

MESSAGE N° 15 17 avril 2007
du Conseil d'Etat au Grand Conseil
accompagnant le projet de loi sur
l'impôt sur les successions et les
donations (LISD)

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD).

Le présent message est structuré de la manière suivante:

A. GÉNÉRALITÉS

1. Introduction

- 1.1 Historique
- 1.2 Système de l'impôt

2. Nécessité de révision de la LE

- 2.1 En général
- 2.2 Motions
- 2.3 Comparaison de la charge fiscale avec d'autres cantons

3. Conception générale

- 3.1 Lignes directrices du projet
- 3.2 En particulier

4. Charge fiscale

- 4.1 Allègement de la charge fiscale en général
- 4.2 Autres facteurs d'allègement de la charge fiscale

5. Résultats de la procédure de consultation

6. Incidences de la nouvelle loi

- 6.1 Incidences financières
- 6.2 Incidence sur l'effectif du personnel
- 6.3 Incidence sur la répartition des charges entre le canton et les communes
- 6.4 Eurocompatibilité

B. COMMENTAIRE DES ARTICLES

- Chapitre premier: Dispositions générales*
- Chapitre 2: Assiette de l'impôt*
- Chapitre 3: Calcul de l'impôt*
- Chapitre 4: Autorités d'application*
- Chapitre 5: Taxation*
- Chapitre 6: Voies de droit*
- Chapitre 7: Perception et garantie*
- Chapitre 8: Dispositions pénales*
- Chapitre 9: Prescription et péremption*
- Chapitre 10: Dispositions finales*

A. GÉNÉRALITÉS

1. INTRODUCTION

1.1 Historique

L'impôt sur les successions et les donations est actuellement prélevé en application de la loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (LE; RSF 635.2.1). Cette loi trouve son fondement dans le droit français, où l'enregistrement exerçait un rôle important dans le transfert effectif d'un droit par le fait de la transcription ou de la mention d'actes ou de contrats dans un registre spécial (art. 1^{er} LE). En raison de l'adoption d'un code civil suisse unique, assortie de la mise sur pied du registre foncier, cette formalité a pratiquement perdu cette importance. Le législateur l'a toutefois maintenue à des fins principale-

ment fiscales. La LE s'appliquait aussi bien aux transferts effectués à titre onéreux entre vifs qu'à ceux effectués à titre gratuit, entre vifs ou pour cause de mort (donations et successions).

Le législateur fribourgeois a opté pour une refonte complète de la LE, devant totalement rompre avec le système de l'enregistrement. Le véritable fondement de l'imposition n'est en effet plus la transcription dans un registre et la conservation des actes qui y sont inscrits, mais le transfert des droits qui s'opère entre vifs ou pour cause de mort. Le législateur a ainsi choisi de réaliser la refonte en deux étapes, soit en élaborant deux lois, afin de traiter distinctement les acquisitions effectuées entre vifs et à titre onéreux d'une part, et les acquisitions effectuées entre vifs ou pour cause de mort et à titre gratuit d'autre part. La loi du 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1), adoptée le 1^{er} mai 1996 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1997, a constitué la première étape. Elle vise essentiellement les transferts à titre onéreux de biens immobiliers. Le législateur de 1996 a également prévu que, jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi sur l'impôt sur les successions et les donations, la LE restera applicable pour les acquisitions effectuées entre vifs ou pour cause de mort et à titre gratuit, dans une teneur toutefois déjà modifiée de manière à opérer une harmonisation avec la LDMG (art. 68 et 69 LDMG), en particulier en instaurant l'exonération des transmissions de biens qui s'opèrent entre époux (art. 4 al. 6 LE).

1.2 Système de l'impôt

L'impôt sur les successions et les donations est prélevé sur les transferts de biens à titre gratuit par suite d'héritage ou de donation. Comme dans la plupart des pays et en Suisse en particulier, l'imposition des libéralités entre vifs et celle des libéralités à cause de mort obéissent aux mêmes dispositions. L'impôt sur les successions et l'impôt sur les donations forment un seul impôt.

La nature de cet impôt divise la doctrine en deux courants: l'un considère l'impôt sur les successions et les donations comme un impôt direct (en tant qu'impôt spécial sur le revenu), l'autre comme un impôt indirect (en tant qu'impôt sur les transactions juridiques). En revanche, tout le monde s'accorde à reconnaître que, de par son contenu, cet impôt ne relève pas de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), mais du seul législateur cantonal. Celui-ci doit toutefois tenir compte du fait qu'il existe des champs d'interaction avec l'impôt sur le revenu.

Sont assujettis à cet impôt tous les bénéficiaires d'une libéralité entre vifs ou pour cause de mort, c'est-à-dire les héritiers, légataires et donataires. Lorsque l'impôt est fixé sur le montant des parts héréditaires comme c'est le cas dans tous les cantons, sauf dans les cantons de Soleure et des Grisons qui prélèvent un impôt sur la masse successorale, le taux d'imposition est fixé en fonction du lien de parenté existant entre ces bénéficiaires et le défunt ou le donateur (plus le lien de parenté est éloigné, plus la charge fiscale sera importante).

2. NÉCESSITÉ DE RÉVISION DE LA LE

2.1 En général

La LE date de 1934 et n'est plus guère adaptée à notre époque. Elle a vieilli tant par son langage que par sa structure. Elle présente, en outre, des difficultés d'application sans compter les dispositions tombées en désuétude. Il est à relever en particulier:

- Plusieurs dispositions sont imprécises et engendrent l'insécurité.
- Il n'existe pas de règles suffisamment claires ou complètes concernant, entre autres, les opérations imposables, le rappel, la restitution de l'indu, la prescription et les infractions.
- Un manque de systématique est notamment révélé par l'existence de cas d'exonération dans le titre premier et dans le titre onzième ou encore par l'existence d'un tarif annexé au corps de la loi, soit le Tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement (Tarif LE; RSF 635.2.10).
- Plusieurs termes utilisés n'ont plus cours aujourd'hui ou sont inadaptés à notre langage juridique parce qu'ils ont été empruntés, sans adaptation, au droit français de l'enregistrement (ex. «transport», art. 14 let. a et 19 al. 1 LE). Cette situation crée des incertitudes quant au sens et à la portée de ces termes et, par conséquent, incite souvent l'autorité et l'administré à retenir des significations différentes pour les mêmes règles de droit applicables.
- Le système actuel, avec un impôt de base cantonal, auquel s'ajoutent des centimes additionnels cantonaux et des centimes additionnels communaux, est compliqué.

2.2 Motions

a) Par deux motions (038.03 et 039.03) déposées le 25 juin 2003 (*BGC* p. 824) et développées le 26 juin 2003 (*BGC* p. 853 et 854), les députés Denis Boivin et Claude Masset ont demandé une modification des dispositions de la loi sur les droits d'enregistrement concernant respectivement l'impôt sur les successions et l'impôt sur les donations.

- Dans la première motion (038.03) se rapportant à l'impôt sur les successions, les motionnaires ont demandé la suppression de l'imposition de la deuxième parentèle, subsidiairement la baisse du taux d'imposition de celle-ci, et la baisse du taux frappant les personnes formant les troisième et quatrième parentèles, ainsi que les non-parents.

Dans sa réponse du 2 décembre 2003 (*BGC* p. 1867), le Conseil d'Etat s'est déclaré favorable à une légère baisse de l'impôt sur les successions en faveur des héritiers avec liens de parenté et surtout pour les personnes sans lien de parenté. Comme une révision totale de la loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement était prévue dans le programme législatif 2002–2006, le Conseil d'Etat a proposé d'intégrer cette motion dans son projet de nouvelle loi.

Le Grand Conseil a accepté le 2 décembre 2003 la prise en considération de cette motion par 90 voix contre 21, avec des abstentions. L'objet a ainsi été

transmis au Conseil d'Etat pour qu'il lui donne la suite qu'il implique.

Le projet y donne suite dans le sens d'une légère réduction des taux pour les personnes des deuxième et troisième parentèles, ainsi que d'une réduction sensible du taux pour les personnes sans lien de parenté (art. 23).

- Dans la seconde motion (039.03) se rapportant à l'impôt sur les donations, les motionnaires ont demandé la suppression de cet impôt.

Dans sa réponse du 2 décembre 2003 (*BGC* p. 1868), le Conseil d'Etat s'est opposé à la suppression de cet impôt, même si son rendement n'est pas très élevé. Il a en effet constaté que pratiquement tous les cantons prélèvent l'impôt sur les donations. La raison principale et déterminante est que cet impôt empêche que l'impôt sur les successions ne soit trop facilement éludé au moyen de donations. Il est en effet certain qu'une suppression pure et simple de l'impôt sur les donations entraînerait une baisse sensible du rendement de l'impôt sur les successions. Un autre argument pour le maintien de cet impôt, et celui sur les successions, est le risque que la Confédération se les approprie, même si cela exigerait une modification constitutionnelle. Toutefois, le Conseil d'Etat s'est déclaré favorable à une légère baisse de cet impôt en faveur des donataires avec liens de parenté et surtout pour les donataires sans lien de parenté avec le donateur, dans la même mesure que pour l'impôt sur les successions.

Le Grand Conseil a refusé le 2 décembre 2003 la prise en considération de cette motion par 87 voix contre 29, avec des abstentions.

- b) Par motion (124.05) déposée le 13 octobre 2005 (*BGC* p. 1386) et développée le 17 novembre 2005 (*BGC* p. 1645), le député Marc Gobet a demandé d'introduire dans la loi la possibilité pour les contribuables de s'acquitter de l'impôt sur les successions et les donations par la remise de biens mobiliers de haute valeur culturelle en lieu et place du paiement en espèces (dation en paiement).

Dans sa réponse du 7 février 2006 (*BGC* p. 234), le Conseil d'Etat s'est déclaré d'accord pour proposer l'instauration de la possibilité d'acquitter les dettes d'impôts sur les successions et les donations par dation en paiement d'objets mobiliers présentant une haute valeur artistique, historique ou scientifique, dans le projet de révision totale de la loi sur les droits d'enregistrement.

Le Grand Conseil a accepté le 15 février 2006 la prise en considération de cette motion par 66 voix contre 22, sans abstention.

Le Conseil d'Etat donne suite à cette motion par l'introduction de la dation en paiement à l'article 54 du projet.

2.3 Comparaison de la charge fiscale avec d'autres cantons

En comparaison intercantonale, la situation tirée des «Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts», état au 1^{er} janvier 2005, est la suivante.

Tous les cantons (à l'exception du canton de Schwyz qui ne prélève pas d'impôt sur les successions et les dona-

tions) échelonnent la charge fiscale selon le degré de parenté existant entre le bénéficiaire de la libéralité (entre vifs ou pour cause de mort (héritier, légataire ou donataire) et le défunt ou le donateur. A relever à cet égard que tous les cantons également, hormis celui du Jura, exonèrent le conjoint. Quant aux descendants, ils sont exonérés dans la plupart des cantons, sauf dans les cantons de Appenzell Rhodes intérieures, Grisons, Vaud, Neuchâtel et Jura. A noter que le canton de Berne exonère les descendants depuis le 1^{er} janvier 2006. Les ascendants ne sont, pour leur part, exonérés que dans les cantons d'Uri, Obwald, Zoug, Appenzell Rhodes extérieures, Tessin, Valais, Genève et Fribourg.

La plupart des cantons connaissent également une progression du taux selon le montant de la dévolution, sauf les cantons de Fribourg, Obwald, Nidwald, Argovie, Valais et Neuchâtel. Cet élément fait que la situation du canton de Fribourg par rapport aux autres cantons en matière de charge fiscale varie de manière importante selon le montant de la dévolution. Ainsi, pour la charge fiscale (impôt cantonal, y compris les centimes additionnels cantonaux et les centimes additionnels communaux), Fribourg se situe comme suit:

- Pour les frères et sœurs (taux total maximum de 10%), avec une dévolution de 20 000 francs, il n'y a que trois cantons plus chers que Fribourg, mais il y en a quatorze avec une dévolution de 500 000 francs.
- Pour les neveux et nièces (taux total maximum de 15%), avec une dévolution de 20 000 francs, il n'y a que trois cantons plus chers que Fribourg, mais il y en a quinze avec une dévolution de 500 000 francs.
- Pour les oncles et tantes (taux total maximum de 15%), avec une dévolution de 20 000 francs, il n'y a que quatre cantons plus chers que Fribourg, mais il y en a dix-sept avec une dévolution de 500 000 francs.
- Pour les non-parents (taux total maximum de 50%), avec une dévolution de 20 000 francs, Fribourg est le plus cher. Avec une dévolution de 500 000 francs, seul le canton de Genève dépasse Fribourg avec un taux de 53,7%.

Il ressort de cette comparaison intercantonale que le canton de Fribourg connaît une charge fiscale qui est très avantageuse pour le conjoint, les descendants et les ascendants, mais qui est assez lourde pour les personnes parentes en cas de petite dévolution de fortune, et qui est très lourde pour les personnes sans lien de parenté.

3. CONCEPTION GÉNÉRALE

3.1 Lignes directrices du projet

Le projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations est un texte qui s'inspire à la fois des propositions faites en 1983 par la Conférence des Directeurs cantonaux des finances dans son modèle de loi, qu'il complète parfois pour tenir compte de la réalité fribourgeoise, et des législations cantonales les plus récentes, en particulier celles des cantons de Berne, Jura et Neuchâtel. Ce projet est en outre conçu de manière semblable à la LDMG avec les différences résultant de la matière traitée.

Le projet reprend l'exonération des transmissions de biens qui s'opèrent en ligne directe, c'est-à-dire en faveur des descendants (première parentèle) et des ascendants

(les père et mère, les grands-parents, les arrière-grands-parents), prévue depuis l'entrée en vigueur de la LE le 1^{er} juillet 1934. Il reprend également l'exonération des transmissions de biens qui s'opèrent entre époux, introduite dans la LE par l'article 68 al. 2 LDMG (art. 4 al. 6 LE), et l'exonération des transmissions de biens entre partenaires enregistrés en application de la loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe (loi sur le partenariat; LPart; RS 211.231) et de la loi du 26 juin 2006 inscrivant le partenariat enregistré dans la législation cantonale (RSF 211.2.5), toutes deux entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2007. Il reprend par ailleurs les modifications apportées par le législateur de la LDMG de 1996, en particulier quant à l'assujettissement (art. 4 al. 5 LE), à la perception (art. 36 et 63 LE) et aux autres exonérations (art. 76 LE).

Par rapport à la LE, le projet apporte les principales modifications suivantes:

- Le projet est conçu, comme la LE, sur le système des parentèles du Code civil (art. 457 ss CC), c'est-à-dire un système fondé sur la parenté de sang selon l'éloignement par rapport à l'auteur commun. La parenté de sang est toutefois limitée à la troisième parentèle. Ainsi, bénéficient d'un taux préférentiel les membres de la deuxième parentèle (les frères et sœurs, les neveux et nièces, les petits-neveux et petites-nièces et les descendants des petits-neveux et petites-nièces; art. 23 al. 1 let. a), ainsi que ceux de la troisième parentèle (les oncles et tantes, les cousins et cousines et les descendants des cousins et cousines; art. 23 al. 1 let. b). En revanche, la quatrième parentèle, savoir les grands-oncles et grands-tantes (art. 14 Tarif LE), est supprimée comme elle l'est dans le Code civil depuis le 1^{er} janvier 1988 (art. 460 CC). Ces parents, de même que les parents plus éloignés que les descendants des cousins de la troisième parentèle (art. 13 let. d Tarif LE) sont intégrés, aux côtés des non-parents, dans la catégorie des autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté (art. 23 al. 1 let. c), en raison de l'éloignement des liens de parenté et du nombre de cas d'imposition très limité. Parmi ces autres bénéficiaires avec ou sans lien de parenté, le projet prévoit un traitement différencié pour les enfants du conjoint ou du partenaire enregistré, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants, ainsi que pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (par ex. les concubins, partenaires de même sexe non enregistrés, amis, domestiques, etc.).
- Actuellement, les droits de succession et de donation sont prélevés aux taux prévus dans le Tarif LE, adopté le 4 mai 1934 par le Grand Conseil en application de l'article 5 LE. Au lieu de prévoir un tarif annexé à la loi, il paraît plus logique d'intégrer les taux au corps de la loi elle-même, comme c'est le cas notamment pour la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1).

L'article 16 let. b Tarif LE prévoit un taux privilégié de 9% applicable uniquement aux employés et domestiques sur un montant de 10 000 francs susceptible d'adaptation en fonction de l'ensemble des circonstances. Le 24 juin 2003, la Direction des finances a édicté une directive qui élargit le champ d'application de cette disposition aux personnes physiques ayant eu une communauté de vie étroite avec l'auteur de la libéralité, et modifie le système d'imposition en appliquant le taux privilégié à concurrence d'une acquisition de

fortune dès 10 000 francs, qui augmente en fonction de la durée des services rendus ou de la communauté de vie étroite avec l'auteur de la libéralité. L'article 3 de la directive prescrit que le contribuable doit démontrer par preuve stricte que la communauté de vie est suffisamment étroite, que les liens qu'il entretient avec l'auteur de la libéralité sont intenses, qu'il consacre une part importante de temps et de capacités pour répondre à tout ou partie de ses besoins, etc.

Le projet renonce à reprendre un tel système au motif que, comme le confirme le Tribunal fédéral, fonder l'application du taux privilégié sur des critères subjectifs, notamment l'intensité des liens unissant l'auteur de la libéralité et le contribuable, crée pour l'autorité fiscale des difficultés d'application quasiment insurmontables, en particulier dans certaines situations délicates (ATF 123 I 241; JdT 1999 I 92). Le projet prévoit également un taux privilégié pour cette catégorie de bénéficiaires en se fondant uniquement sur des critères objectifs, soit le ménage commun d'une durée de dix ans et le même domicile fiscal.

