens qui figuraient parmi les biens extants au moment du décès du de cujus entrent dans le patrimoine distinct formé par ces biens. La composition de ces biens évolue par ailleurs du fait de l'intégration des revenus des biens qui y figurent, comme aussi de la réalisation de biens conformément aux règles de la communauté héréditaire, pour assurer la gestion du patrimoine séparé. Au moment du partage, la masse successorale comprend donc l'ensemble des biens du de cujus, tels qu'ils existaient à l'ouverture de la succession et ont évolué jusqu'au partage. C'est donc l'inventaire au jour du partage, le 17 avril 2019, qui est déterminant. Or, c'est bien ce que mentionne la convention de partage successoral puisqu'elle procède au partage des relations bancaires auprès de K. _____ et de L. _____ SA, ainsi que des créances résultant des prêts à J. _____ SA, à K. _____, et à M. _____, tels qu'énumérés dans la déclaration fiscale pour 2018. Enfin, il y a lieu d'admettre dans ces conditions que les biens décrits dans la convention de partage successoral qui correspondent à l'énumération figurant dans la déclaration fiscale au nom de l'hoirie pour 2018, sont bien des objets provenant en ligne directe des parents du recourant et de ses sœurs. Le partage de ces biens est ainsi exonéré de l'impôt sur les successions en

application de l'art. 8 al. 2 let. d LISD.

E. 5.4

En ce qui concerne l'argument du Service cantonal des contributions selon lequel il a certes admis, pour des raisons pratiques, que les héritiers déposent une déclaration fiscale au nom de l'hoirie, mais procédé à la répartition des éléments de fortune dans les chapitres individuels des héritiers, de sorte qu'un partage de fait de l'hoirie aurait été opéré vraisemblablement au décès de feu E. _____ en 1995, il ne saurait être suivi. En effet, la répartition dans les chapitres individuels des membres de l'hoirie découle de l'art. 10 al. 1 LICD aux termes duquel le revenu d'une hoirie doit être attribué aux membres qui la composent, en proportion de leurs quotes-parts au sens du droit civil. Elle n'a aucun effet matériel sur la persistance de la communauté héréditaire. En outre, ce n'est que la valeur de la quote-part de chaque membre de l'hoirie qui fait l'objet de la répartition dans le chapitre fiscal de ceux-ci, et non les biens en eux-mêmes. Si tel avait été le cas, les fortunes du recourant et de ses sœurs auraient connu des évolutions différentes, chacun gérant individuellement les biens qui lui auraient été attribués. Or, ce n'est pas ce qui s'est passé. Chaque année en effet, c'est l'évolution de l'ensemble des biens composant la masse successorale qui a été déclarée et admise par le Service cantonal des contributions après examen, avant l'attribution de leur valeur de revenu et de fortune aux chapitres individuels des membres de la communauté héréditaire conformément à leur quote-part à celle-ci.

E. 5.5

Dans un dernier point, l'autorité intimée entend tirer argument du fait qu'aux termes de la convention de partage successoral du 17 avril 2019, C. _____ et D. _____ ont transféré à leur frère leur part respective d'un tiers sur les relations bancaires auprès de K. _____ et de L. _____ SA, et les prêts envers J. _____ SA, K. _____, et M. _____, tout en se réservant un usufruit viager sur ces biens. Il fait valoir qu'à la suite de cette opération, le recourant

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 ne dispose plus seulement d'un tiers de la fortune familiale, mais s'est enrichi en devenant seul propriétaire de toute la fortune familiale, de sorte qu'il ne s'agirait plus d'un partage au sens des art. 604 à 618 CC, à savoir une composition de lots respectant l'égalité des droits, mais d'une véritable libéralité entre vifs soumise au prélèvement de l'impôt sur les donations. Là encore, l'autorité intimée ne saurait être suivie. En effet, les héritiers sont libres de partager la succession comme ils l'entendent. Leur volonté unanime permet d'écarter aussi bien les règles de partage émises par le de cujus que les règles légales de partage, et de répartir les actifs et les passifs de la succession à leur convenance. Cette règle du droit successoral lie également les autorités fiscales, ce qui conduit à exonérer de l'impôt sur les successions en application de l'art. 8 al. 2 let. d LISD les transferts de propriété résultant du partage, à la seule condition que les biens partagés proviennent en ligne directe des parents du recourant et de ses sœurs. Il importe peu à cet égard que les membres de la communauté héréditaire procèdent à un partage qui favorise l'un d'entre eux au détriment des autres.

E. 6

Sort du recours et frais

E. 6.1

Compte tenu de ce qui précède, les transferts de propriété consécutifs à la convention de partage du 17 avril 2019 entre C. _____, A. _____ et D. _____ sont exonérés de l'impôt sur les successions et les donations. Le recours doit par conséquent être admis et la décision sur réclamation du 29 juin 2021, de même que les avis de taxation du 14 septembre 2020, annulés.

E. 6.2

Compte tenu de l'issue de la procédure, en application des art. 131 et 133 CPJA, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice. L'avance de frais versée par le recourant, par CHF 40'000.-, lui est restituée.

E. 6.3

Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité est mise à la charge de la ou des parties qui succombent. Quant au montant de l'indemnité, il est fixé selon le Tarif fribourgeois du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA, RSF 150.12). Selon l'art. 8 al. 1 Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Le montant des honoraires est arrêté 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. 11 al. 2 Tarif JA). En l'espèce, le recourant, qui obtient gain de cause, a droit à une indemnité de partie. Sur la base de la liste de frais produite par son mandataire, il sera retenu 24 heures de travail comprenant en particulier un entretien et les échanges ultérieurs entre l'avocat et son mandataire, la prise de connaissance du dossier et de la décision attaquée, ainsi que la rédaction du mémoire de recours et de la détermination ultérieure. Cela représente CHF 6'000.- au tarif horaire de CHF 250.- prévu par l'art. 8 al. 1 Tarif JA. A cela s'ajoutent des débours d'un montant de CHF 86.70, comme demandé, et la TVA par CHF 468.65. Il se justifie ainsi d'allouer au recourant, en main de son mandataire, une indemnité globale de CHF 6'555.35, TVA comprise. Cette indemnité sera supportée par l'Etat de Fribourg.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 la Cour arrête : I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 29 juin 2021 et les avis de taxation du 14 septembre 2020 sont annulés. II. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais versée par le recourant, par CHF 40'000.-, lui est restituée. III. Une indemnité de partie de CHF 6'555.35, TVA par CHF 468.65 comprise, est allouée au recourant pour ses dépens et versée en mains de son mandataire. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg. IV. Notification. Conformément aux art. 82ss 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 du montant des frais de procédure et de l'indemnité de partie 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 2 février 2022 Le Président suppléant : La Greffière :

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