



Impôt sur les gains immobiliers

Succession, avancement d'hoirie et donation (art. 43 al. 1 let. a LICD)

1. Bases légales

Selon l'art. 43 al. 1 let. a LICD, l'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation.

2. Conséquences du report de l'imposition

Le report de l'imposition a comme conséquence que l'aliénateur ne doit pas acquitter d'impôt sur le gain immobilier. Toutefois, la plus-value sur l'immeuble qui en résulte est imposable pour l'acquéreur s'il le vend par la suite au moyen d'une aliénation imposable. En effet, en cas de vente, la détermination du gain et le calcul de l'impôt se baseront sur la mutation antérieure, et non pas sur la mutation lors de laquelle il a lui-même acquis l'immeuble. En d'autres termes, sur le plan de l'impôt sur les gains immobiliers, la mutation privilégiée est traitée comme si elle ne s'était pas produite. Le nouveau propriétaire foncier marche sur les traces de son prédécesseur en droit et reprend le gain accumulé pendant la durée de sa possession, la charge fiscale latente y relative, ainsi que sa durée de possession.

3. Les différents états de faits

3.1. Succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs)

La notion de succession regroupe trois états de faits distincts: la dévolution d'hérédité, le partage successoral et le legs.

Dans le cas normal, la succession déclenche deux transferts de propriété. La propriété de la succession, donc aussi celle touchant les immeubles qui en font partie, passe d'abord aux héritiers. Ceux-ci acquièrent la propriété foncière commune (art. 560 CC). Ce processus s'appelle la dévolution d'hérédité. Le deuxième transfert de propriété a lieu avec le partage successoral. Ce n'est qu'à ce moment que les divers immeubles passent aux héritiers respectifs.

Est réputée partage successoral toute dissolution d'un rapport de propriété commune trouvant son origine dans la dévolution d'hérédité. En règle générale, l'hoirie parvient à son terme par le partage successoral. Les divers immeubles que celle-ci a acquis en main commune avec le décès du testateur sont transférés dans la propriété exclusive des différents héritiers.

Avec le legs, le testateur attribue au légataire un avantage patrimonial à titre gratuit sans l'instituer héritier (art. 484 ss CC). Avec le décès du testateur, la personne gratifiée n'acquiert donc pas directement la propriété de l'immeuble qui lui est attribué, mais uniquement une action personnelle pour le transfert dudit immeuble à l'encontre des débiteurs du legs (art. 562 CC).

L'hoirie est une structure transitoire destinée à la liquidation, qui n'est en principe pas adaptée à la poursuite conjointe d'autres objectifs. Si les héritiers aspirent à un but commun durable qui s'éloigne de la simple administration des biens successoraux, l'hoirie fait place à une société simple.¹ Dans ce cas, la dissolution de la société simple n'est plus privilégiée fiscalement.

Le partage de la succession entraîne la dissolution de l'hoirie (rapport de propriété commune). Le partage peut s'effectuer de la manière suivante :

a. Partage réel

Les biens immobiliers sont cédés à un ou plusieurs héritiers en tant que propriété exclusive, copropriété ou propriété commune. Les plus-values par rapport aux autres héritiers sont compensées par des paiements en espèces. L'impôt sur les gains immobiliers est différé. Dans le cas d'une revente ultérieure par l'héritier reprenant, la précédente aliénation imposable est déterminante pour fixer les dépenses d'investissement et la durée de possession.

Exemple:

Lors de son décès en 2016, la fortune d'A se compose comme suit :

- Immeuble à Fribourg : valeur vénale frs. 900'000 (acheté en 2010 pour frs. 800'000.-)
- Dettes hypothécaires : frs. 100'000.-
- Avoir en espèces : frs. 400'000.-

Les deux héritiers B et C décident de partager l'héritage comme suit : B reprend l'immeuble, y compris l'hypothèque. C reprend les liquidités. B verse également à C une soulte d'un montant de frs. 200'000.-.

En 2018 B décide, de vendre l'immeuble pour le prix de frs. 1'000'000.-.

L'impôt sur les gains immobiliers se calcule comme suit :

Prix d'aliénation	frs.	1'000'000.-
Coût d'investissement	frs.	<u>800'000.-</u>
Gain imposable	frs.	200'000.-

Durée de possession de 2010 à 2018 = 8 ans

Taux d'imposition : 16%

Impôt sur les gains immobiliers (sans commune): 16% de frs. 200'000.- = frs. 32'000.-

Le report d'impôt est également accordé dans le cas d'un partage partiel d'une succession. Il y a **partage partiel** d'une succession, par exemple, lorsque des héritiers individuels sont compensés par des biens immobiliers et qu'ils quittent ainsi l'hoirie (partage subjectif de la succession) ou lorsque seuls les biens individuels sont partagés entre les héritiers et que la communauté des héritiers reste inchangée dans son existence (partage objectif de la succession). Dans les deux cas, le partage de la succession est considéré comme achevé en ce qui concerne les biens distribués. La revente subséquente de ces biens à un cohéritier n'a plus lieu dans le cadre du partage de la succession, c'est pourquoi le report d'impôt ne pourra plus être accordé.