- Selon la LE, le taux de prélèvement des droits de succession et de donation est fixé aux articles 12 et suivants Tarif LE en fonction du degré de parenté. Le taux pour les droits est augmenté de 50% à titre de centimes additionnels en faveur de l'Etat (art. 18 Tarif LE). Selon l'article 15 al. 1 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1), les communes sont par ailleurs autorisées à prélever des centimes additionnels pouvant aller jusqu'à 100% des droits (sans les centimes additionnels cantonaux) perçus par l'Etat. Ainsi, pour les frères et sœurs, le taux des droits prélevés par l'Etat se monte à 4% (art. 12 let. a Tarif LE), les centimes additionnels cantonaux à 2% (50% des droits), et les centimes additionnels communaux à un maximum de 4%, d'où un impôt total de 10%. Les centimes additionnels communaux représentent ainsi au maximum le 100% des droits cantonaux (4% pour les frères et sœurs) ou le 66,66% des droits cantonaux et des centimes additionnels cantonaux (4% par rapport à 6%). A noter que seulement douze communes prélèvent des centimes additionnels inférieurs aux droits perçus par l'Etat.

Le projet intègre les centimes additionnels cantonaux de l'article 18 Tarif LE dans le taux cantonal de l'impôt. Il s'agit de n'avoir qu'un taux par catégorie auquel s'ajoutent directement les centimes additionnels communaux. Les communes peuvent prélever les centimes additionnels dans la même proportion que sous le régime de la LE, c'est-à-dire à raison de 66,66% de l'impôt cantonal, et bénéficient même d'un taux supérieur de 3,33% puisque le taux de prélèvement des centimes additionnels communaux a été fixé à un maximum de 70% par mesure de simplification (art. 24 al. 1). La baisse générale des taux engendra donc pour les communes une perte proportionnellement inférieure à celle subie par l'Etat.

- Contrairement au Tarif LE qui se fonde uniquement sur le degré de parenté (taux fixe), le projet établit un barème progressif non seulement en fonction du degré de parenté, mais également en fonction du montant de la libéralité selon des tranches de valeurs allant respectivement de 5001 francs à 100 000 francs, de 100 001 francs à 200 000 francs, de 200 001 francs à 500 000 francs et dès 500 001 francs (art. 23 al. 1). Le projet introduit en outre une franchise sur un mon-

tant de 5000 francs en faveur de tous les contribuables (art. 22 al. 1). Afin de garantir le bon fonctionnement de ce système d'imposition, toutes les libéralités intervenues entre le même bénéficiaire et le même donateur ou défunt sont cumulées durant une période de cinq ans, que ce soit pour déterminer la franchise ou le taux applicable (art. 22 al. 2 et 25 al. 2).

3.2 En particulier

- Le projet introduit de nouveaux cas d'assujettissement. Il prévoit notamment l'imposition du pacte de renonciation à succession à titre onéreux (art. 5 al. 3), du droit d'habitation et du droit de superficie sous forme de servitude (art. 6 let. a). En outre, il introduit une disposition permettant d'imposer toute opération effectuée en vue d'éviter l'impôt (art. 6 let. f).
- A l'instar de la LICD (art. 97 al. 1 let. g et h LICD), les personnes morales qui poursuivent des buts de service public et culturel sont exonérées de l'impôt au même titre que les personnes morales qui poursuivent des buts d'utilité publique (art. 8 al. 2 let. a).
- La qualité de débiteur de l'impôt sur les successions appartient non seulement aux héritiers, mais également aux légataires (art. 9 al. 1 let. b). En cas de substitution fidéicommissaire, la qualité de débiteur appartient au grevé et, à l'ouverture de la substitution, à l'appelé (art. 9 al. 1 let. c).
- En matière de responsabilité, les héritiers sont solidairement responsables, non plus personnellement (art. 28 al. 2 LE), mais jusqu'à concurrence de leur part héréditaire (art. 51 al. 1). Ils répondent également solidairement jusqu'à concurrence de leur part héréditaire avec le légataire pour le paiement de l'impôt dû sur les legs (art. 51 al. 1 *in fine*). Le projet instaure en outre un régime de responsabilité entre le donateur et le ou les bénéficiaire(s) de la libéralité (art. 51 al. 2).
- Le système de l'hypothèque légale garantissant le paiement de l'impôt, valable sans inscription au registre foncier et primant tous les gages immobiliers inscrits, est repris (art. 52 al. 1). Toutefois, l'hypothèque légale d'un montant supérieure à 1000 francs s'éteint à l'égard d'un acquéreur de bonne foi de l'immeuble, faute d'avoir été inscrite au registre foncier dans le délai de six mois dès l'entrée en force de la taxation.
- Les facilités de paiement (art. 53) et la remise (art. 55) ne sont plus limitées à l'impôt sur les successions, mais étendues expressément à l'impôt sur les donations.
- Le projet introduit la dation en paiement comme possibilité d'acquitter l'impôt (art. 54).
- Le projet prévoit des dispositions claires, notamment en ce qui concerne le rappel d'impôt et la demande en restitution de l'indu (art. 56 et 57), les dispositions pénales (art. 59 à 68) et la prescription et péremption (art. 69 à 75).
- Pour des raisons de sécurité juridique, la commission d'encaissement prélevée par le service chargé de l'encaissement, c'est-à-dire le Service financier cantonal, pour la perception des centimes additionnels communaux est dorénavant expressément prévue dans la loi (art. 30 al. 2).

4. CHARGE FISCALE

Pour la révision totale de cette loi, le Conseil d'Etat s'est soucié de réduire la charge fiscale pour tous les contribuables afin de rendre le canton plus attractif, tout en limitant au mieux les répercussions financières pour l'Etat, ainsi que pour les communes.

4.1 Allègement de la charge fiscale en général

Le système d'imposition proposé engendre d'une manière générale une diminution de la charge fiscale pour tous les bénéficiaires d'une libéralité entre vifs ou pour cause de mort. Cet allègement fiscal résulte à la fois de l'introduction d'une franchise non soumise à l'impôt en faveur de tous les bénéficiaires (art. 22) et de la réduction des taux par la mise en place d'un barème progressif en fonction du degré de parenté et du montant de la masse imposable (art. 23).

En ce qui concerne la franchise d'impôt, le projet propose de fixer le montant exonéré à 5000 francs. La possibilité d'introduire une franchise plus élevée a également été examinée. Toutefois, l'introduction d'une franchise supérieure serait difficilement conciliable avec le double objectif de diminution des taux et de limitation des pertes fiscales pour l'Etat et les communes (cf. ci-après sous point A.5, 1^{er} tiret).

La réduction des taux implique que les bénéficiaires de la deuxième parentèle (frères et sœurs, neveux et nièces, petits-neveux et petites-nièces, descendants des petits-neveux et petites-nièces) et ceux de la troisième parentèle (oncles et tantes, cousins et cousines, descendants des cousins et cousines) profitent tous d'une légère baisse des taux de 0,75% à 0,25% pour les libéralités allant de 5001 francs à 500 000 francs pour atteindre le taux actuel dès 500 001 francs (art. 23 al. 1 let. a et b). La réduction est en revanche plus considérable pour les autres bénéficiaires avec ou sans lien de parenté (art. 23 al. 1 let. c). Pour cette catégorie de personnes, le taux varie entre 22,00% et 22,75% suivant le montant de la dévolution, sans jamais atteindre le taux actuel de 30% (avec les centimes additionnels cantonaux) prévu par la LE pour les non-parents (art. 16 let. a Tarif LE). En outre, le projet prévoit que, parmi ces bénéficiaires, la charge fiscale est encore inférieure de 7% (entre 15,00% et 15,75%) pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (les concubins, les partenaires du même sexe non enregistrés, etc.) et même de 14,25% (entre 7,75% et 8,50%) pour les enfants du conjoint ou du partenaire enregistré, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants.

Exemples:

- Pour une dévolution de fortune de **20 000 francs** à un frère:

LE: l'impôt cantonal (droits + centimes additionnels cantonaux) au taux de 6% sur le montant de 20 000 francs s'élève à 1200 francs.

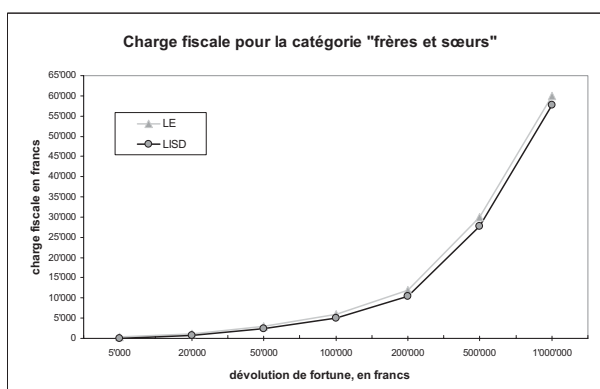
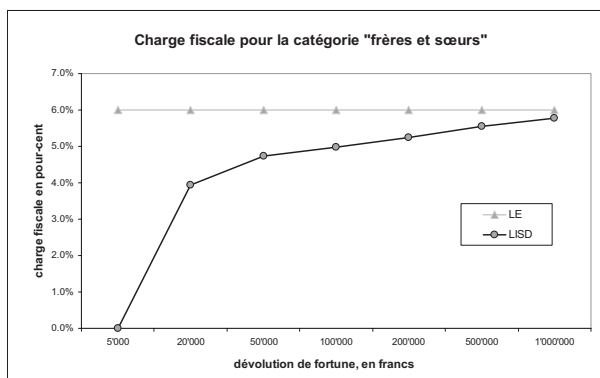
LISD: l'impôt cantonal au taux de 5,25% sur le montant de 15 000 francs (20 000 francs J. la franchise de 5000 francs) s'élève à 787 fr. 50.

Selon le projet, l'impôt cantonal diminue de **412 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **34,4%**.

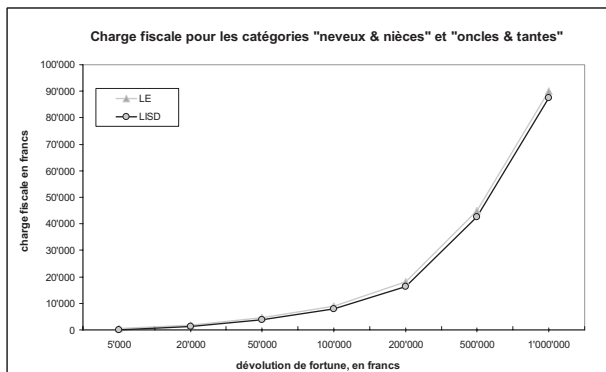
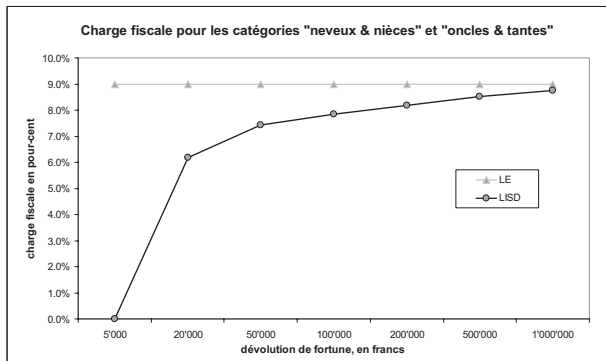
- Pour une dévolution de **50 000 francs** à un frère, l'impôt cantonal diminue de **637 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **21,2%**.
- Pour une dévolution de **100 000 francs** à un frère, l'impôt cantonal diminue de **1012 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **16,9%**.
- Pour une dévolution de **500 000 francs** à un frère, l'impôt cantonal diminue de **2262 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **7,5%**.
- Pour une dévolution de **1 000 000 francs** à un frère, l'impôt cantonal diminue de **2262 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **3,8%**.

Ainsi, avec ce système d'imposition, la charge fiscale de tous les contribuables diminue sensiblement jusqu'à une dévolution de fortune de 500 000 francs. Elle continue de diminuer mais dans une plus faible mesure pour les dévolutions supérieures à 500 000 francs. La charge fiscale en pour-cent et en francs selon le projet LISD, par comparaison avec la charge fiscale selon la LE, est présentée pour les catégories des frères et sœurs, neveux et nièces, oncles et tantes et autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté par les graphiques ci-dessous.

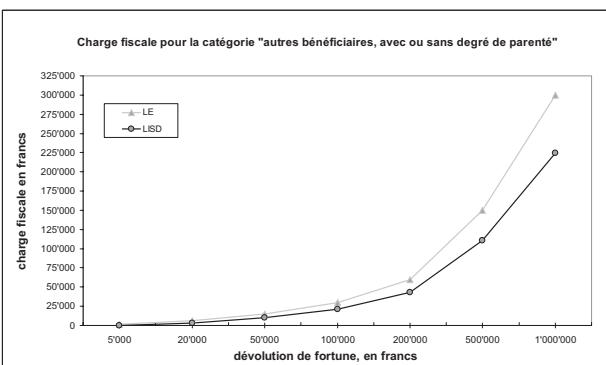
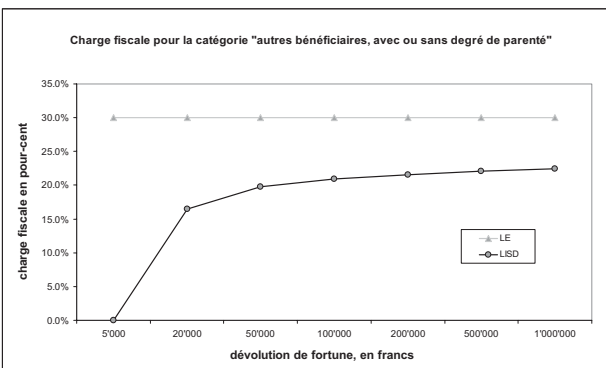
a) Charge fiscale pour les frères et sœurs en pour-cent et en francs:



b) Charge fiscale pour les neveux et nièces et les oncles et tantes en pour-cent et en francs:



c) Charge fiscale pour les autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté en pour-cent et en francs:



4.2 Autres facteurs d'allègement de la charge fiscale

Il faut aussi prendre en compte d'autres modifications par rapport au droit actuel qui ont également pour effet de réduire la charge fiscale des contribuables. Des déductions supplémentaires sont prévues, notamment la déduction des charges grevant un bien (art. 20 al. 3), de l'indemnité équitable prévue aux articles 334 et 334^{bis} CC (art. 20 al. 1 let. a), des frais d'entretien au sens de l'article 606 CC, des frais d'éducation au sens de l'article 631 al. 2 CC et des frais engagés par la succession pour faire valoir ses droits, qui comptent parmi les frais de la dévolution (art. 20 al. 1 let. b).

5. RÉSULTATS DE LA PROCÉDURE DE CONSULTATION

L'avant-projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD) a été mis en consultation le 10 mai 2006 auprès des Directions du Conseil d'Etat et de certains de leurs services directement concernés par la révision, des partis politiques, ainsi qu'auprès des organismes intéressés (l'Association des communes fribourgeoises, la Conférence des syndicats des chefs-lieux et des grandes communes, la Conférence des préfets, la Chambre des notaires du canton de Fribourg et la Fédération fribourgeoise des Retraités). La procédure de consultation s'est déroulée jusqu'à la mi-juillet 2006.

De manière générale, l'avant-projet de LISD a été accueilli favorablement. Les principaux résultats de la procédure de consultation peuvent se résumer ainsi:

- La volonté de réduire la charge fiscale de manière à améliorer l'attractivité du canton, tout en limitant au mieux les répercussions financières pour l'Etat et les communes, a rencontré un très large soutien.
- L'introduction d'une franchise a été plébiscitée. Sur le montant exonéré, si le Parti socialiste (PS) approuve le montant retenu de 5000 francs, l'Union démocratique du Centre (UDC) et la Fédération fribourgeoise des Retraités proposent de le porter à 10 000 francs, le Parti libéral-radical (PLR) souhaitant même qu'il soit augmenté jusqu'à 50 000 francs. Toutefois, la mise en place d'une franchise plus élevée, dont la possibilité a fait l'objet d'un examen approfondi, est difficilement conciliable avec le double objectif de diminution des taux d'imposition (charge fiscale) et de limitation des répercussions financières pour l'Etat et les communes (recettes fiscales). En effet, par rapport aux recettes fiscales de l'année 2005, le système du taux progressif de l'avant-projet engendre, avec la franchise retenue de 5000 francs, une perte pour l'Etat de 14,8% et pour les communes de 10,6%. Si l'on portait le montant de cette franchise à 10 000 francs, respectivement à 50 000 francs, la perte atteindrait 23,1%, respectivement 52,2%, pour l'Etat et 19,2%, respectivement 49,8%, pour les communes. Dans ces conditions, le Conseil d'Etat a décidé de maintenir le montant de la franchise à 5000 francs.
- La suppression des centimes additionnels cantonaux (art. 18 Tarif LE) et le système du taux progressif en fonction du montant de la libéralité ont été accueillis favorablement par tous les organes consultés et les partis politiques, à l'exception du

PLR. Le PS propose, pour mieux tenir compte du principe de l'imposition selon la capacité contributive, de ne pas limiter la progressivité des taux jusqu'au montant de 500 000 francs.

Si le PLR admet la suppression des centimes additionnels cantonaux, il est en revanche d'avis de maintenir le système actuel du taux fixe pour les mêmes catégories de contribuables que celles de l'avant-projet. Il propose de reprendre les taux fixes figurant dans le Tarif LE pour les membres de la deuxième parentèle (art. 12 Tarif LE) et pour ceux de la troisième parentèle (art. 13 Tarif LE), de fixer un taux de 6% pour les enfants du conjoint, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants et pour les personnes faisant ménage commun depuis cinq ans au moins et ayant le même domicile fiscal et un taux de 15% pour les autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté.

Par rapport aux recettes fiscales de l'année 2005, ce système générerait, avec une franchise de 5000 francs, une perte pour l'Etat de 40,5%, au lieu de 14,8% avec le système du taux progressif, ce qui a amené le Conseil d'Etat à maintenir le système du taux progressif.

- En ce qui concerne le taux des centimes additionnels communaux, fixé au maximum à 70% de l'impôt, au lieu de 66,66% comme actuellement, tous les milieux consultés ont suivi l'avant-projet. La suggestion émise par la Chambre des notaires de remplacer le terme de «centimes additionnels communaux» qu'il juge désuet par celui de «impôt communal» n'a pas été retenue. En effet, les centimes additionnels communaux ne sont pas un impôt au sens strict dont la souveraineté fiscale appartient aux communes. C'est l'Etat qui prélève l'impôt et les communes ne décident que du prélèvement de centimes additionnels jusqu'à concurrence de l'impôt perçu par l'Etat (art. 15 al. 1 LICo). Les centimes additionnels ne sont donc qu'une participation au produit de l'impôt cantonal. Contrairement à l'impôt prélevé par une commune, tel l'impôt personnel (art. 14 LICo), l'impôt est prélevé par l'Etat en application de la loi cantonale qui fixe elle-même l'objet de l'impôt (opérations imposables, base de calcul, exonérations, etc.), la procédure de taxation et de perception, ainsi que les voies de droit (par ex. la possibilité de contester une taxation n'est pas ouverte aux communes, contrairement à ce que prévoit la LICD en matière d'impôts directs; art. 174 al. 3 LICD). Les communes peuvent prélever des centimes additionnels communaux à d'autres impôts cantonaux, tels les droits de mutation (art. 2 LDMG et 16 LICo), l'impôt spécial sur les immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondations (art. 6 LIS et 17 LICo) et l'impôt sur les gains immobiliers (art. 41 ss LICD et 18 LICo). A noter qu'avant l'entrée en vigueur de la LICD le 1^{er} janvier 2001, les communes prélevaient un impôt sur les gains immobiliers.
- La proposition du PLR d'introduire une disposition similaire à celle prévue dans la législation vaudoise, qui permettrait de réduire de moitié l'impôt frappant les biens transmis par un étranger ayant son domicile dans le canton et étant au bénéfice de l'impôt d'après la dépense, n'a pas été retenue pour des raisons d'égalité de traitement par rapport au contribuable fribourgeois.

- S'agissant de l'imposition de la donation mixte en matière immobilière, seule la Chambre des notaires propose de maintenir la pratique actuelle sous prétexte qu'il n'est pas possible d'informer les clients de la proportion de la partie gratuite par rapport à la partie onéreuse, d'où le risque d'insécurité juridique. Considérant que, sous l'angle de l'égalité de traitement, il est juste de prévoir que la proportion de la partie gratuite de l'acte soit imposée selon les règles applicables à tous les actes à titre gratuit et que celle de la partie onéreuse selon la LDMG applicable à tous les actes à titre onéreux, le Conseil d'Etat a décidé de maintenir le système de l'avant-projet. Quant à la proportion de l'acte à titre onéreux ou gratuit, il n'est pas possible de la déterminer autrement que par référence à la valeur vénale par rapport au prix payé. En outre, le notaire a l'obligation d'informer les parties des engagements qu'elles prennent, en particulier de ce qu'elles donnent ou reçoivent et de ce qu'elles vendent ou acquièrent à titre onéreux, de sorte que celles-ci seront informées des conséquences fiscales qu'implique la donation mixte. A noter qu'il n'est pas nécessaire que le notaire indique le montant exact des impôts dus; il suffit que les parties sachent qu'elles pourront être amenées à payer des impôts, soit un impôt sur les donations et, cas échéant, des droits de mutation dans le cas de la donation mixte (M. MOOSER, *Le droit notarial en Suisse*, Staempfli Editions SA, Berne 2005, p. 106, Nos 237 et 238).
- La concrétisation de la dation en paiement faisant suite à la motion (124.05) déposée le 13 octobre 2005 (*BGC* p. 1386) par le député Marc Gobet a été unanimement saluée. La proposition du PLR d'étendre exceptionnellement ce mode de paiement aux immeubles n'a pas été suivie. En effet, l'objectif de la dation en paiement est de permettre au canton d'enrichir ses collections présentant une haute valeur artistique, historique ou scientifique en évitant que des pièces de grande valeur ne soient inutilement dispersées. Or, s'agissant d'immeubles, on ne court pas le risque de disparition du patrimoine fribourgeois, ce d'autant que leur protection est assurée par d'autres moyens législatifs, en particulier par le biais de la protection des sites et des monuments historiques (cf. notamment loi du 7 novembre 1991 sur la protection des biens culturels [RSF 482.1]; loi du 9 mai 1983 sur l'aménagement du territoire et les constructions [RSF 710.1; spécialement les art. 61 ss]; mesures de protection des sites [RSF 721.2]). A cela s'ajoute que ce genre d'immeubles (par ex. un château) engendre des coûts souvent élevés de restauration et d'entretien qui alourdiraient les charges de l'Etat de manière non négligeable (cf. Danielle YERSIN, *in* La dation d'œuvres d'art en paiement d'impôts, Actes d'une table ronde organisée le 6 avril 1995, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich 1996, p. 121). Pour les mêmes motifs, si le législateur vaudois exclut, mais seulement en principe (sans avancer de raison particulière: «Il s'agit d'une garde-fou, de l'exception à l'exception»), les immeubles comme objet de la dation en paiement (cf. art. 1 al. 3 de la loi du 27 septembre 2005 sur la dation en paiement d'impôts sur les successions et donations), les cantons de Genève et du Jura les excluent expressément (cf. art. 2 al. 2 de la loi genevoise du 1^{er} décembre 1995 sur la dation en paiement et art. 2 al. 2 du décret jurassien du 30 novembre 1994 relatif

au paiement de la taxe des successions et des donations au moyen de biens culturels).

- La Chambre des notaires a estimé que l'avant-projet devait être précisé relativement aux obligations du notaire qui ne doivent pas porter atteinte au secret professionnel. Il y est donné suite dans le projet (cf. art. 33 à 35 et le commentaire s'y rapportant dans le message).
- Le statut et le taux (dès 15%) des personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (notamment les concubins) ont été admis par la majorité. Le PS relève avec satisfaction les conditions strictes posées par l'avant-projet (dix ans de ménage commun et même domicile fiscal).

Le PLR se réfère à la motion (151.06) déposée et développée le 27 juin 2006 (*BGC* p. 1539) par les députés Jean-Jacques Collaud et Christiane Feldmann et dont le Conseil d'Etat a proposé le rejet en date du 31 octobre 2006 (*BGC* p. 2658). Le PLR est d'avis que les concubins devraient être exonérés de l'impôt au même titre que les époux et les partenaires de même sexe enregistrés, mais renonce en l'état à formuler une proposition de disposition légale amendée et propose d'adopter un taux fixe de 6% dès cinq ans de ménage commun. La Chambre des notaires propose pour sa part de reprendre la directive du 24 juin 2003 portant sur l'application de l'article 16 let. b du tarif des droits d'enregistrement (RSF 635.2.106).

Le Conseil d'Etat a décidé de maintenir le système de l'avant-projet qui se réfère, à l'instar de la législation bernoise (cf. art. 19 al. 1 let. b de la loi du 23 novembre 1999 concernant l'impôt sur les successions et donations), à des conditions objectives quant à la durée du ménage commun et quant au domicile fiscal, afin de garantir les principes de l'égalité de traitement et de la sécurité juridique, que la directive de 2003 n'est pas en mesure d'assurer.

- La proposition du PS de porter à vingt ans, au lieu des cinq ans retenus (art. 25 al. 2), la période durant laquelle toutes les libéralités intervenues entre le même bénéficiaire et le même donateur ou défunt sont cumulées pour fixer le montant de l'impôt n'a pas été suivie pour des raisons d'ordre pratique et de sécurité juridique. Les exigences de la sécurité du droit commandent en effet que l'on ne puisse pas revenir sur une opération qui s'est déroulée aussi loin dans le temps. Un délai de cinq ans semble en outre suffisant pour éviter que la progression de l'impôt ne soit brisée par le fractionnement des libéralités. Ce délai correspond par ailleurs au délai posé par le droit matrimonial et par le droit des successions pour les libéralités sujettes à réunion (art. 208 al. 1 ch. 1 et 527 ch. 3 CC).
- L'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou culturel, au même titre que celles qui poursuivent des buts d'utilité publique, a trouvé une réponse très favorable, notamment de la part de la Conférence des préfets.

6. INCIDENCES DE LA NOUVELLE LOI

6.1 Incidences financières

Les incidences financières du projet ne sont abordées que sous l'angle de la modification des taux et de l'intro-

duction de la franchise d'impôt sur le montant de 5000 francs. D'autres éléments qui diminuent (déduction des charges et autres déductions objectives admises) ou, au contraire, augmentent (imposition des droits d'habitation et de superficie) les recettes de l'Etat ne sont pas pris en considération, car ils ne sont pas chiffrables. A relever encore que le montant de l'impôt peut varier fortement d'une année à l'autre en raison du caractère aléatoire des successions. Ainsi, les recettes fiscales de l'année 2004 ne sont pas représentatives des recettes moyennes annuelles à cause d'une succession extraordinaire qui a rapporté quelque 6 millions de francs à l'Etat.

Par rapport aux recettes fiscales des années 2002, 2003, 2004 et 2005, les incidences financières du projet pour l'Etat et les communes sont les suivantes:

Pour l'Etat:

Modèles d'imposition	2002 en francs	2003 en francs	2004 en francs	2005 en francs	Variation annuelle moyenne
LE	4'431'082	5'160'939	8'868'738	4'121'883	
LISD	3'557'513	4'047'882	8'148'722	3'510'987	
écart	-873'569 -19.7%	-1'113'057 -21.6%	-720'016 -8.1%	-610'897 -14.8%	-14.7%

Pour les communes:

Modèles d'imposition	2002 en francs	2003 en francs	2004 en francs	2005 en francs	Variation annuelle moyenne
LE	2'954'054	3'440'626	5'912'492	2'747'922	
LISD	2'490'259	2'833'518	5'704'106	2'457'691	
écart	-463'795 -15.7%	-607'108 -17.6%	-208'386 -3.5%	-290'232 -10.6%	-10.4%

Le nouveau système d'imposition génère pour les communes une perte inférieure à celle subie par l'Etat. Les communes sont en effet moins touchées par la diminution des taux. Cela s'explique par le fait qu'elles ont la possibilité de prélever des centimes additionnels à un maximum plus élevé (70% de l'impôt cantonal) que selon le système LE (66,66% de l'impôt cantonal, soit les droits cantonaux + les centimes additionnels cantonaux).

6.2 Incidence sur l'effectif du personnel

Le projet ne nécessite pas de personnel supplémentaire pour les autorités d'application, en particulier pour le Service des impôts sur les successions et les donations. Toutefois, l'application des nouvelles dispositions sont plus contraignantes que celles qui sont en vigueur actuellement dans la LE. Cela tient au fait que les dispositions de la LE manquent de clarté et de précision et laissent un large pouvoir d'appréciation à l'autorité de taxation.

6.3 Incidence sur la répartition des charges entre le canton et les communes

Le projet ne prévoit aucune modification de la répartition des charges entre le canton et les communes.

6.4 Eurocompatibilité

Le projet n'a pas de lien avec le droit communautaire, ni avec les conventions et recommandations du Conseil de l'Europe ou d'autres organisations européennes.

B. COMMENTAIRE DES ARTICLES

Chapitre premier: Dispositions générales

Art. 1 Souveraineté

Cette disposition traite de la souveraineté fiscale et de l'objet de la loi en général. La souveraineté fiscale du canton est expressément mentionnée. Chaque canton jouit de cette souveraineté, sans qu'une loi fédérale particulière ne soit nécessaire, en raison de l'absence de toute compétence constitutionnelle de la Confédération, et par le jeu de l'article 3 Cst. La loi a pour objet l'impôt sur les successions et les donations. Hormis le canton de Schwyz qui ne prélève aucun impôt sur les successions ni sur les donations et le canton de Lucerne qui renonce à imposer la plupart des donations (quelques-unes sont toutefois soumises à l'impôt sur les successions), tous les autres cantons prélèvent un impôt aussi bien sur les successions que sur les donations. L'imposition des donations correspond à un impératif de justice fiscale et est indispensable si l'on veut éviter que les contribuables ne transfèrent leur patrimoine entre vifs afin d'éviter l'impôt sur les successions. C'est d'ailleurs la solution retenue par le législateur fribourgeois qui a refusé de prendre en considération la motion Denis Boivin/Claude Masset (039.03) demandant la suppression de l'impôt sur les donations.

Art. 2

A l'instar de ce que prévoit la LDMG, le projet n'entend pas, dans le but de respecter l'autonomie communale, imposer aux communes l'introduction d'un impôt, raison pour laquelle il leur conserve la faculté de prélever des centimes additionnels communaux (al. 1). Cela dit, si les communes font usage de leur faculté, elles en font obligatoirement usage pour toutes les opérations soumises à un prélèvement d'impôt sur les successions et les donations par l'Etat. Le prélèvement des centimes additionnels communaux est alors lié à celui de l'impôt cantonal (al. 2), les communes ayant uniquement la compétence de fixer le taux de prélèvement de leurs centimes additionnels, dans les limites de l'article 24 al. 1. Ce système, conforme à la situation actuelle (art. 15 al. 1 LICo), n'empêche pas le Conseil d'Etat de contraindre une commune obérée à recourir au prélèvement de centimes additionnels (art. 40 LICo).

Art. 3 Champ d'application

Cette disposition définit le champ d'application de l'impôt sur les successions et les donations. A cet effet, les circonstances de rattachement justifiant l'assujettissement à l'impôt sont définies, et la souveraineté fiscale du canton est délimitée sur le plan intercantonal et international. Les règles dégagées par la jurisprudence du Tribunal fédéral en application de l'article 127 al. 3 Cst (art. 46 al. 2 aCst) concernant l'interdiction de la double imposition, de même que les conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions sont applicables.

L'assujettissement à l'impôt sur les successions et les donations se fonde sur des circonstances de rattachement personnelles ou économiques. S'agissant du rattachement personnel (al. 1 let. a et b), ce sont les faits relatifs – non pas au contribuable – mais au défunt ou au donateur qui sont déterminants. La compétence de prélever l'im-

pôt frappant la fortune mobilière appartient au canton du dernier domicile du défunt ou du donateur au moment de la dévolution pour cause de mort ou de la libéralité entre vifs. Le domicile se définit, pour l'essentiel, d'après les règles du droit civil. Par domicile, on entend ainsi le lieu où la personne (défunt ou donateur) réside avec l'intention de s'y établir durablement (art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. La règle du rattachement au domicile connaît toutefois deux exceptions. D'une part, la lettre a prévoit également, comme circonstance de rattachement, le lieu d'ouverture de la succession. En principe, la succession est ouverte au dernier domicile du défunt (art. 538 al. 1 CC); la mention du lieu d'ouverture de la succession est toutefois nécessaire dans les cas où le dernier domicile du défunt ne peut plus être déterminé avec certitude (par ex. en cas de déclaration d'absence) ou lorsque des faits fondant l'imposition sont attribués à la Suisse dans les relations internationales. D'autre part, pour les immeubles ou les droits grevant de tels immeubles, c'est le lieu de situation qui est déterminant (al. 1 let. c). Dans ce cas, l'assujettissement est fondé sur un rattachement économique, admis de façon générale dans tous les systèmes fiscaux.

Selon l'alinéa 2, la souveraineté fiscale en cas de transfert d'actions d'une société immobilière appartient au canton de domicile du défunt ou du donateur. Actuellement, l'article 4 al. 3 LE assimile aux mutations d'immeubles les transferts d'actions de sociétés immobilières conférant à l'acquéreur la libre disposition juridique ou économique de l'immeuble. Selon cette disposition, la souveraineté fiscale appartient, en cas d'acquisition d'actions à titre gratuit, au canton de situation de l'immeuble. Toutefois, le Tribunal fédéral a jugé que les actions d'une société immobilière sont des choses mobilières et que, dès lors, la souveraineté fiscale appartient au canton de domicile du défunt ou du donateur et non pas au canton du lieu de situation des immeubles (ATF 108 Ia 252; JdT 1984 I 264).

Les alinéas 3 et 4 traitent du droit international. Le principe selon lequel la fortune mobilière est rattachée au domicile – ou siège au regard du droit fiscal – du défunt ou du donateur au moment de la dévolution de fortune est également valable. La souveraineté fiscale ne peut dès lors s'étendre aux biens mobiliers sis dans le canton que lorsqu'une convention internationale en vue d'éviter les doubles impositions confère la souveraineté fiscale au pays du lieu de situation ou de l'établissement stable (al. 3). Tel est le cas pour les conventions de double imposition conclues avec l'Allemagne, l'Autriche, le Danemark, la Finlande, la France, la Norvège, la Suède, les Pays-Bas, les Etats-Unis et la Grande-Bretagne. Soumettre tous les biens mobiliers sis dans le canton à l'imposition irait trop loin. A noter qu'il n'existe pas de convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les donations. Selon l'alinéa 4, les dispositions spéciales de conventions internationales demeurent dans tous les cas réservées.

Art. 4

Cette disposition fixe le point de rattachement à la commune créancière des centimes additionnels en application de l'article 15 LICo. Ainsi, les centimes additionnels sont dus à la commune du dernier domicile du défunt ou du donateur (al. 1; art. 15 al. 3 LICo). La disposition introduit toutefois, conformément à l'article 3 al. 1 let. b, le rattachement au siège du donateur qui ne figure pas à

l'article 15 LICO. S'il s'agit d'une personne sous tutelle, les centimes additionnels ne sont pas dus à la commune du siège de l'autorité tutélaire en application du droit civil (art. 25 al. 2 CC), mais à la commune de son dernier domicile de fait, à l'exclusion de la commune de son dernier séjour, pour autant que ce dernier domicile soit situé dans le canton (al. 2; art. 15 al. 3 LICO). Si une succession, un legs ou une libéralité porte sur un immeuble, les centimes additionnels sont dus proportionnellement à la commune de son lieu de situation (al. 3; art. 15 al. 4 LICO).

Art. 5 Objet de l'impôt

La disposition définit d'une manière générale l'objet de l'impôt sur les successions (al. 1) et l'objet de l'impôt sur les donations (al. 2 et 3).

Alinéa 1

L'impôt sur les successions a pour objet toute dévolution de patrimoine aux héritiers et légataires, et se réfère, comme actuellement, au système de l'impôt sur les parts héréditaires, lequel correspond au régime en vigueur dans la grande majorité des cantons. Ce système permet, contrairement à celui de l'impôt sur la masse successorale, de tenir compte du rapport personnel qui existe entre le bénéficiaire et le défunt, et de fixer la charge fiscale en fonction du degré de parenté et du montant de la part dévolue. Les dévolutions imposables comprennent toute acquisition en vertu du droit successoral, qu'il s'agisse d'une succession fondée sur la loi ou sur une disposition pour cause de mort (testament, pacte successoral ou donation pour cause de mort). Les différentes causes de dévolution sont énumérées à titre exemplatif.