¹ Cf. ATF 2A.433/2004, cons. 3.1.

b. Transformation de propriété commune en copropriété

Le report d'impôt est accordé en cas de transformation des biens détenus par les héritiers en propriété commune en parts de copropriété et l'attribution de ces parts aux héritiers. Toutefois, le partage de la succession est réputé achevé en ce qui concerne les biens concernés. Une revente ultérieure de la part de copropriété à un cohéritier n'a donc plus lieu dans le cadre du partage de la succession, d'où l'impossibilité d'accorder un report d'impôt.

Exemple :

A sa mort, A était propriétaire d'un immeuble à Fribourg. Les deux héritiers B et C décident de partager l'héritage comme suit : La propriété du bien immobilier est divisée en deux parts de copropriété et inscrite au registre foncier en conséquence. Un report d'impôt est accordé pour cette mutation (partage successoral).

Quelque temps plus tard, B décide de vendre sa part de copropriété à C. Cette vente n'a plus lieu dans le cadre du partage successoral. L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas différé.

c. Vente à un tiers et partage du produit entre les héritiers

La vente d'un bien par l'hoirie à un non-héritier n'équivaut pas au partage d'une succession et est donc soumise à l'impôt sur les gains immobiliers. Dans ce cas, l'hoirie dans son ensemble est imposable.

d. Vente aux enchères (art. 612 al. 3 CC)

Si une vente aux enchères selon l'art. 612 al. 3 du Code civil suisse est ordonnée dans le cadre de la procédure de répartition successorale et que le bien est acquis par un héritier, l'impôt sur les gains immobiliers est différé. Si, par contre, un non-héritier acquiert le bien, la vente est assujettie soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.

L'apport à la succession de biens immobiliers, reçus du vivant du testateur, pour compenser les prétentions successorales (art. 626 et 628 al. 1 CC) et la cession ultérieure à la propriété exclusive d'un (autre) héritier constituent des transferts de propriété privilégiés fiscalement résultant du partage successoral.²

3.2. Avancement d'hoirie

« ...sont considérés comme avancements d'hoirie tous les actes juridiques par lesquels l'aliénateur cède un immeuble en renonçant à toute contre-prestation ou en acceptant une contre-prestation manifestement réduite, en raison du fait que l'acquéreur sera, de façon quasi-certaine, bénéficiaire de la succession. Au sens de cette définition, sont considérés en principe comme des bénéficiaires quasi-certains de la succession, les héritiers réservataires et les héritiers institués par pacte successoral. Toutefois, et toujours selon cette définition, ne sont pas des avancements d'hoirie les aliénations faites en faveur d'un tel héritier lorsque la contre-prestation est l'égale de celle qui aurait été exigée d'un tiers quelconque. »³

Un transfert de biens immobiliers justifiant le report d'impôt est donc aussi possible si le transfert n'est que partiellement gratuit (avancement d'hoirie mixte). La reprise des hypothèques, la création

² Cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 N 178

³ Arrêts de la Commission de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg (ACCR FR) 1978-1986, IV. B N° 1 cons. 3b avec références ; aussi ACCR FR 1978-1986, IV. B N° 2, cons. 1a (en allemand)

d'un droit d'habitation ou d'un entretien viager en faveur des parents peuvent être considérés comme des contre-prestations possibles⁴. « Et ce n'est que si la contre-prestation se situe de manière essentielle et manifeste au-dessous de la valeur vénale (objective) de l'immeuble transféré que l'on se trouvera en présence d'une aliénation à titre partiellement gratuit justifiant la prorogation de l'imposition. L'on pourra admettre, en règle générale, que tel est le cas si la contre-prestation reçue (...) se situe en dessous du 80 % de la valeur vénale de l'immeuble. »⁵ Dans le cas contraire, l'impôt sur les gains immobiliers sera prélevé. Les paiements compensatoires aux cohéritiers ne sont pas pris en compte dans le calcul des contre-prestations.

Exemple 1 :

A transfère son immeuble à sa fille B (coûts d'investissement : frs. 500'000 ; valeur marchande estimée au moment du transfert : frs. 900'000). En même temps, il inscrit au registre foncier un droit d'habitation en sa faveur. Ce droit d'habitation a une valeur capitalisée de frs. 200'000. La fille reprend également l'hypothèque de Frs. 600'000. Etant donné que la contre-prestation est ici supérieure à 80% ($[\text{frs. } 600'000 + \text{frs. } 200'000] / \text{frs. } 900'000$), il n'y a pas d'avancement d'hoirie mixte. L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas différé, le bénéfice imposable s'élève à Frs. 300'000 (Frs. 600'000 + Frs. 200'000 moins coûts d'investissement de Frs. 500'000).