Institution d'héritier

Il y a institution d'héritier lorsque le disposant désigne un ou plusieurs héritiers pour l'universalité ou une quote-part de sa succession.

Legs

Les legs reposent sur une disposition de dernière volonté ou sur un pacte successoral. A l'ouverture de la succession, le légataire acquiert une créance en délivrance du legs envers les héritiers qui en sont les débiteurs. Le légataire obtient ainsi une valeur patrimoniale fondée sur le droit successoral.

Fondation pour cause de mort

Selon les termes de «fondation pour cause de mort», on entend la constitution d'une fondation par disposition de dernière volonté. Cet acte entraîne le transfert pour cause de mort d'un patrimoine et – en tant que dévolution successorale – donne lieu au prélèvement de l'impôt sur les successions.

Substitution vulgaire

La substitution vulgaire est une disposition par laquelle le *de cuius* désigne une ou plusieurs personnes qui recueilleront la succession ou le legs si l'héritier ou le légataire désigné en première ligne prédécède ou répudie.

Substitution fidéicommissaire

La substitution fidéicommissaire est une disposition par laquelle le *de cuius* (A) institue deux héritiers successifs (art. 488 al. 1 CC) ou désigne deux légataires successifs (art. 488 al. 3 CC), le premier, le *grevé* (B), étant tenu de délivrer la succession ou le legs au second, l'*appelé* (C), en principe au décès du *grevé* (B) ou au terme d'un

certain délai fixé par le disposant (ouverture de la substitution). La substitution fidéicommissaire entraîne donc deux dévolutions successives qui toutes deux doivent être imposées. Tant l'héritier ou le légataire *grevé* (B) que l'*appelé* (C) devront s'acquitter d'un impôt sur les successions.

Exemple: A institue son frère B héritier de tous ses biens. A sa mort, sa fortune sera dévolue à son cousin C.

Donation pour cause de mort

La donation pour cause de mort est une donation dont l'exécution est fixée au décès du donateur. En vertu de l'article 245 al. 2 CO, la donation pour cause de mort est soumise aux règles sur les dispositions pour cause de mort. Sa validité est ainsi subordonnée aux règles applicables aux pactes successoraux, en particulier aux exigences concernant la forme de l'acte. Aussi, se justifie-t-il de traiter la donation pour cause de mort comme une dévolution successorale soumise à l'impôt sur les successions.

Alinéa 2

Cet alinéa définit l'objet de l'impôt sur les donations. La notion de donation au sens du droit fiscal doit se comprendre au sens large. Elle se caractérise par les éléments suivants: l'attribution d'un bien provenant de la fortune d'un tiers, le caractère gratuit de cette attribution et l'enrichissement qui doit en découler. L'attribution faite en exécution d'une obligation, même s'il s'agit d'une obligation imparfaite (ex. obligation naturelle déduite du jeu ou du pari, devoir moral consistant à soutenir un proche parent au-delà des exigences légales, dette prescrite), ne constitue pas une donation soumise à l'impôt. Les différentes formes de libéralité sont mentionnées à titre exemplaire.

Affectation de biens à la création d'une fondation ou à une fondation existante

Les libéralités à une fondation sont des donations imposables, lorsqu'elles sont en relation avec la constitution d'une fondation ou qu'elles sont faites à une fondation existante. L'affectation de biens à la création d'une fondation est mentionnée par souci de clarté; elle doit éviter qu'on se demande si les conditions d'une donation imposable sont bien remplies lorsque les biens sont affectés à une fondation à créer, mais qui ne l'est pas encore.

Acte constitutif d'entretien viager ou de rente viagère

L'imposition des libéralités provenant d'un contrat d'entretien viager ou d'un acte constitutif de rentes viagères correspond à la solution actuelle (art. 14 let. g LE).

Acquisition de droits réels restreints ou de droits personnels

Pour les droits réels restreints, des précisions sont apportées à l'article 6 let. a. L'acquisition de droits personnels, par exemple une cession de créance ou une reprise de dette, déclenche l'imposition chaque fois qu'elle constitue une libéralité.

Alinéa 3

Cet alinéa énonce les cas particuliers qu'il y a lieu d'assimiler à des libéralités entre vifs soumises à l'impôt sur les donations. Il en va ainsi notamment de l'avancement d'hoirie et du pacte de renonciation à succession à titre onéreux.

Avancement d'hoirie

Par avancement d'hoirie, il convient de comprendre la libéralité qu'un *de cuius* fait de son vivant à des héritiers légaux en avance sur leur future part successorale. Il s'agit d'une institution qui présente toutes les caractéristiques d'une donation entre vifs, puisque par l'avancement d'hoirie, le donataire acquiert la pleine propriété des biens transférés et peut en principe les garder même s'il renonce à la succession ou répudie. Reporter l'imposition au décès présenterait en revanche des difficultés quant à la détermination de l'assiette fiscale et à l'exécution de la créance d'impôt. L'imposition de l'avancement d'hoirie au titre de l'impôt sur les donations peut certes également présenter des difficultés, lorsque le bénéficiaire de la libéralité est tenu au rapport dans le cadre de la succession. La seule éventualité d'un rapport n'est cependant pas un motif suffisant pour ne pas soumettre l'avancement d'hoirie à l'impôt sur les donations et reporter l'imposition à l'ouverture de la succession. On ignore en effet, au moment de l'avancement d'hoirie, s'il y aura obligation de rapporter ou non; si cette obligation devient effective lors du règlement des droits successoraux, il en sera naturellement tenu compte par une déduction correspondante de l'impôt.

Pacte de renonciation à succession à titre onéreux

Le pacte de renonciation à succession (art. 495 ss CC) conclu à titre onéreux représente un cas particulier de libéralité entre vifs provenant d'un pacte successoral. Celui qui renonce contractuellement à sa future part successorale ne participera pas à la succession du disposant et ne s'acquittera ainsi pas de l'impôt sur les successions. Si le renonçant reçoit une indemnité de la part du disposant pour la renonciation à son expectative, il s'agit d'une donation entre vifs imposable.

Art. 6

Cette disposition énumère les cas particuliers soumis à l'impôt sur les successions et les donations.

Lettre a

L'actuelle LE ne vise que la constitution de droits d'usufruit (art. 4 al. 1 LE). Le projet étend l'imposition à la constitution de droits d'habitation, ainsi qu'à la constitution et la cession de droits de superficie. Cette extension de l'imposition se justifie par souci de parallélisme avec la LDMG qui soumet aux droits de mutation l'acquisition de tels droits lorsqu'elle a lieu à titre onéreux (art. 3 let. b LDMG).

Lettre b

L'imposition de la remise de dette est soumise à la condition que le débiteur soit solvable. Elle suppose en outre qu'il existe une obligation du débiteur au moment de la remise de dette. Ainsi, par exemple, il est exclu que la remise d'une dette prescrite soit imposée. En principe, seule la remise d'une dette privée peut être imposée. En effet, la remise d'une dette commerciale est soumise à l'impôt sur le revenu chez le bénéficiaire; elle ne saurait donc être imposée au titre de l'impôt sur les successions et les donations, sous peine de provoquer une double charge fiscale.

Lettre c

La charge est une disposition de l'auteur de la libéralité qui oblige le bénéficiaire de celle-ci à une prestation en

faveur du donateur ou d'un tiers. Les charges les plus courantes sont l'usufruit, la rente et le droit d'habitation. La charge est indépendante de la valeur des biens transmis. Elle se distingue dès lors de la contre-prestation qui est la caractéristique de l'acte à titre onéreux. La constitution d'une charge n'est soumise à l'impôt que lorsqu'elle procure un avantage patrimonial à un tiers bénéficiaire. Lorsqu'elle est constituée en faveur du donateur, elle ne saurait donc être soumise à l'impôt, car elle ne procure aucun enrichissement au donateur qui ne fait que «retenir» une partie de la donation.

Lettre d

Elle vise les cas où il y a un accroissement de propriété, sans qu'il y ait un véritable transfert du point de vue juridique (par ex. acquisition ou accroissement d'une part de propriété commune, acquisition d'une part supplémentaire lors d'un partage de société simple).

Lettre e

L'imposition concerne les prestations d'assurance sur la vie versées sous forme de capital ou de rente. Afin d'éviter tout risque de double imposition, sont soumises à l'impôt sur les successions et les donations les prestations d'assurance qui ne sont pas imposées au titre de l'impôt sur le revenu. Cela concerne notamment les assurances sur la vie susceptibles de rachat financées au moyen de primes périodiques ou d'une prime unique. Pour l'imposition de la prestation d'assurance, il est sans importance que la préention acquise par le bénéficiaire soit échue ou non. La prestation peut échoir avant ou après le décès du *de cuius*. L'héritier peut aussi n'acquiescer qu'une créance ensuite du décès du *de cuius*, créance qui ne sera pas encore échue lors de ce décès. Dans tous ces cas, l'élément déterminant consiste en l'acquisition du droit à la prestation.

Lettre f

Elle rappelle simplement qu'une imposition peut avoir lieu, indépendamment des formes juridiques choisies pour l'acquisition de droits, lorsqu'on est en présence d'un fait en vue d'éviter l'impôt. Dans un tel cas, en effet, la doctrine et la jurisprudence admettent que, même sans base légale formelle, l'autorité fiscale retienne le résultat obtenu du point de vue économique. Encore faut-il, toutefois, la réunion de trois conditions:

- la forme juridique de l'opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques;
- le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie de l'impôt qui aurait été prélevé si l'affaire avait été réglée normalement;
- la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôt pour le contribuable si le fisc l'admettait.

Si ces trois conditions sont remplies, l'autorité fiscale peut ne pas tenir compte de la forme juridique choisie par le contribuable et se fonder, pour l'imposition, sur les actes qui auraient été choisis par une personne de bonne foi. Il s'agit en fait d'une extension du champ d'application de la loi fiscale. Le choix d'une forme insolite crée d'emblée la présomption que le contribuable cherche à faire une économie d'impôt. Il appartient à ce dernier d'établir que la forme juridique adoptée a été choisie pour d'autres motifs que des considérations fiscales.

Art. 7

La disposition traite du cas de l'acte mixte (donation mixte), soit d'un transfert entre vifs opéré pour partie à titre gratuit et pour partie à titre onéreux. La donation mixte est ainsi un complexe de deux actes juridiques différents, l'un à titre onéreux, une vente, l'autre à titre gratuit, une donation. Sous l'angle du droit fiscal, lorsque l'acte de transfert porte sur un objet mobilier, seul l'impôt sur les donations est prélevé. En revanche, lorsque l'acte porte sur un immeuble, la partie onéreuse donne lieu au prélèvement de droits de mutation selon la LDMG et la partie gratuite au prélèvement de l'impôt sur les donations.

S'agissant de l'imposition de la donation mixte, qu'elle porte sur une chose mobilière ou immobilière, la première question qui se pose est celle de la qualification de l'acte. En matière immobilière par exemple, comme la partie onéreuse de l'acte est soumise à un impôt (droits de mutation) nettement plus favorable que l'impôt sur les donations, l'acte porte souvent l'intitulé «contrat de vente» plus avantageux fiscalement. Cela dit, l'autorité fiscale n'est pas liée par la dénomination (vente ou donation) choisie par le contribuable; cela signifie qu'elle peut s'écarter de la forme juridique retenue par les parties pour leur acte. Ainsi, que l'acte soit intitulé contrat de vente ou donation, il peut présenter les caractéristiques d'une donation mixte. En outre, le projet retient une notion de la donation différente de celle du droit civil, qui règle les relations entre les deux parties au contrat, alors que le droit fiscal ne s'occupe que de la situation patrimoniale du donataire et lui impose une contribution du seul fait qu'il s'est enrichi sans fournir de contre-prestation en cas de donation pure et simple ou de contre-prestation équivalente en cas de donation mixte. Ainsi, seule la notion économique de la donation est déterminante, de sorte que tout acte entre vifs à titre gratuit qui comporte un enrichissement du bénéficiaire doit être considéré comme une donation (D. YERSIN, L'imposition de la donation mixte in *Revue fiscale* 1984 p. 271 ss, 273). Alors que l'acte d'attribution et la gratuité constituent les éléments objectifs de la donation, l'intention libérale en est l'élément subjectif. Elle doit correspondre aux éléments objectifs qu'elle permet de qualifier. Il ne s'agit pas de la volonté exprimée par les parties, comme en droit civil, mais bien de la «cause» juridique de l'acte (D. YERSIN, op. cit., p. 274). Dans cette mesure, le projet, en accord avec la jurisprudence du Tribunal fédéral, fonde l'imposition de la donation mixte sur la disproportion objective entre la prestation et la contre-prestation et non pas sur le fait qu'il y ait une volonté de donation (*Revue fiscale* 1998 p. 677; dans le même sens M. OEHRLI, *Die gemischte Schenkung im Steuerrecht*, Zurich 2000, p. 40 ss ainsi que p. 111 à 143). En pratique et en matière immobilière, l'article 7 doit être interprété en lien avec l'article 17 LDMG dont il est le corollaire. Ainsi, lorsque les prestations convenues semblent ne pas correspondre à une valeur vénale présumée, le Conservateur du registre foncier saisi de l'inscription d'un transfert immobilier devra examiner les «circonstances», soit les faits existant lors de la conclusion de l'acte de transfert. Lorsqu'il existe des circonstances permettant d'objectiver l'intention libérale, l'acte devra être qualifié d'acte mixte. Par exemple, à l'origine d'une donation mixte, il y a fréquemment un lien de parenté ou d'amitié entre les parties. A contrario, lorsque ces «circonstances» ne lui permettent pas de retenir l'existence d'une libéralité, parce que la différence de valeur entre prestation et contre-prestation tire son origine d'une autre «cause» que celle de vouloir faire une libéralité (par

ex. le vendeur n'a pas donné libre jeu au marché [par ex. pas d'annonces] ou il n'y a aucun marché pour l'objet en question), le Conservateur du registre foncier assimilera l'acte à un transfert à titre onéreux dans sa totalité (art. 17 LDMG) et fixera la base de calcul pour l'imposition en application de l'article 12 LDMG et de la jurisprudence du Tribunal administratif (RFJ 1999 p. 155 ss).

Comme la donation mixte se caractérise essentiellement par la disproportion entre la valeur du bien transféré et la contre-prestation, l'évaluation du bien est indispensable. Celle-ci doit permettre d'apprécier l'importance respective des deux composantes de l'acte. Seule la valeur vénale objective – réelle – du bien, c'est-à-dire le prix qui aurait pu être obtenu, dans des conditions normales, d'une tierce personne, doit servir de base à cette estimation. L'examen de la transaction, dans la mesure où il intéresse un tiers, en l'occurrence l'Etat, doit en effet se faire par référence à des valeurs objectives (RFJ 1994, p. 408 consid. 3a; ACCR FR 1987 VI. A N° 4 et les références citées). Il faut ainsi comparer les prestations convenues (prix payé) avec la valeur vénale de l'immeuble, de manière à établir, par différence, l'existence et l'importance de l'éventuelle donation. Cette comparaison permettra au Conservateur d'établir la proportion de la partie onéreuse de l'acte et, par voie de conséquence, celle de la partie gratuite. Ainsi, il y aura donation mixte lorsque, dans l'acte de transfert d'un immeuble instrumenté en la forme d'un contrat à titre onéreux ou à titre gratuit, le prix a été fixé manifestement au-dessous de la valeur réelle du bien cédé, dans l'intention de faire une donation au cessionnaire. Il ne suffit pas, pour qu'il y ait à la fois vente et donation, que le contrat soit simplement très avantageux pour l'une des parties. Il faut encore que le Conservateur puisse constater une disproportion évidente entre le prix et la valeur objective du bien au moment de la cession. La disproportion doit être assez grande pour que les parties, en y apportant une attention suffisante, aient dû en avoir conscience (P.-H. STEINAUER, *Le droit des successions*, Berne 2006, p. 118, n. 34). Sans poser de règle absolue, la disproportion à partir de laquelle la question d'un acte mixte se pose est de l'ordre de 20% (P. CRAUSAZ, *La nouvelle loi fribourgeoise sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG)*, in RFJ 1996 p. 81 ss, p. 93 et les références citées). Lorsque le Conservateur aura qualifié l'acte de donation mixte (et non pas d'acte entièrement à titre onéreux), il imposera alors la partie onéreuse de l'acte selon les règles de la LDMG (prix) et le service des impôts sur les successions et les donations imposera la partie gratuite selon les règles de la LISD.

Exemple de donation mixte d'un immeuble: Par acte intitulé contrat de vente, A vend à son neveu B un immeuble pour le prix de 360 000 francs, moyennant les modalités de paiement suivantes: paiement en espèces par 120 000 francs, reprise de la dette hypothécaire par 160 000 francs et prise en compte de la valeur capitalisée d'un droit d'habitation constitué en faveur de A égale à 80 000 francs. La valeur vénale objective retenue par le Conservateur du registre foncier de l'immeuble s'élève à 600 000 francs et la valeur fiscale à 350 000 francs.

Prix payé:	360 000 francs (120 000 francs + 160 000 francs + 80 000 francs)
Valeur vénale objective:	600 000 francs
Partie onéreuse:	360 000 francs (60% de 600 000 francs)
Partie gratuite:	40% (240 000 francs par rapport à 600 000 francs)

Dans l'exemple choisi, le prix payé, soit 360 000 francs, fait l'objet d'une vente et sera soumise aux droits de mutation en application de l'article 12 LDMG. Quant à la part donnée de l'immeuble qui s'élève à 240 000 francs, elle sera imposée sur la base de la valeur fiscale (art. 11), soit 350 000 francs. L'assiette de l'impôt sur les donations sera donc de 140 000 francs (40% x 350 000 francs).

Le projet renonce à poursuivre la pratique actuelle de la LE, selon laquelle l'assiette de l'impôt sur les donations est déterminée par la valeur fiscale de l'immeuble déduction faite du prix payé. Selon cette pratique, un prélèvement d'impôt sur les donations est ainsi exclu lorsque, comme dans l'exemple, le prix est de 360 000 francs et la valeur fiscale de 350 000 francs. Il s'ensuit que les donations mixtes ne sont presque jamais imposées. Cette pratique ne convainc pas puisqu'elle télescope deux questions: celle de la qualification de l'acte et celle de la base de calcul de l'imposition. On ne saurait en effet exclure l'existence d'une donation mixte pour la seule raison que la valeur fiscale de l'immeuble est inférieure ou égale à son prix de vente. Ainsi, se référer à la valeur fiscale plutôt qu'à la valeur vénale objective – réelle – de l'immeuble, conduit à des incohérences, puisqu'on prétend comparer des valeurs établies selon des critères différents (D. YERSIN, op. cit., p. 276). La solution retenue présente l'avantage de la cohérence et garantit un traitement plus égal entre les contribuables. Le bénéficiaire d'une donation mixte n'est ni avantagé, ni désavantagé par rapport au donataire d'un immeuble entier; il ne l'est pas non plus par rapport à l'acquéreur d'un immeuble à titre onéreux.

Art. 8 Exonérations

Alinéa 1

La disposition énumère les bénéficiaires – personnes physiques ou morales – qui sont exonérés de l'impôt en raison de leur qualité (exonérations subjectives).

La Confédération et ses établissements (let. a) ne sont exonérés que si la législation spéciale le prévoit. Une disposition majeure figure à l'article 62d de la loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA; RS 172.010; anciennement art. 10 de la loi fédérale du 26 mars 1934 sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération: LGar). Cette exonération est conforme au droit en vigueur (art. 76 let. j LE) et correspond à celle prévue aux articles 97 al. 1 let. a LICD et 23 al. 1 let. a LHID.

L'exonération du canton, des communes ou groupements de communes, des corporations ecclésiastiques, des personnes juridiques canoniques reconnues de droit public, ainsi que des autres collectivités territoriales du canton, y compris leurs établissements (let. b, c et d), est conforme au droit en vigueur (art. 76 let. i al. 2 et let. j LE). Cette règle correspond également à celle prévue par les articles 97 al. 1 let. b et c LICD et 23 al. 1 let. b et c LHID.

L'exonération des époux (let. e) a été introduite dans la LE par le législateur de la LDMG (art. 68 al. 2 LDMG et 4 al. 6 LE). Les partenaires enregistrés sont traités au même titre que les conjoints en application de la loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe (loi sur le partenariat; LPart; RS 211.231) et de la loi du 26 juin 2006 inscrivant le partenariat enregistré dans la législation cantonale (RSF 211.2.5), toutes deux entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2007.

La lettre f reprend l'exonération des parents en ligne directe prévue dans la LE depuis son entrée en vigueur le 1^{er} juillet 1934 (art. 4 al. 6 LE).

Alinéa 2

La disposition énonce les bénéficiaires – personnes physiques ou morales – qui sont exonérés de l'impôt lorsque certaines conditions objectives sont remplies.

La lettre a consacré, par souci de coordination avec la LICD et la LHID, l'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou culturel (cf. art. 97 al. 1 let. g et h LICD et 23 al. 1 let. f et g LHID). Elle élargit ainsi le système prévu par l'article 76 let. i al. 2 LE, en ce sens que non seulement les personnes morales qui poursuivent un but d'utilité publique, mais encore celles qui poursuivent des buts de service public ou culturel sont exonérées de l'impôt. Pour que l'exonération soit effective, il suffit que les conditions identiques à celles posées par la LICD et la LHID et nécessaires pour accorder l'exonération soient remplies concrètement au moment de la dévolution.

La lettre b exonère les institutions de prévoyance professionnelle de droit privé ou public qui ont la personnalité juridique, dans la mesure où leurs revenus et leurs éléments de fortune sont exclusivement affectés à des fins de prévoyance professionnelle en application de l'article 80 al. 2 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40), qui exonère également ces institutions des impôts directs des cantons et des communes. Cette exonération est reprise de l'article 76 let. i al. 2 LE et correspond à celle prévue aux articles 97 al. 1 let. e LICD et 23 al. 1 let. d LHID.

Les exonérations prévues aux lettres c, d, e et f ont été introduites dans la LE par le législateur de la LDMG (art. 68 al. 2 LDMG; art. 76 let. a, f et l LE).

La lettre g reprend l'exonération des bénéficiaires en cas de transferts immobiliers déterminés par des opérations d'améliorations foncières, introduite par la loi du 30 mai 1990 sur les améliorations foncières (art. 76 let. e LE; art. 227 de la loi sur les améliorations foncières – RSF 917.1).

La lettre h réserve les cas d'exonération prévus par d'autres dispositions légales. On mentionnera l'article 80 al. 1 de la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (LPGA; RS 830.1).

Alinéa 3

Cet alinéa introduit une exception en raison du caractère non périodique de l'impôt. Le rappel d'impôt est prévu lorsque la condition de l'affectation des biens n'est pas respectée dans un délai de dix ans. En matière d'impôt sur les successions et les donations, il n'est en effet pas possible de prévoir la condition de l'irrévocabilité – pour toujours – de l'affectation des biens meubles ou immeubles au but poursuivi comme pour les impôts directs.

Alinéa 4

Cet alinéa prévoit que, lorsqu'une libéralité est faite par une personne domiciliée dans le canton à une institution sise hors du canton, celle-ci est exonérée de l'impôt pour autant qu'elle le soit dans le canton de son siège ou qu'elle puisse l'être selon le droit fribourgeois. Cette

règle s'explique par le fait que les exonérations de l'article 8 reprennent les exonérations prévues par l'article 97 al. 1 let. a, b, c, e, g et h LICD en application de la LHID. Or, celle-ci impose que les mêmes critères soient appliqués par tous les cantons, ce qui rend obsolète le système des conventions de réciprocité entre les cantons.

Art. 9 Débiteurs ou débitrices

Alinéa 1

La disposition désigne les débiteurs de l'impôt.

Vu la nature de l'impôt, c'est de manière générale, comme dans la LE, le bénéficiaire d'une libéralité entre vifs (let. a) ou l'héritier (let. b) qui revêt la qualité de débiteur de l'impôt et des centimes additionnels communaux. Toutefois, en matière de dévolution pour cause de mort portant sur un legs, le projet ne reprend pas le système de la LE, qui désigne l'héritier comme débiteur de l'impôt dû pour le legs, à charge pour lui de se faire rembourser par le légataire, à moins que l'objet du legs ne soit en la possession du légataire au moment de l'ouverture de la succession (art. 32 LE). Pour des raisons pratiques, le projet confère la qualité de débiteur de l'impôt dû pour un legs à celui qui se trouve enrichi, le légataire (let. b). C'est également la raison pour laquelle le legs est déduit de la masse successorale (art. 20 al. 1 let. c).

En cas de substitution fidéicommissaire, tant le grevé que l'appelé sont les débiteurs de l'impôt sur les successions (let. c). Cette réglementation correspond à la solution retenue dans la plupart des cantons. En effet, la substitution fidéicommissaire suppose deux dévolutions successorales qui se suivent, la première du défunt au grevé, la seconde du grevé à l'appelé. Grévé et appelé seront tous deux imposés sur le montant effectif de la dévolution qu'ils reçoivent, chacun au taux applicable selon son degré de parenté avec le disposant. L'imposition de l'appelé au taux correspondant à son degré de parenté, non pas avec le grevé, mais avec le disposant se justifie par le fait que la cause juridique de la dévolution se trouve dans la disposition pour cause de mort du disposant. L'impôt doit donc être calculé d'après la situation de l'appelé vis-à-vis du disposant.

Le projet s'écarte ainsi du système de la LE, selon lequel la masse successorale n'est imposée qu'une seule fois et selon le degré de parenté le plus éloigné (art. 30 et 31 LE). En effet, selon ce système, le grevé paie l'impôt d'après son degré de parenté avec le disposant (art. 30 LE) et, lorsque c'est l'appelé qui succède, celui-ci doit, après avoir remboursé au grevé l'impôt qu'il a déjà payé, s'acquitter, cas échéant, de la différence s'il est soumis selon son degré de parenté avec le disposant à un impôt plus fort (art. 31 LE). En définitive, seul l'appelé s'acquitte de l'impôt. Ce système se révèle compliqué dans la pratique, notamment par rapport à l'obligation de l'appelé qui doit le plus souvent rembourser l'impôt déjà payé par le grevé non pas à celui-ci, mais à ses héritiers.

Les lettres d et e apportent des précisions en relation avec les droits réels restreints (droits d'usufruit, d'habitation et de superficie) et les prestations d'assurance.

Alinéa 2

En matière de succession fiscale, la disposition fixe, à l'instar de la LDMG (art. 11 al. 3 LDMG) et de la LICD (art. 12 al. 1 LICD), l'étendue de la responsabilité des héritiers. La succession fiscale pourra être mise en œu-

vre pour les libéralités soumises à prélèvement dont le défunt aura bénéficié de son vivant. Elle pourra être mise en œuvre même si la taxation n'a pas encore eu lieu du vivant du défunt: les héritiers seront solidairement responsables pour le paiement une fois la taxation opérée et devenue définitive. Revêtant la qualité de débiteur (cf. note marginale de l'art. 9), ils disposeront à ce titre des voies de droit pour remettre en cause le bien-fondé de la taxation. Afin d'éviter que les héritiers supportent une charge fiscale plus élevée que la valeur des biens dont ils héritent, leur responsabilité est limitée à concurrence de leur part héréditaire. A noter encore que le projet met en place une succession fiscale pour la créance fiscale et ses accessoires (intérêts moratoires), mais non pour les amendes fiscales (art. 59 ss). Il s'agit en effet de s'en tenir au principe de la culpabilité personnelle prévalant en droit pénal et, partant, de ne pas faire payer une amende à une personne qui n'a commis aucune infraction. Cela dit, les héritiers restent punissables en cas de fait personnel (ex. acte de complicité ou d'instigation, art. 63).

CHAPITRE 2: Assiette de l'impôt

Art. 10 En général

Cet article pose le grand principe de la base d'imposition qui est la valeur vénale, comme dans tous les cantons. Cette disposition qui fait défaut dans la loi actuelle d'une manière formelle est ici une fois pour toute consacrée d'une manière générale. La valeur vénale est celle qui est déterminante au moment de la naissance du droit de taxer, soit au moment de l'ouverture de la succession ou au moment de l'exécution de la libéralité (art. 31).

Art. 11 En particulier

Pour les immeubles, le projet maintient l'exception au principe de l'imposition à la valeur vénale. A l'instar de la LE, la base de calcul est la valeur fiscale fixée en application de la LICD par l'autorité compétente (le Service cantonal des contributions) comme pour l'impôt sur la fortune. Les dispositions de la LICD ont été adaptées à la LHID le 1^{er} janvier 2001. A noter que l'harmonisation ne concerne pas seulement la législation, mais aussi la pratique des autorités, qui toutes deux constituent du droit fiscal cantonal (ATF 123 II 588, 592; RDAF 1998 II p. 127, 130).

La valeur fiscale des immeubles non agricoles correspond à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant toutefois être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID et art. 54 al. 1 LICD). En vertu de la délégation de l'article 53 al. 3 LICD, le Conseil d'Etat a donné une définition de cette valeur fiscale qui est, en règle générale, déterminée par la moyenne arithmétique entre la valeur vénale (marchande) et le double de la valeur de rendement (art. 13 al. 1 de l'arrêté du 9 avril 1992 concernant l'imposition des immeubles non agricoles; RSF 631.33). La valeur vénale correspond au prix de vente qui peut être réalisé dans des conditions normales, exclusion faite de circonstances inhabituelles ou de situations personnelles (art. 54 al. 2 LICD et art. 15 de l'arrêté d'exécution susmentionné). Quant aux principes d'estimation de cette valeur, ils ont été largement développés par la jurisprudence du Tribunal administratif en rapport avec la LDMG (RFJ 1999 p. 126; p. 155). La valeur de rendement est déterminée par la capitalisation du rendement brut de l'immeuble (valeur locative fixée conformé-

ment aux art. 1 ss de l'arrêté d'exécution et état locatif; art. 54 al. 3 LICD et art. 14 de l'arrêté d'exécution).

La valeur fiscale des immeubles agricoles est estimée à la valeur de rendement (art. 14 al. 2 1^{re} phrase LHID et art. 55 LICD). Le Conseil d'Etat a fixé les critères d'évaluation de ces immeubles dans son arrêté du 3 février 1987 concernant l'imposition des immeubles agricoles (RSF 631.34).

Depuis l'introduction du système postnumerando annuel en 2001, la fortune imposable se calcule d'après son état et sa valeur à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 16 et 66 al. 1 LHID et art. 67 al. 1 LICD). Ainsi, pour l'impôt sur la fortune, la valeur fiscale des immeubles devrait être au mieux celle existant le 31 décembre de la période fiscale en cours. Pour l'impôt sur les successions et les donations, il se justifie, afin de ne pas retarder la procédure de taxation, de retenir la valeur fiscale valant à la fin de la période fiscale précédant la dévolution ou l'exécution de la libéralité et d'ajouter les éventuelles plus-values, résultant notamment d'un changement d'affectation du terrain, d'une construction ou d'un aménagement intérieur, depuis le 1^{er} janvier de la période fiscale en cours.

Art. 12

L'alinéa 1 règle l'imposition des transferts de biens mobiliers qui font partie de la fortune commerciale. Cet alinéa déroge au principe de l'imposition selon la valeur vénale prévue à l'article 10 et retient que la fortune commerciale des entreprises de personnes (raisons individuelles et sociétés de personnes) est imposée selon la valeur comptable déterminante pour l'impôt sur le revenu (cf. art. 56 al. 1 LICD). Cela tient au fait que l'impôt frappant les transferts d'entreprise est souvent source de difficultés, lorsque les successeurs ne sont ni le conjoint, ni les descendants exonérés de l'impôt.

L'alinéa 2 prévoit purement et simplement de ne pas imposer le mobilier de ménage usuel, par quoi il faut entendre le mobilier de ménage de valeur usuelle, et les objets personnels d'usage courant. Il est en effet judicieux d'adopter une solution semblable à celle prévue par la LICD, qui renonce à soumettre ces biens à l'impôt sur la fortune (art. 56 al. 2 LICD). Quant aux présents d'usage, le projet renonce également à les imposer, afin d'éliminer les cas bagatelles et d'éviter des difficultés de taxation. Par présents d'usage, il faut entendre les cadeaux faits dans une mesure usuelle à une occasion particulière (anniversaire, mariage, fin d'études, nomination, Noël, etc.). Il doit être usuel de faire un cadeau en pareille circonstance et il doit être usuel de faire un cadeau de cette importance. Pour en juger, on tiendra compte de la situation sociale du défunt ou de l'auteur de la libéralité, de son patrimoine et des us et coutumes dans la région (art. 5 al. 2 CC; P.-H. STEINAUER, *Le droit des successions*, Berne 2006, p. 119, n. 181).

Art. 13

Les alinéas 1 et 2 n'introduisent pas une exception à l'imposition selon la valeur vénale (cf. art. 10). D'une part, les titres cotés en bourse (al. 1) sont imposés à leur valeur boursière qui correspond à la valeur vénale. D'autre part, pour les titres qui ne sont pas cotés en bourse (al. 2), il se justifie de les imposer, non pas d'après leur valeur nominale, mais d'après la valeur déterminée par le Service cantonal des contributions qui se réfère aux Ins-

tructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune publiées par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat et par l'Administration fédérale des contributions.

Art. 14

Cette disposition relative à l'imposition des biens immatériels est nouvelle: même si ce genre de biens est déjà imposé actuellement, la LE ne contient aucune règle formelle à ce sujet. La disposition opère un renvoi à l'article 58 LICD, qui prévoit de manière générale l'imposition à la valeur vénale (al. 1), sauf pour les biens appartenant à la fortune commerciale, notamment les biens immatériels, qui sont imposés à la valeur comptable déterminante pour l'impôt sur le revenu (al. 2).

Art. 15

La disposition pose la base de calcul des prestations d'assurance. Si la prestation n'est pas échue au moment de l'attribution de l'assurance, le bénéficiaire obtient une valeur qui correspond, cas échéant, à la valeur de rachat. En revanche, si la prestation d'assurance échoit lors de son attribution, le montant entier de la prestation est pris en considération pour fixer la valeur d'assurance. L'article 15 tient compte de ces principes et comble ainsi une lacune de la loi actuelle qui ne traite que des prestations exigibles au décès en imposant le capital versé au bénéficiaire (art. 14 let. i LE).

Art. 16

Cette disposition règle l'imposition de la substitution fidéicommissaire.

Lorsque la personne grevée est tenue de rendre à l'appel la totalité des biens dévolus, il se justifie d'imposer le grevé comme un usufruitier, c'est-à-dire sur le rendement capitalisé de la succession dévolue (al. 1). Toutefois, au cas où l'appelé ne peut succéder et que le grevé acquiert les biens dévolus à titre définitif, ce dernier devient un véritable héritier ou légataire qui devra s'acquitter de l'impôt ordinaire sur les successions (al. 2). L'impôt qu'il aura déjà payé sur le rendement capitalisé lui sera évidemment porté en déduction.

L'alinéa 3 règle expressément le cas particulier de la substitution fidéicommissaire sur les biens résiduels. Souvent utilisée en pratique, la substitution fidéicommissaire réduite au solde permet au disposant (A) de prévoir que le grevé (B) n'est pas tenu de maintenir l'existence et la consistance de la succession, l'appelé (C) recevant seulement ce qui restera de ces biens au moment de la substitution.

Exemple: A institue son frère B héritier de tous ses biens, savoir 500 000 francs. A la mort de B, ce qui subsistera encore de la fortune de A sera dévolu à son cousin C. Au décès de B, C ne reçoit que 400 000 francs.