Exemple 2 :

A transfère son immeuble à sa fille B (coûts d'investissement : frs. 500'000 ; valeur marchande estimée au moment du transfert : frs. 1'000'000). La fille reprend également l'hypothèque de Frs. 600'000. En plus, elle doit payer la somme de frs. 100'000 à ses parents et fr. 150'000 à son frère C (cohéritier). La différence restante de frs. 150'000 par rapport à la valeur vénale est pris en compte comme avancement d'hoirie. Etant donné que la contre-prestation est ici inférieure à 80% ($[\text{frs. } 600'000 + \text{frs. } 100'000] / \text{frs. } 1'000'000$), il s'agit d'avancement d'hoirie mixte. L'impôt sur les gains immobiliers est différé.

En cas d'avancement d'hoirie mixte, prorogé d'impôts, l'héritier reprend les charges fiscales latentes de son prédécesseur. Lors de la vente de l'immeuble hérité, ce sera la précédente aliénation imposable qui sera déterminante pour fixer les dépenses d'investissements. La contre-prestation payée par l'héritier (p. ex. reprise des dettes hypothécaires) ne sera pas prise en considération, même si celle-ci est supérieure aux dépenses d'investissement du prédécesseur.⁶

Exemple :

A transfère son immeuble à sa fille B (coûts d'investissement : frs 500'000, valeur marchande estimée au moment du transfert : frs. 900'000). La fille reprend également l'hypothèque de frs. 600'000. Comme la contrepartie est inférieure à 80%, l'impôt sur les gains immobiliers est différé. B revend l'immeuble un an plus tard pour frs. 950'000. Le bénéfice imposable s'élève à frs. 450'000 (frs. 950'000 – frs. 500'000).

Si plusieurs héritiers potentiels ont conjointement acquis un bien immobilier par avancement d'hoirie en société simple, propriété commune, cette transaction n'est pas assimilée à un partage. Par contre,

⁴ Cf. RUMO, Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg, p. 144, avec références

⁵ Arrêts de la Commission de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg (ACCR FR) 1978-1986, IV. B N° 1, cons. 5 ; aussi ACCR FR 1990, IV. B N° 1 (en allemand)

⁶ Cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op.cit., § 216 N 185

elle le sera en cas d'acquisition en propriété exclusive ou en copropriété. Dans ces derniers cas, le partage ultérieur entre les héritiers (cession de part/s entre les cohéritiers) n'est donc plus privilégié fiscalement pour les immeubles concernés. En revanche, si, les futurs héritiers acquièrent les biens en propriété commune, le règlement subséquent entre eux doit être privilégié comme un partage de la succession⁷ (imposition différée selon art. 43 al. 1 let. a LICD). Il est recommandé d'insérer un paragraphe dans le contrat d'avancement d'hoirie afin de rendre attentif le reprenneur de l'immeuble que l'impôt sur les gains immobiliers va être différé et que dès lors il reprend aussi l'impôt latent de son prédécesseur.

Exemple:

Selon l'art. 43 al. 1 let. a LICD l'imposition sur les gains immobiliers est différée en cas d'avancement d'hoirie. Cela signifie qu'en cas de vente ultérieure de la propriété, la valeur de cession convenue aujourd'hui n'est pas considérée fiscalement comme étant le prix d'achat. Les éventuelles charges latentes sont à la charge de l'acquéreur.

3.3. Donation

La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation correspondante (art. 239 CO). Si une personne transfère un bien à une autre personne sans contrepartie, aucun gain imposable n'est réalisé et donc imposé. Toutefois, comme il s'agit d'un report d'impôt, l'acquéreur reprend les coûts d'investissement (cf. art. 46 al. 2 LICD) et la durée de possession du donateur (cf. chiffre 2 ci-dessus).

Dans la mesure où une attribution est faite en partie seulement à titre gratuit, l'on parle de donation mixte. Celle-ci est traitée de la même manière qu'une donation pure et simple en ce qui concerne les impôts sur les gains immobiliers du Canton de Fribourg. Le report d'impôt est également accordé si le donateur a réalisé un bénéfice⁸. Comme dans le cas d'un avancement d'hoirie, le transfert d'un bien immobilier est généralement considéré comme à titre partiellement gratuit si la contrepartie ne dépasse pas 80% de la valeur vénale de l'immeuble⁹. Si cette condition n'est pas remplie, une cession imposable est supposée.

En ce qui concerne les conséquences fiscales en cas de revente du bien par le donataire, il est fait référence à ce qui a été dit en cas d'avancement d'hoirie.

Exemple :

A transfère son immeuble à sa compagne B (coût d'investissement de frs. 500'000, valeur vénale au moment du transfert : frs. 900'000). B reprend également la dette hypothécaire de frs. 600'000. Comme la contrepartie est inférieure à 80%, l'impôt sur les gains immobiliers est différé. Un an plus tard, B vend l'immeuble pour frs. 950'000. Le bénéfice imposable s'élève à frs. 450'000 (frs. 950'000 – frs. 500'000).

⁷ Cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op.cit., § 216 N 187 avec références; voir aussi ATF 2A.402/2002

⁸ Cf. Arrêts de la Commission de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg (ACCR FR) 1978-1986, IV. B N° 1, cons. 4

⁹ Cf. Arrêts de la Commission de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg (ACCR FR) 1978-1986, IV. B N° 1, cons. 5

Fribourg, 8 mai 2019/RG, mod. août 2023