Cette forme particulière de substitution, qui n'est pas prévue par le Code civil, n'a pas été envisagée par le législateur de la LE de 1934. Ce n'est en effet que dans les années 70 que le Tribunal fédéral a jugé qu'elle est admise en droit suisse (ATF 100 II 92, JdT 1975 I 558; ATF 102 Ia 418). Il en résulte que l'article 31 LE est inapplicable en pratique. On ne saurait en effet imposer à l'appelé l'obligation de rembourser au grevé l'impôt que celui-ci a payé sur la totalité des biens, alors qu'il n'en a reçu qu'une partie. Le projet y remédie en instaurant un système qui supprime toute inégalité de traitement dans

la mesure où grevé et appelé paient l'impôt sur ce qu'ils reçoivent effectivement. Selon ce système, le grevé est imposé, non pas sur le rendement capitalisé comme dans la substitution fidécommissaire ordinaire, mais sur la valeur des biens dévolus. Ce système tient ainsi compte de la situation du grevé qui peut disposer à sa guise non seulement des revenus de la fortune, mais également de sa substance. Cette solution correspond en tous points à celle retenue par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 25 février 2005 publié in RDAF 2005 p. 209 ss et Revue fiscale N° 9/2005 p. 701 ss.

Quant à l'appelé, il est imposé sur ce qu'il reçoit effectivement comme un héritier ordinaire (al. 4).

Art. 17

La règle de calcul que pose l'alinéa 1 pour les droits d'usufruit et d'habitation, ainsi que les rentes et autres prestations périodiques se retrouve dans la plupart des législations cantonales et également dans la LE pour le droit d'usufruit. La valeur capitalisée des prestations périodiques est déterminante dans ces cas. Cela signifie que cette valeur se détermine d'après la méthode générale appliquée à la capitalisation des rentes. Les tables usuelles en cours dont il s'agit sont actuellement les Tables de capitalisation STAUFFER/SCHAETZLE (actuellement 5^e édition, Zurich 2001). Lorsque le droit est concédé à une personne physique pour une durée indéterminée, il y a lieu d'appliquer les tables de mortalité (espérance de vie). Ces tables de mortalité ne sont en revanche pas utilisables pour une personne morale. Dans ce cas, pour ces droits de durée indéterminée concédés à une personne morale, la disposition ne prévoit pas une limite de capitalisation puisque celle-ci s'opère comme pour une rente perpétuelle (Table de capitalisation STAUFFER/SCHAETZLE N° 48). En revanche, l'alinéa 2 pose une limite générale de capitalisation pour tous les droits, qu'ils soient concédés à une personne physique ou à une personne morale, en ce sens que la capitalisation ne peut dépasser les trois quarts de la valeur déterminante pour le genre de bien sur lequel porte le droit, afin d'éviter le risque que l'imposition ne soit plus lourde que lors de l'acquisition du bien en pleine propriété.

Comme pour la LDMG (art. 16 al. 2 LDMG), la tâche de fixer les taux nécessaires (de rendement, d'intérêt) pour opérer une capitalisation est déléguée au Conseil d'Etat (al. 3). Cette délégation doit notamment permettre une adaptation rapide à l'évolution de certaines données économiques.

Art. 18

Le problème du droit de superficie cédé à titre gratuit réside dans le fait qu'il n'y a pas de rente à capitaliser pour permettre d'établir une base de calcul. L'assiette de l'impôt retenue, savoir la valeur fiscale pondérée en fonction de la durée du droit, tient compte du fait que plus le droit de superficie perdure plus il se rapproche de la pleine propriété. Il s'ensuit que si le droit de superficie est constitué pour la durée de cent ans, la base de calcul équivaudra pratiquement à la valeur fiscale effective puisque le superficiaire aura la quasi propriété de l'immeuble. La base de calcul du droit de superficie s'obtient de la même manière, qu'il s'agisse d'un droit distinct et permanent immatriculé au registre foncier ou d'une servitude et que le droit porte sur un immeuble construit ou non. Le montant imposable se calcule sur la base des dernières Tables de

capitalisation STAUFFER/SCHAETZLE (actuellement 5^e édition, Zurich 2001), en particulier de la table N° 46.

Exemple:

droit de superficie constitué sur un immeuble (terrain + bâtiment) dont la valeur fiscale est égale à **500 000 francs**:

base de calcul si le droit de superficie est constitué pour **15 ans**: 500 000 francs x (1 - 0.4172651) = **291 367 fr. 45** (table 46 au taux de 6%)

base de calcul si le droit de superficie est constitué pour **50 ans**: 500 000 francs x (1 - 0.0542884) = **472 855 fr. 80**

base de calcul si le droit de superficie est constitué pour **99 ans**: 500 000 francs x (1 - 0.0031241) = **498 437 fr. 95**

Art. 19

La disposition prend en compte les situations difficiles dans lesquelles l'autorité de taxation peut se trouver pour opérer une taxation. Cela vaut avant tout pour l'estimation des objets mobiliers, tels les tableaux et autres œuvres d'art.

Art. 20 Déductions objectives

Cette disposition énumère les déductions à prendre en compte lors du calcul de l'impôt sur les successions et les donations.

Alinéa 1

Comme l'impôt sur les successions frappe les dévolutions de fortune nette, il y a lieu de déduire de la masse à partager les dettes du défunt (let. a), les dettes grevant la dévolution (let. b), ainsi que les legs (let. c).

La lettre a prévoit la déduction des dettes dont le défunt répondait personnellement à l'ouverture de la succession. Elles doivent avoir été constituées du vivant du *de cuius*, mais leur échéance n'a pas d'influence sur leur déductibilité, puisqu'elles passent normalement aux héritiers. Ce sont par exemple les dettes hypothécaires, les dettes envers le conjoint survivant découlant de la liquidation du régime matrimonial, les dettes d'impôt sur le revenu et la fortune. Selon l'article 603 al. 2 CC, sont également comprises dans les dettes du défunt les indemnités dues aux enfants et petits-enfants qui ont fourni des prestations au ménage commun qu'ils formaient avec le *de cuius* (art. 334 et 334^{bis} CC - Lidlohn).

La lettre b prévoit la déduction des dettes grevant la dévolution. Il s'agit des diverses dépenses et dettes qui ne sont pas dues par la personne du défunt, mais qui sont causées par le fait même de son décès ou de la dévolution. En revanche, les frais liés au partage sont à la charge des seuls intéressés, à savoir les héritiers, et ne sont pas déductibles. Tous les frais grevant la dévolution réduisent le montant que les héritiers ont à se partager et doivent donc être déduits de la masse successorale. Les frais funéraires recouvrent l'ensemble des dépenses liées aux obsèques et peuvent être déduits forfaitairement, à concurrence de 10 000 francs, ou jusqu'à 15 000 francs au maximum sur présentation de pièces justificatives en application de l'arrêté du 12 janvier 1988 du Conseil d'Etat concernant la déduction des frais mortuaires pour le calcul des droits d'enregistrement (RSF 635.2.15). Quant aux frais de la dévolution, ils recouvrent toutes les dépenses nécessaires

pour que la succession puisse être liquidée conformément à la loi. Parmi ces dépenses, figurent notamment les frais de scellés et d'inventaire, les frais inhérents à l'ouverture de la succession (par ex. les frais d'ouverture de testament), à l'office du juge de paix, à la liquidation officielle, les dépenses de l'administration de la succession, les honoraires de l'exécuteur testamentaire, les frais découlant de la déclaration d'absence, ainsi que les frais de justice et d'avocats engagés par la succession pour faire valoir ses droits (procès). Pour ces derniers en particulier, si seulement certains héritiers engagent un tel procès, dont l'issue n'est susceptible d'affecter que leur propre droit dans la succession, ces frais sont déductibles de la part héréditaire revenant à chaque héritier partie au procès, et non pas de l'ensemble de la succession. Les frais d'entretien des héritiers qui étaient logés et nourris dans la demeure et aux frais du défunt et qui doivent être pris en charge par la succession durant le mois qui suit le décès (art. 606 CC), ainsi que l'indemnité équitable due aux enfants encore en formation ou infirmes (art. 631 al. 2 CC) constituent des dettes de la succession qui doivent également être déduites.

L'acquisition de l'objet du legs (let. c) ne s'opère pas de plein droit. Le légataire n'obtient en effet qu'une créance tendant à la délivrance du legs contre un héritier spécialement désigné par le disposant ou, à défaut, contre les héritiers légaux ou institués (art. 562 al. 1 CC). Le legs constitue dès lors une dette de la dévolution qu'il convient de déduire au même titre que les autres dettes énoncées aux lettres a et b.

Alinéa 2

Lorsque l'objet du legs est grevé d'une dette mise à la charge du légataire, par exemple une dette hypothécaire pour le legs d'un immeuble, il y a lieu de déduire cette dette de la valeur de la libéralité, le légataire ne devant en effet être imposé que sur ce qu'il reçoit effectivement.

En cas de donation pure et simple, les dettes mises à la charge du donataire ont également pour effet de réduire le montant donné, dans la mesure où elles ne constituent pas une contre-prestation (donation mixte; art. 7). Elles doivent donc aussi être portées en déduction de la donation brute.

Alinéas 3 et 4

Ces dispositions règlent le régime des déductions en cas de transfert ou de dévolution d'un bien déjà grevé d'un droit d'usufruit, d'habitation ou de superficie ou d'une autre charge, et en cas de constitution d'un tel droit avec dévolution simultanée de la (nue-) propriété à un tiers. La solution est dans les deux cas identiques: la valeur du droit ou de la charge doit être déduite de la valeur du bien grevé. Il faut en effet tenir compte du fait que le (nu-) propriétaire n'obtient qu'une partie de la fortune, l'autre partie ayant un bénéficiaire distinct (usufruitier, superficiaire, bénéficiaire du droit d'habitation, etc.). Le nouveau propriétaire ne saurait donc être imposé sur la valeur entière du bien.

En revanche, lorsque ces charges sont en relation avec un acte à titre onéreux, elles ont le même caractère que les dettes. Ainsi, en cas de vente d'un immeuble, avec paiement du prix partiellement en espèces et partiellement par constitution d'un droit d'habitation, ce dernier est considéré comme une contre-prestation (mode de paiement).

Art. 21 Répartition

Cette disposition énonce les règles de répartition inter-cantonale des dettes de la succession (al. 1 et 2). Le passif de la succession doit être réparti par rapport à l'actif mobilier et immobilier de la succession. On doit donc procéder à une déduction proportionnelle des dettes lors du calcul de l'impôt sur les successions, comme c'est le cas pour l'impôt sur la fortune. La même règle s'applique lorsque des éléments imposables (immeubles) sont situés dans une autre commune que la commune de domicile du défunt (al. 3).

CHAPITRE 3: Calcul de l'impôt

Art. 22 Déduction personnelle

Le projet introduit une nouveauté en prévoyant un montant exonéré de l'impôt sur les successions ou les donations en faveur de chaque bénéficiaire (al. 1). La franchise a été fixée à 5000 francs au regard des incidences financières que produirait la mise en place d'une franchise plus élevée (cf. ci-dessus sous point A.5, 1^{er} tiret). La franchise (relativement basse) retenue tient également compte du fait que les présents d'usage ne sont pas imposés (art. 12 al. 2) et, partant, ne doivent pas être déclarés. Il s'agit d'une déduction générale qui ne repose pas sur les liens de parenté, au contraire des présents d'usage qui sont en principe fondés sur la parenté ou le parrainage.

Etant donné que l'on accorde une déduction franche d'impôt, il apparaît également justifié de cumuler les libéralités pendant une période de cinq ans (al. 2). On évite ainsi que les donateurs ne divisent les libéralités en parts exonérées pour que l'attributaire échappe à l'imposition. Ce dernier a donc l'obligation de déclarer toutes les libéralités qui ne constituent pas des présents d'usage, ce qui ne devrait en pratique pas poser de difficultés particulières. Les donations entre vifs antérieures à une dévolution successorale sont également cumulées.

Art. 23 Taux

Alinéa 1

Le projet établit un barème progressif en fonction du degré de parenté et du montant de la libéralité selon des tranches de valeurs allant respectivement de 5001 francs à 100 000 francs, de 100 001 francs à 200 000 francs, de 200 001 francs à 500 000 francs et dès 500 001 francs.

Lettres a et b

Pour les membres de la deuxième parentèle (let. a: les frères et sœurs, les neveux et nièces, les petits-neveux et petites-nièces et les descendants des petits-neveux et petites-nièces) et ceux de la troisième parentèle (let. b: les oncles et tantes, les cousins et cousines et les descendants des cousins et cousines), les taux augmentent de 0,25% par tranche de valeur pour atteindre le taux actuel dès 500 001 francs. Ainsi, par rapport au système actuel de la LE, tous ces parents bénéficient, en plus de la franchise d'impôt sur le montant de 5000 francs (art. 22), d'une réduction du taux d'imposition de l'ordre de 0,25% à 0,75% jusqu'à 500 000 francs.

Lettre c

La disposition concerne les autres bénéficiaires ayant un degré de parenté plus éloigné que ceux nommés aux lettres a et b et les non-parents. Parmi ces bénéficiaires, le

projet prévoit un traitement différencié pour les enfants du conjoint ou du partenaire enregistré, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants, ainsi que pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (par ex. les concubins, les partenaires de même sexe non enregistrés, les amis, les employés, les colocataires, etc.).

Pour ces bénéficiaires avec ou sans degré de parenté, le taux d'imposition varie entre 22,00% et 22,75% suivant le montant de la dévolution, sans jamais atteindre le taux de 30% prévu par la LE pour les non-parents (art. 16 let. a Tarif LE). Pour cette catégorie de personnes, la charge fiscale est nettement diminuée.

En outre, parmi ces bénéficiaires, le taux d'imposition est encore inférieur de 7% pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (entre 15,00% et 15,75%) et même de 14,25% pour les enfants du conjoint ou du partenaire enregistré, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants (entre 7,75% et 8,50%).

Alinéa 2

Pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal, l'application du taux n'entre en ligne de compte que s'il s'agit d'une véritable libéralité, assujettie à prélèvement, ce qui n'est en particulier pas le cas en présence d'un revenu imposable (interdiction de double imposition par qualification contradictoire – cf. notamment: art. 17 s. et 25 let. a LICD; art. 320 al. 2 CO; ATF 107 Ia 107, JdT 1983 I 34; ATF 109 II 228, JdT 1984 I 482; RFJ 1999 p. 356 s.). La disposition pose comme autre condition pour bénéficier du taux privilégié que la communauté de vie existe réellement de par sa durée, dix ans, et de par le domicile au regard du droit fiscal. Celui-ci est susceptible de garantir la vie commune, en ce sens qu'il est défini comme le lieu où une personne réside avec l'intention de s'y établir durablement (art. 3 al. 2 LICD). La preuve de la durée du ménage commun incombe au débiteur dès lors qu'il s'agit d'une exception par rapport aux conditions ordinaires de prélèvement (dans le même sens art. 47 let. a CPJA et arrêt du 7 août 2000 du Tribunal fédéral – 2P.76/2000).

Alinéa 3

Pour les associations, fondations et autres personnes morales poursuivant un but idéal et non exonérées selon l'article 8 al. 2 let. a, il se justifie de maintenir le taux fixe de 3% prévu dans la LE.

Art. 24

Le projet maintient le système actuel relatif aux centimes additionnels communaux, dont le taux maximum est légèrement supérieur à celui prévu à l'article 15 LICO (al. 1; cf. ci-devant sous point A.3.1, 3^e tiret).

Les communes sont libres de déterminer elles-mêmes le taux jusqu'au maximum à 70% de l'impôt prélevé par l'Etat. Il est donc nécessaire qu'elles communiquent ce taux à l'autorité de taxation avec la date d'entrée en vigueur (al. 2 et 3). Cela correspond à l'intérêt des communes, créancières fiscales, de même qu'au postulat de la sécurité juridique.

Art. 25 Règles de calcul

Cette disposition fixe quelques règles essentielles pour le calcul de l'impôt. L'alinéa 1 pose le principe que, dans les cas de répartition, l'impôt doit être calculé au taux du montant total des biens dévolus. Ce principe constitue une des règles fondamentales des impôts sur le revenu et sur la fortune et il contribue à la justice fiscale en assurant l'égalité en droit des charges fiscales.

L'alinéa 2 poursuit le même but que l'alinéa 1. Il permet d'empêcher que la progression de l'impôt ne soit brisée par le fractionnement des libéralités en plusieurs montants partiels. L'objection selon laquelle la progressivité des taux selon le montant de la dévolution n'est pas adéquate car elle peut assez facilement être évitée en anticipant et répartissant les donations dans le temps est ainsi écartée.

CHAPITRE 4: Autorités d'application

Art. 26 Autorités

Les organes chargés de l'application de la loi existent et exécutent déjà les tâches qui sont prévues aux articles 27 à 30.

Art. 27 Attributions

Le Conseil d'Etat conserve ses compétences.

Art. 28

Le projet conserve les actuelles compétences de la Direction en charge de l'impôt sur les successions et les donations, c'est-à-dire la Direction des finances (al. 1). Celles-ci correspondent aux compétences qui lui sont attribuées par l'article 26 LDMG (al. 2 et 3).

Art. 29

Le Service, c'est-à-dire le Service des impôts sur les successions et les donations, demeure compétent notamment pour prendre les décisions de taxation et de rappel (al. 1) et pour décider (al. 2), dans la règle au cours d'une procédure de taxation, si l'opération fait l'objet d'une exonération qui n'est pas du ressort de la Direction des finances en application de l'article 28 al. 2 let. b (art. 8 al. 1 et al. 2 let. d à h).

Art. 30

Le service chargé de l'encaissement, c'est-à-dire le Service financier cantonal, conserve sa compétence (al. 1). A l'instar de la LDMG, le projet instaure une base légale pour le prélèvement d'une commission d'encaissement (al. 2). Celle-ci est actuellement prélevée au taux de 2% en application de l'arrêté du 18 décembre 1990 concernant le prélèvement des centimes additionnels dus aux communes en matière de droits d'enregistrement (RSF 635.2.12). A noter que cet arrêté a réduit de 1% le taux antérieur de 3% applicable jusqu'au 31 décembre 1990. Pour des raisons pragmatiques et par souci de coordination avec la LDMG, la possibilité d'accorder des facilités de paiement relève dorénavant de la compétence du Service financier cantonal, et non plus du Service des impôts sur les successions et les donations. Quant à la compétence de requérir au registre foncier l'inscription de l'hypothèque légale garantissant le paiement de l'impôt, des centimes additionnels et de l'intérêt moratoire, elle ressort de l'article 52 al. 2 (al. 3).

CHAPITRE 5: Taxation

Art. 31 Droit de taxer

Cette disposition traite du fait générateur ou de la condition légale nécessaire au déclenchement de l'imposition, soit de la naissance de la créance d'impôt. Elle constitue aussi la base légale concernant le calcul de l'impôt dans le temps. Le moment déterminant doit être, dans tous les cas, celui auquel le bien est transféré au nouvel ayant droit.

La lettre a règle, de manière générale, la naissance de la créance d'impôt, lorsque la dévolution des biens est frappée de l'impôt sur les successions. Le jour déterminant est fixé au moment de l'ouverture de la succession, respectivement au moment de la mort du *de cuius*, soit le moment auquel les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession en droit civil (art. 537 al. 1 et 560 al. 1 CC).

La lettre b règle le cas particulier de la substitution fidéicommissaire lors du transfert à l'appelé. S'agissant du calcul de la créance d'impôt et de la date de sa naissance, seul est déterminant le moment auquel la succession passe du grevé à l'appelé.

La date à laquelle les biens sont dévolus est également déterminante en cas de donation (let. c) et de libéralité soumise à une condition (let. d).

La déclaration judiciaire d'absence (art. 35 CC) a aussi pour effet d'ouvrir la succession et de permettre aux héritiers d'acquiescer les biens «*ipso jure*». Elle est donc assimilée au décès (al. 2). Il est sans importance que, d'après l'article 38 CC, les effets de la déclaration d'absence remontent au jour du danger de mort ou des dernières nouvelles. L'héritier ne peut être enrichi que de la fortune qu'il reçoit au moment de l'acquisition de la succession, c'est-à-dire de la déclaration d'absence. Toutefois, les héritiers peuvent être tenus à restitution, si l'absent réapparaît ou si des ayants droit ont des prétentions juridiques mieux fondées. Dans un tel cas, la taxation peut être corrigée grâce à la révision (art. 48). Il en est de même s'il se révélait que d'autres successions sont intervenues avant la première et qu'un nouvel état de fait devait ainsi être pris en considération.

Art. 32 Impôt sur les successions

La disposition indique quelle est la base nécessaire à la taxation de l'impôt sur les successions. L'inventaire de la succession est en effet une condition de la perception de cet impôt. Il doit être dressé au décès du *de cuius* par les soins du juge de paix dans les deux semaines qui suivent le décès en application des articles 195 al. 1 LICD et 154 al. 1 LIFD (al. 1, 1^{re} phr.) et contenir la totalité de l'actif brut de la masse successorale, ainsi que tous les éléments nécessaires à la taxation (al. 2, 1^{re} phrase), autrement dit renfermer un état aussi complet que possible des biens avec leur estimation. Pour l'établissement de l'inventaire et les règles de procédure, l'alinéa 2 *in fine* renvoie aux dispositions de la LICD, notamment quant aux mesures conservatoires (art. 197 LICD), à l'obligation de collaborer des héritiers, des représentants légaux des héritiers, de l'administrateur de la succession et de l'exécuteur testamentaire (art. 198 LICD) et à l'obligation pour les tiers de renseigner et de délivrer des attestations (art. 199 LICD). Pour le surplus, l'énoncé des articles 195 ss LICD étant identique à celui des articles 154 ss LIFD, le Conseil d'Etat a, dans son arrêté du 20 mars

2001 sur l'inventaire fiscal au décès pris en application de l'article 200 al. 4 LICD, renvoyé à l'ordonnance fédérale du 16 novembre 1994 sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct (Oinv; RS 642.113). En revanche, si les circonstances permettent de présumer que le défunt n'a pas laissé de fortune, il peut être renoncé à établir un tel inventaire (al. 1 *in fine*), le juge de paix devant dans ce cas communiquer au Service une déclaration d'absence de biens.

Art. 33

L'alinéa 1 désigne expressément les personnes tenues de fournir des renseignements et de délivrer les pièces nécessaires pour déterminer l'assiette de l'impôt sur les successions. Il s'agit de tout bénéficiaire d'une libéralité pour cause de mort ou de son représentant ou organe légal. La violation de cette obligation de renseigner est sanctionnée par l'article 59.

Aux termes de l'article 26 al. 1 de la loi du 20 septembre 1967 sur le notariat (LN; RSF 261.1), le notaire doit garder les secrets qui lui sont confiés dans l'exercice de son office, à moins qu'il ne soit légalement tenu de les divulguer. L'obligation de secret du notaire s'étend non seulement à son activité ministérielle, mais encore à ses activités accessoires (M. MOOSER, *Le droit notarial en Suisse*, Stämpfli Editions SA, Berne 2005, p. 111 N° 246). La violation de cette obligation est sanctionnée notamment par le droit pénal (art. 321 ch. 1 CP). Toutefois, le notaire n'est pas lié par le secret professionnel s'il est expressément autorisé ou contraint par la loi de communiquer certains faits (art. 321 ch. 3 CP; art. 26 al. 1 *in fine* LN; M. MOOSER, *op. cit.*, p. 115 N° 256; D. PIOTET, *La responsabilité patrimoniale des notaires et autres officiers publics*, Etude de droit public suisse, Thèse Lausanne 1981, p. 125 et 142). Le droit cantonal peut en effet déroger au principe du secret lorsque la disposition vise sans ambiguïté l'une des professions mentionnées à l'article 321 ch. 1 CP et qu'elle oblige de fournir des renseignements dans un domaine limité (B. CORBOZ, *Les infractions en droit suisse*, vol. II, Stämpfli Editions SA, Berne 2002, p. 653 N° 62). Telle est la solution expressément consacrée par l'alinéa 2. Celle-ci correspond à celle retenue par la législation bernoise (art. 36 al. 3 let. c de la loi du 22 novembre 2005 sur le notariat et art. 26 al. 1 de la loi du 23 novembre 1999 concernant l'impôt sur les successions et donations) et la législation de Bâle-Ville (art. 8 de la loi du 27 avril 1911 sur le notariat). La violation de cette obligation est sanctionnée par l'article 59.

Art. 34 Impôt sur les donations

La disposition prévoit la base nécessaire à l'imposition des donations qui se fonde sur une déclaration d'impôt (al. 1). En matière de libéralité entre vifs, il est en effet indispensable de prévoir l'obligation de déposer une déclaration d'impôt. Le délai est de trente jours à compter de l'exécution de la libéralité. L'obligation d'annoncer spontanément la libéralité appartient au bénéficiaire de cette libéralité ou à son représentant ou organe légal (al. 2, 1^{re} phrase et al. 3). Toutefois, lorsque le bénéficiaire est domicilié hors du canton, l'obligation de déclarer est étendue à l'auteur de la libéralité ou à son représentant ou organe légal (al. 2, 2^e phrase et al. 3). Cette extension de l'obligation de déclarer, qui n'est pas prévue dans la LE, vise à limiter au maximum le nombre de cas susceptibles d'échapper à l'imposition et à garantir l'égalité

de traitement devant l'impôt. La sanction pour la violation du devoir d'annonce dans le délai est prévue à l'article 60 al. 1.

Par ailleurs, le notaire est tenu d'informer les personnes visées aux alinéas 2 et 3 de leur obligation de déclarer. Cette obligation légale entre dans le cadre des obligations prévues à l'article 25 al. 1 et 1^{bis} LN. Comme la taxation dépend éminemment d'une annonce spontanée, il se justifie en effet de prévoir pour le notaire un devoir particulier de diligence dans la même mesure qu'en matière de droits de mutation pour les cas qui dépendent également d'une déclaration spontanée (art. 30 LDMG). Le manquement au devoir d'informer fait l'objet d'une sanction prévue à l'article 60 al. 2.

Art. 35

L'obligation de renseigner en matière d'impôt sur les donations (al. 1) incombe à tout bénéficiaire d'une libéralité entre vifs ou à son représentant ou organe légal. Cette obligation est également imposée à l'auteur de la libéralité ou à son représentant ou organe légal. La violation de l'obligation est sanctionnée, comme en matière de libéralité pour cause de mort, par l'article 59.

L'obligation de renseigner du notaire (al. 2) correspond à celle qui est prévue à l'article 33 al. 2 en matière de libéralité pour cause de mort, dont elle est le pendant. La même sanction est attachée au non respect de cette obligation (art. 59).

Art. 36 Collaboration

La collaboration d'autres autorités doit permettre, pour des raisons d'égalité de traitement, de limiter au maximum le risque que certaines opérations n'échappent à l'imposition et de garantir une taxation aussi complète que possible (al. 1).

L'alinéa 2 est repris des articles 67a LE et 24 al. 2 LDMG, tous deux introduits par la LICD (art. 255 et 256 LICD).

Art. 37 Taxation d'office

La disposition prévoit les cas de taxation d'office. Elle fait référence aux articles qui précèdent et qui énumèrent les obligations auxquelles est soumis le débiteur de l'impôt dans l'accomplissement de ses devoirs fiscaux. La taxation d'office permet par ailleurs d'éviter la prescription du droit de taxer (art. 69).

Art. 38 Délai – Forme

Le bordereau constitue la décision formelle de taxation à l'égard du débiteur. Son établissement et sa notification doivent dès lors respecter certaines règles liées au droit d'être entendu. Lorsque l'ensemble des éléments imposables ne sont pas encore tous connus, notamment en cas de contestation d'une disposition pour cause de mort, une taxation partielle doit être établie. Le but est d'éviter que le droit de taxer ne se prescrive. Le bordereau doit naturellement indiquer que la taxation est partielle.

Art. 39 Exonérations

La disposition règle la procédure à suivre par l'autorité de taxation pour les cas d'exonération dévolus à la Direction des finances (art. 28 al. 2 let. b).

CHAPITRE 6: Voies de droit

Art. 40 à 43 Réclamation

Ces dispositions traitent de la réclamation, soit d'une voie de droit préalable permettant un contrôle interne portant sur l'application de la loi dans un cas concret. Elles concordent avec la législation relative à la juridiction administrative (LOTA et CPJA), tout en tenant compte des particularités de la matière en présence. Une harmonisation est également opérée avec les règles correspondantes contenues dans la LDMG et la LICD, elles-mêmes adaptées à la LOTA et au CPJA (cf. art. 32 ss LDMG et art. 174 ss LICD). La voie de la réclamation sera maintenant prévue formellement contre les décisions relatives à l'intérêt moratoire ou rémunérateur.

A noter que les décisions sur les demandes de facilités de paiement (art. 53 al. 2) ou de remise (art. 55 al. 3) ne sont pas susceptibles de réclamation, ni de recours sur le plan cantonal, ce qui n'exclut pas une demande en révision (cf. é.g. art. 32 al. 2 et 37 al. 2 LDMG ainsi que 211 al. 4 et 212 al. 4 LICD).

Art. 44 à 47 Recours

Ces dispositions concordent aussi avec la législation relative à la juridiction administrative et opèrent aussi une harmonisation avec les règles correspondantes contenues dans la LDMG, la LICD ou la LIAA, et elles-mêmes adaptées à cette législation (cf. art. 37 ss LDMG, 180 ss LICD et 21 ss LIAA).

Art. 48 Révision

La révision est un moyen de droit extraordinaire permettant de faire modifier, en faveur du débiteur de l'impôt, la taxation entrée en force. Actuellement, la révision fait l'objet de l'article 73a LE, selon lequel la procédure de révision est régie par l'application analogique de l'article 41 LDMG qui lui-même renvoie aux dispositions du CPJA (art. 105 ss CPJA). Or, selon le CPJA, seules les autorités de la juridiction administrative sont compétentes pour statuer sur une demande de révision déposée dans le délai de nonante jours (art. 105 et 106 CPJA), alors que les autorités administratives ne peuvent être saisies que d'une demande en reconsidération laquelle peut être déposée en tout temps (art. 104 CPJA). C'est pourquoi, afin d'éviter la problématique liée à l'applicabilité de l'article 104 CPJA (demande en reconsidération en tout temps), le projet prévoit une règle spéciale par rapport au CPJA (art. 7 al. 1 CPJA) et se réfère au système prévu par la LICD, selon lequel la demande de révision présentée dans les nonante jours ou la révision d'office est possible dans tous les cas où les conditions requises sont remplies (art. 188 LICD). La notion de révision au sens du droit fiscal n'englobe ainsi pas la demande en reconsidération du CPJA. Par souci d'harmonisation du système, la LDMG (art. 41) et la LIAA (art. 25) sont modifiées en conséquence.

Les motifs de révision (art. 188 al. 1 LICD), repris tels quels de la LHID (art. 51 al. 1) et de la LIFD (art. 147 al. 1), diffèrent quelque peu de ceux énoncés dans le CPJA (art. 105 al. 1 et 2) pour prendre en compte la spécificité du droit fiscal. La révision est exclue lorsque le requérant aurait déjà pu faire valoir le motif de révision au cours de la procédure ordinaire de taxation (décision de taxation et de réclamation) s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 188

al. 2 LICD). Cette règle s'explique par le caractère subsidiaire de la révision et les exigences de la sécurité du droit; une voie de droit extraordinaire telle que la révision ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les voies de droit ordinaires. La révision peut également être refusée en dépit de la méconnaissance du droit ou en cas de manquements au devoir de collaborer.

Quant au délai, l'article 189 LICD reprend le contenu de l'article 106 CPJA, qui prévoit un délai relatif de nonante jours dès la découverte du motif de révision et un délai absolu de dix ans dès la notification de la décision pour introduire une procédure en révision. Ce sont des délais de péremption qui ne peuvent être interrompus, ni prolongés. Contrairement à l'article 106 *in fine* CPJA, le délai absolu de dix ans s'applique à tous les cas, y compris lorsqu'un crime ou un délit a influencé la décision.

En application de l'article 190 al. 1, la révision d'une décision est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision. Il s'agit donc du Service pour les décisions de taxation et de la Direction des finances pour les décisions sur réclamation, les décisions d'exonération et les décisions sur demande en remise. La révision d'une décision engendre l'annulation de la décision antérieure et la prise d'une nouvelle décision (art. 190 al. 2 LICD). La nouvelle décision doit être munie des voies de droit ordinaires (art. 190 al. 3 LICD). Elle doit être prise conformément aux règles de procédure prévues pour ce type de décision (art. 190 al. 4 LICD). Toutefois, la révision ne déploie pas d'effet à l'égard de l'ensemble de la taxation; elle ne vise que les éléments touchés par le motif de révision. La révision d'une taxation sur un point particulier ne donne pas lieu au réexamen complet de la décision.

CHAPITRE 7: Perception et garantie

Art. 49 Délai de paiement – Intérêt moratoire

L'impôt et les centimes additionnels communaux sont facturés par le Service (art. 29), et leur recouvrement est de la compétence du service chargé de l'encaissement, c'est-à-dire du Service financier cantonal (art. 30).

Ils sont payables dans les trente jours (al. 1) et, lorsque le débiteur est en retard, un intérêt moratoire est dû sans interpellation aux conditions (notamment pour le taux) fixées par la Direction des finances comme c'est le cas pour les impôts cantonaux directs (al. 2 et art. 207 al. 3 LICD).

Art. 50 Somation – Poursuite

La disposition est en harmonie avec les articles 43 LDMG, 28 LIAA et 210 LICD.

Art. 51 Responsabilité

La disposition règle le régime de la responsabilité. Le régime actuel prévu par la LE, selon lequel les héritiers sont tenus solidairement et personnellement responsables sur tous leurs biens de la totalité de l'impôt dû (art. 28 al. 2 LE), n'est pas satisfaisant. Il est préférable d'instaurer la règle communément admise, selon laquelle les héritiers répondent, solidairement entre eux, mais jusqu'à concurrence du montant de leur part héréditaire, du paiement de l'impôt et des centimes additionnels communaux grevant la succession, y compris ceux grevant les legs (al. 1). La règle énonçant que les héritiers doivent l'impôt également pour les légataires en ayant toutefois

un recours contre eux de ce chef est abandonnée, car trop complexe (art. 32 al. 1 et 33 LE). L'alinéa 2 institue une nouveauté par rapport au droit actuel en instaurant un régime de responsabilité solidaire entre le donateur et le bénéficiaire de la libéralité. Cette solution correspond à celle retenue par la majorité des cantons. La règle selon laquelle chaque donataire ne peut être tenu pour responsable du paiement de l'impôt que sur la part lui revenant est en corrélation avec le régime de responsabilité entre héritiers prévu à l'alinéa 1.

Art. 52 Hypothèque légale

L'alinéa 1 réserve l'hypothèque légale comme garantie du paiement de l'impôt, des centimes additionnels communaux et de l'intérêt moratoire. Cette hypothèque légale qui tire son fondement de l'article 836 CC existe sans inscription au registre foncier et prime tous les gages immobiliers inscrits. L'alinéa 1 reprend le contenu de l'article 75 LE et correspond par ailleurs à la solution retenue par la LDMG (art. 44 al. 1 LDMG) ou encore la LIAA (art. 29 LIAA). A la différence de l'intérêt moratoire, l'amende n'est pas un accessoire de la créance fiscale et, par conséquent, son paiement n'est pas garanti par l'hypothèque légale. A relever que, pour des motifs de sécurité dans la tenue des registres fonciers, le projet ne reprend pas le système de la LE donnant la possibilité de subordonner les opérations au registre foncier au paiement de l'impôt (art. 12 LE).

L'alinéa 2 tient compte du fait que l'hypothèque légale existant sans inscription, elle présente l'inconvénient d'être totalement occulte, en particulier pour l'acquéreur de bonne foi de l'immeuble grevé. Pour atténuer la rigueur de la mise en œuvre de l'hypothèque à son égard, la disposition prévoit que, pour les hypothèques d'un montant de 1000 francs au moins, elles ne pourront être mise en œuvre qu'à la condition d'avoir été inscrites au registre foncier dans le délai de six mois dès l'entrée en force de la taxation. Il en résultera ainsi une amélioration de l'effet de publicité du registre foncier. Le seul risque de mise en œuvre de l'hypothèque à l'égard du tiers de bonne foi ne subsistera que durant le délai de six mois. Cette hypothèque légale ne subsistera donc, faute d'inscription, qu'à l'égard du propriétaire débiteur de la créance d'impôt et à l'égard du tiers de mauvaise foi. La solution proposée correspond à celle retenue dans l'avant-projet de révision partielle du Code civil (droits réels immobiliers et droit du registre foncier) à l'article 836 CC et qui a été soutenue par les deux tiers des cantons et la grande majorité des personnes consultées. Par ailleurs, dans la pratique, ce système ne devrait pas occasionner une charge de travail trop élevée puisque selon le Service financier cantonal il est rare que le débiteur, cas échéant après l'ouverture d'une poursuite, ne s'acquitte pas de l'impôt dû dans le délai de six mois. Cette solution facilitera en outre le recouvrement de la créance d'impôt dans les rares cas où l'inscription de l'hypothèque légale sera nécessaire.

Art. 53 Sursis et acomptes

Actuellement, la possibilité d'accorder un sursis au paiement ou d'autoriser des versements par acomptes n'est expressément prévue qu'en cas de succession (art. 26^{bis} LE). Cette possibilité est maintenant expressément étendue aux donations. Une pareille solution a du reste été introduite dans la LDMG (art. 45 LDMG) et correspond à une pratique déjà instaurée, allant également dans le

sens de l'article 123 LP concernant l'octroi du sursis à la réalisation en cas de paiement par acomptes. L'intérêt moratoire étant un accessoire de la créance fiscale, il reste dû en cas de sursis ou de versement par acomptes, comme la créance en capital elle-même (al. 1). L'octroi d'une remise totale ou partielle est naturellement réservé (art. 55).

Art. 54 Dation en paiement

L'introduction légale de la dation en paiement constitue une nouveauté et fait suite à la motion Marc Gobet (124.05) acceptée le 15 février 2006 par le Grand Conseil. Ce mode de paiement est déjà connu dans les cantons de Genève et du Jura et a récemment été introduit dans la législation vaudoise. Par la dation en paiement, le débiteur de l'impôt et des centimes additionnels s'engage, avec l'accord exprès de l'Etat, à acquitter ceux-ci non pas en espèces, mais au moyen de biens culturels, tels que définis à l'alinéa 2, le paiement au moyen d'immeubles étant exclu. Une fois le bien culturel accepté par l'Etat, cette prestation remplace la dette d'impôt et de centimes additionnels avec effet libératoire. Il va de soi que l'Etat versera en espèces les centimes additionnels à la commune créancière. La procédure (expertise, garanties, etc.) sera réglée par le Conseil d'Etat (al. 4).

Art. 55 Remise

Le projet introduit la possibilité d'accorder une remise également en cas de donation, alors qu'actuellement elle n'existe qu'en cas de succession (art. 26^{er} LE). Cette solution coïncide avec celle retenue dans la LDMG (art. 46 LDMG). A relever qu'une remise, accordée totalement ou partiellement, devra obligatoirement être accordée dans la même proportion pour l'impôt et pour les centimes additionnels. Par ailleurs, le projet exclut une remise d'amende. Il faut encore noter que, comme cette disposition figure dans le chapitre de la perception, qui inclut le recouvrement de la créance fiscale, la qualité de «débiteur» est revêtue par toute personne dont le paiement peut être exigé, soit aussi par un tiers propriétaire faisant l'objet d'une mise en œuvre d'hypothèque légale (art. 52).

Les conditions d'octroi d'une remise (al. 1) sont ordinairement rencontrées dans la législation fiscale. Une remise devra avoir lieu de manière d'autant plus exceptionnelle lorsque l'opération imposable a pour effet d'enrichir le débiteur de l'impôt.

La demande en remise ne suspend pas le délai de réclamation (al. 4). Elle ne suspend pas non plus le cours de l'intérêt moratoire, ni, en soi, la procédure d'encaissement. Toutefois, le Service financier cantonal devra pratiquement être avisé de la demande afin d'examiner la situation avant d'envoyer une sommation au débiteur et en arriver à introduire une poursuite à son encontre (art. 50).

Art. 56 Rappel

Le rappel d'impôt est un cas particulier de la procédure de taxation. Il permet une révision en faveur du fisc. Là aussi, les règles retenues par le projet correspondent à celles qui sont habituellement rencontrées dans la législation fiscale (par ex. art. 47 LDMG, 34 LIAA et 192 LICD).

Art. 57 Demande en restitution de l'indu

La solution adoptée s'inspire de la solution actuelle et de celle prévue à l'article 213 LICD. La disposition coïncide avec les articles 48 et 49 LDMG et tient compte du fait que, en la matière comme pour la LDMG, le fondement des prélèvements repose sur des opérations préalables (ex. donation). En conséquence, il est nécessaire de prendre en considération la disparition éventuelle de la cause qui légitime fondamentalement un prélèvement. Encore faudra-t-il que la disparition de la cause corresponde à une situation légalement prévue. La réunion des conditions d'une cause légale d'annulabilité devra donc être prouvée, et la situation juridique antérieure trouver son rétablissement. Si la restitution doit faire l'objet d'une demande, cela n'empêchera pas une restitution d'office dans les cas où le caractère indu serait par ailleurs établi (ex. décision de taxation annulée à la suite d'une réclamation ou d'une révision). A relever que le projet exclut la restitution si l'opération était entachée d'une tromperie à l'égard du fisc, opposant ainsi une forme d'abus de droit (art. 61 al. 1 let. b), et que la demande n'est soumise qu'au délai de péremption de dix ans prévu à l'article 72.

Art. 58 Force exécutoire

Cette disposition est adoptée en raison de l'article 80 LP prévoyant que les arrêtés ou décisions de l'autorité administrative relatifs aux obligations de droit public, auxquels le canton attribue force exécutoire, sont assimilés à des jugements exécutoires (cf. également art. 72 al. 1 CPJA). De tels arrêtés ou décisions constituent des titres de mainlevée définitive d'opposition dans une procédure de poursuite. La disposition correspond aussi à l'une des exigences posées par le Concordat du 28 septembre 1971 sur l'entraide judiciaire pour l'exécution des prétentions de droit public, applicable lorsqu'il s'agit de procéder à une exécution forcée sur le territoire d'un autre canton.

CHAPITRE 8: Dispositions pénales

Art. 59 et 60 Contraventions

Ces dispositions ont trait à des contraventions fiscales, n'entraînant que des peines pécuniaires.

Les articles 59 et 60 sont applicables à ceux qui ne remplissent pas les obligations fixées essentiellement aux articles 32 à 35. Elles ont pour but d'assurer la coopération des personnes auxquelles incombe une obligation prescrite par la loi pour qu'une taxation complète soit établie à temps. En particulier, l'article 59 s'applique non seulement aux obligations prescrites aux articles 33 et 35, mais également aux obligations énoncées aux articles 198 et 199 LICD en vue de l'établissement de l'inventaire officiel de la succession (art. 32 al. 2). Quant à l'article 60, il vise spécialement les obligations contenues à l'article 34.

Art. 61

Cette disposition se rapporte à la soustraction fiscale. Elle tient compte des solutions retenues notamment dans la LDMG (art. 53 LDMG) et la LICD (art. 220 LICD). La compétence de la Direction des finances en matière de soustraction fiscale est maintenue. Comme en matière d'impôts directs, l'expérience démontre que, en cas de soustraction fiscale, il ne se justifie pas de confier l'instruction à un juge pénal comme pour les délits fiscaux

(art. 67). Cette manière de procéder permet une gestion rationnelle et un suivi régulier des dossiers fiscaux.

Pour la restitution d'impôt prévue à l'article 57, la soustraction consiste en ce que le débiteur, au moyen de fausses indications, fait en sorte qu'un montant d'impôt dû et déjà payé lui soit remboursé comme étant non dû. En cas de remise d'impôt (art. 55), il y a soustraction lorsqu'elle a été obtenue au moyen de fausses indications.

En cas de soustraction, le montant maximum de l'amende passe du montant de l'impôt soustrait (art. 39 LE) à deux fois l'impôt soustrait pour mieux tenir compte du fait qu'une soustraction porte également sur les centimes additionnels communaux (art. 61 al. 2). Cet élément est également pris en considération pour fixer la réduction (jusqu'à la moitié de l'impôt soustrait) pouvant avoir lieu en règle générale en cas d'annonce spontanée (art. 61 al. 3). Au demeurant, cette réduction pourrait être supérieure ou inférieure selon les particularités qu'un cas peut présenter (cf. art. 66 al. 2).

Art. 62

Cet article reprend les termes des articles 54 LDMG et 221 LICD. La tentative n'est punissable que si elle est intentionnelle. Le montant de l'amende s'élève aux deux tiers de la peine encourue si la soustraction avait été commise.

Art. 63

La disposition reprend le système des articles 55 LDMG et 39 LIAA, qui vont moins loin que la LICD (art. 222 LICD). L'instigation et la complicité ne sont ici punissables que si la soustraction (acte principal) a été consommée, alors que pour les impôts directs il suffit que l'acte principal consiste en une tentative de soustraction. A noter que l'instigation et la complicité ne sont punissables que si elles sont intentionnelles.

Le montant de l'amende infligée à l'instigateur et au complice n'est pas déterminé directement en fonction du montant d'impôt soustrait. La fixation du montant de l'amende sera fonction de la faute commise par l'instigateur ou le complice, indépendamment de la peine encourue par le débiteur, auteur de la soustraction. L'alinéa 2 prévoit, comme en matière d'impôts directs, la responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt et des centimes additionnels soustraits. Il faut souligner que cette responsabilité solidaire n'est pas un élément constitutif de la sanction pénale, mais une sanction supplémentaire.

Art. 64

Cet article a la même teneur que l'article 223 LICD, lequel reprend le modèle de la LHID (art. 56 al. 4 LHID) qui qualifie cette infraction de soustraction fiscale, et non plus de délit fiscal. Il faut noter que l'auteur doit toujours agir intentionnellement, dans le dessein de soustraire le bien successoral à l'inventaire. La violation par négligence des obligations rattachées à l'inventaire relève de l'inobservation de prescriptions d'ordre au sens de l'article 59. Par «représentant des héritiers», il faut entendre uniquement le représentant légal des héritiers car seul celui-ci est soumis à l'obligation de collaborer inscrite à l'article 198 LICD (art. 32 al. 2). Les tiers sont les personnes soumises à l'obligation de renseigner ou de délivrer des attestations en vertu de l'article 199 LICD (art. 32 al. 2). A noter que le notaire qui revêt la qualité d'exécuteur testamentaire peut entrer en considération

comme auteur de l'infraction. L'alinéa 3 prévoit la punissabilité de la tentative de dissimulation ou de distraction de biens successoraux.

Art. 65

Pour les contraventions commises au profit d'une personne morale (al. 1), le projet adopte les solutions retenues par les articles 56 LDMG et 226 LICD. En matière fiscale, il est justifié et admis de retenir la capacité pénale des personnes morales, notamment en raison des difficultés souvent considérables qu'il y a de découvrir les personnes physiques responsables de l'infraction.

La capacité pénale des personnes morales en cas de participation à la soustraction commise par un tiers (al. 2) est régie selon les articles 55 al. 3 LDMG et 226 al. 2 LICD. Ce sont avant tout des considérations d'égalité devant la loi qui ont présidé à l'adoption de ces dispositions.

L'alinéa 3 établit la punissabilité des organes ou des représentants de la personne morale pour leur participation à une soustraction. Lorsque l'auteur de la soustraction est une personne morale, l'intention ou la négligence ne peuvent exister que vis-à-vis des organes ou des représentants de la personne morale. La poursuite pénale de ces organes ou représentants selon l'alinéa 3 en relation avec l'article 63 ne se conçoit que pour les actes intentionnels, la négligence des participants n'étant pas punissable selon l'article 63.

Art. 66

Cette disposition rappelle des exigences découlant du droit d'être entendu ou encore de la thèse subjective de la culpabilité du droit pénal.

Art. 67 et 68 Délit

Ces dispositions correspondent à celles retenues dans la LDMG (art. 58 et 59 LDMG), la LIAA (art. 43 et 44 LIAA) et la LICD (art. 231 ss LICD), qui ont elles-mêmes été modifiées en ce qui concerne la sanction par la loi du 6 octobre 2006 d'application du code pénal (LACP; RSF 31.1), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007. La sanction pouvant consister en une peine privative de liberté, le juge pénal ordinaire est compétent. L'usage de faux en cas de tentative de soustraction est sanctionné par la même peine. Cela résulte expressément de la formulation: «Celui qui, dans le but de commettre [...]». En ce qui concerne la participation à ce délit fiscal, les articles 24 et 25 du code pénal sont applicables (art. 68 al. 2). Il en résulte que les formes de participation (instigation et complicité) entraînent en principe la même peine que celle infligée pour le délit principal.

CHAPITRE 9: Prescription et péremption

Art. 69 à 73 Impôt et centimes additionnels

Art. 74 et 75 Infractions

Le projet fixe des délais de prescription, interruptibles, et des délais de péremption, qui correspondent à une extinction absolue d'un droit. La nature respective de ces délais ressort expressément du texte, de manière à répondre au postulat de sécurité juridique.

La nature et la durée des différents délais sont les mêmes que celles qui ont été retenues par la LDMG (art. 60 à 66 LDMG) et la LIAA (art. 7 al. 1 et 3, 32, 33 al. 3, 34 al. 2,

45 et 46 LIAA). Pour le droit de taxer (art. 69) et le droit de procéder au rappel (art. 70), le projet retient (comme la LDMG et la LIAA) un délai absolu de dix ans pouvant toutefois atteindre quinze ans en cas de soustraction ou de fraude (art. 69 et 70, en relation avec l'art. 74 al. 2).

Pour la suspension et l'interruption de la prescription, le projet (art. 73) opère un renvoi à la LICD de 2000 adaptée à la LHID (art. 151 al. 2 et 3 LICD).

CHAPITRE 10: Dispositions finales

Art. 76 Droit transitoire

Selon le principe de la non-rétroactivité, les dispositions matérielles de la LE restent applicables pour les successions ouvertes et les libéralités exécutées avant l'entrée en vigueur de la présente loi (al. 1).

L'alinéa 2 règle le droit transitoire formel. On appliquera ici les nouvelles dispositions relatives à la procédure de taxation et à la perception de l'impôt.

Pour les sanctions, l'alinéa 3 reprend la règle, connue en droit pénal ordinaire, en vertu de laquelle les infractions doivent être jugées selon la loi la plus favorable à l'accusé (*lex mitior*).

Art. 77 Modifications

Le taux des centimes additionnels communaux (70%) étant intégré dans la loi sur l'impôt sur les successions et les donations (art. 24 al. 1) comme c'est le cas pour la LDMG (art. 22 al. 1 LDMG), il se justifie de modifier dans ce sens l'article 15 al. 1 LICo.

Art. 78

Les modifications de la LDMG portant respectivement sur les articles 28 al. 3, 32 al. 2, 33, 42 al. 2, 44 al. 2 et 46 al. 3 LDMG opèrent une harmonisation avec le système mis en place par le projet pour la perception et la garantie (art. 30 al. 3, 49 al. 2, 52 al. 2 et 55 al. 3) et les voies de droit (40 al. 2). Les articles 41 et 63 LDMG sont unifiés par rapport au projet (art. 48 et 72) et à la LICD (art. 188, 189 et 190 LICD) en ce qui concerne la révision des décisions entrées en force. Par ailleurs, l'occasion est saisie de remplacer la dénomination de services financiers par celle de service chargé de l'encaissement (art. 24 al. 1 let. d, 28 al. 1, 2 et 3, 42 al. 1 et 43 al. 1 LDMG).

Art. 79

Les modifications de la LIAA portant respectivement sur les articles 14 al. 2 et 29 al. 2 (nouveau) LIAA opèrent, comme pour la LDMG, une harmonisation avec le système mis en place par le projet pour la perception et la garantie (art. 30 al. 3 et 52 al. 2). Les articles 25 et 33 al. 3 LIAA sont unifiés par rapport au projet (art. 48 et 72), à la LICD (art. 188, 189 et 190 LICD) et à la LDMG (nouveaux art. 41 et 63 LDMG) en ce qui concerne la révision des décisions entrées en force. Par ailleurs, l'occasion est saisie de remplacer la dénomination de services financiers par celle de service chargé de l'encaissement (art. 10 al. 1 let. d, 14 al. 1 et 2, 26 et 28 al. 1 LIAA).

Art. 80 Abrogations

La loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement, le tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement, ainsi que

la directive du 24 juin 2003 portant sur l'application de l'article 16 let. b du tarif des droits d'enregistrement sont abrogés et remplacés par la nouvelle loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD).

Nous vous invitons à adopter ce projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD).

Annexe: table des abréviations

TABLE DES ABRÉVIATIONS

ACCR FR	Arrêts de la Commission de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg
aCst	Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 29 mai 1874
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
BGC	Bulletin des séances du Grand Conseil
CC	Code civil suisse, du 10 décembre 1907 – RS 210
CPJA	Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative – RSF 150.1
CO	Code des obligations, du 30 mars 1911 – RS 220
CP	Code pénal suisse, du 21 décembre 1937 – RS 311.0
Cst	Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 18 avril 1999 – RS 101
JdT	Journal des tribunaux
LDMG	Loi du 1 ^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers – RSF 635.1.1
LE	Loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement – RSF 635.2.1
LHID	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – RS 642.14
LIAA	Loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole – RSF 635.6.1
LICD	Loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs – RSF 631.1
LICo	Loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux – RSF 632.1
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – RS 642.11
LN	Loi du 20 septembre 1967 sur le notariat – RSF 261.1
LOTA	Loi du 24 avril 1990 d'organisation du Tribunal administratif – RSF 151.1
LP	Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite – RS 281.1
Oinv	Ordonnance fédérale du 16 novembre 1994 sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct – RS 642.113
RDAF	Revue de droit administratif et fiscal
RFJ	Revue fribourgeoise de jurisprudence
RSF	Recueil systématique de la législation fribourgeoise
RS	Recueil systématique du droit fédéral
Tarif LE	Tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement – RSF 635.2.10