



UNIVERSITÉ DE FRIBOURG
UNIVERSITÄT FREIBURG

Journée de droit successoral 2020

Maryse Pradervand-Kernen
Michel Mooser
Antoine Eigenmann
(éd.)



Stämpfli Editions

Cet ouvrage rassemble les contributions présentées lors de la Journée de droit successoral du 16 janvier 2020. Dans l'esprit d'une formation continue de caractère général en droit successoral, cette journée s'adressait à l'ensemble des juristes intéressés par le droit des successions. Elle s'inscrivait dans le cadre de la formation continue des avocats spécialistes FSA en droit des successions, organisée par les Facultés de droit de Lausanne, Fribourg et Neuchâtel.

Les thèmes abordés lors de cette journée étaient les suivants :

- Partage successoral et fiscalité (Bastien Verrey)
- Le conflit d'intérêts en matière successorale (Nicolas Gillard)
- Le legs de valeurs hors succession (Denis Piotet)
- La succession insolvable (Michel Mooser)
- La médiation successorale (Birgit Sambeth Glasner)
- Les règles légales ou volontaires de partage (Paul-Henri Steinauer)
- Revue de jurisprudence (David Regamey)

Maryse Pradervand-Kernen
Michel Mooser
Antoine Eigenmann
(Editeurs)

Journée de droit successoral 2020

Contributions de

Bastien Verrey
Nicolas Gillard
Denis Piotet
Michel Mooser
Birgit Sambeth Glasner
Paul-Henri Steinauer
David Regamey



Stämpfli Editions

Ce livre est protégé par le droit d'auteur. Toute forme de distribution à des tiers (à titre onéreux ou gratuit) est interdite. Le fichier contient un filigrane caché dans lequel les données de téléchargement sont stockées.

Information bibliographique de la Deutsche Nationalbibliothek

La Deutsche Nationalbibliothek a répertorié cette publication dans la Deutsche Nationalbibliografie; les données bibliographiques détaillées peuvent être consultées sur Internet à l'adresse <http://dnb.d-nb.de>.

Tous droits réservés, en particulier le droit de reproduction, de diffusion et de traduction. Sans autorisation écrite de l'éditeur, l'œuvre ou des parties de celle-ci ne peuvent pas être reproduites, sous quelque forme que ce soit (photocopies, par exemple), ni être stockées, transformées, reproduites ou diffusées électroniquement, excepté dans les cas prévus par la loi.

© Stämpfli Editions SA Berne · 2020
www.staempfliverlag.com

E-Book ISBN 978-3-7272-8902-6

Dans notre librairie en ligne www.staempflishop.com,
la version suivante est également disponible :

Print ISBN 978-3-7272-8901-9

printed in
switzerland



Avant-propos

Cet ouvrage rassemble les contributions présentées lors de la Journée de droit successoral du 16 janvier 2020. Dans l'esprit d'une formation continue de caractère général en droit successoral, cette journée s'adressait à l'ensemble des juristes intéressés par le droit des successions. Elle s'inscrivait dans le cadre de la formation continue des avocats spécialistes FSA en droit des successions, organisée par les Facultés de droit de Lausanne, Fribourg et Neuchâtel.

Nous tenons à exprimer nos sincères remerciements à toutes celles et tous ceux qui ont contribué au succès de cette journée, en particulier :

- à la conférencière et aux conférenciers ;
- à Mme Sophia Bondallaz et M. Hugo Porchet, assistants à la Faculté de droit de l'Université de Fribourg, et à Mme Myriam Sottas, secrétaire à cette même Faculté, qui ont assuré la mise en page du présent ouvrage ;
- à Mme Isabelle Clerc, responsable de la publication pour les Editions Stämpfli ;
- à Mme Annette Enz et au Service de la formation continue de l'Université de Fribourg, qui ont organisé la journée elle-même.

Enfin et surtout, nous souhaitons exprimer notre profonde reconnaissance au Professeur Paul-Henri Steinauer, qui fut l'initiateur de ces journées. Le succès de celles-ci tient largement à sa personnalité, au temps, à l'énergie et au savoir-faire qu'il a déployés pour leur élaboration et leur organisation. L'engouement pour le droit successoral, l'investissement personnel et le souci du détail resteront nos fils conducteurs. Merci à lui d'accepter de poursuivre l'aventure avec nous, de manière désormais exclusivement scientifique.

Maryse Pradervand-Kernen
Michel Mooser
Antoine Eigenmann

Sommaire

Avant-propos	5
Liste des abréviations	9
 Bastien Verrey , <i>docteur en droit, notaire, chargé de cours à l'Université de Lausanne</i>	
Partage successoral et fiscalité.....	17
 Nicolas Gillard , <i>avocat, spécialiste FSA en droit des successions</i>	
Le conflit d'intérêts en matière successorale.....	31
 Denis Piotet , <i>professeur ordinaire à l'Université de Lausanne</i>	
Le legs de valeurs hors succession	77
 Michel Mooser , <i>notaire, professeur titulaire à l'Université de Fribourg</i>	
La succession insolvable.....	91
 Birgit Sambeth Glasner , <i>avocate, médiatrice accréditée FSA-FSM</i>	
La médiation successorale	123
 Paul-Henri Steinauer , <i>professeur émérite de l'Université de Fribourg</i>	
Les règles légales ou volontaires de partage.....	151
 David Regamey , <i>avocat, spécialiste FSA en droit des successions</i>	
Sélection d'arrêts du Tribunal fédéral rendus entre août 2018 et août 2019	171

Liste des abréviations

ADR	<i>Alternative/amicale Dispute Resolution</i>
AFC	administration fédérale des contributions
AJ	assistance juridique
al.	alinéa(s)
art.	article
Art.	<i>Artikel</i> (= art.)
ATF	<i>Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse</i>
BATNA	<i>Best Alternative to Negotiated Agreement</i>
BGB	<i>Bürgerliches Gesetzbuch</i>
BGBB	<i>Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht</i> (= LDFR) (RS 211.412.11)
BGE	<i>Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts</i> (= ATF)
BGH	<i>Bundesgerichtshof</i> (Cour fédérale allemande)
BJM	<i>Basler juristische Mitteilungen</i>
BK	<i>Berner Kommentar</i> (Commentaire bernois)
BSK	<i>Basler Kommentar</i> (Commentaire bâlois)
c.	considérant(s)
CA	Conseil d'administration
Cass. civ.	Cassation civile
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
CCF	Code civil français
CCI	Chambre de commerce internationale
CDPJ-VD	Code de droit privé judiciaire vaudois du 12 janvier 2010 (RS/VD 211.02)
CEDH	Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (RS 0.101)
cf.	confer
ch.	chiffre(s)

CHK	<i>Handkommentar zum Schweizer Privatrecht</i>
CL	Convention du 30 octobre 2007 de Lugano concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale (RS 0.275.12)
CNA	Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents
CO	LF du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Code des obligations) (RS 220)
CP	Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (RS 311.0)
CPC	Code de procédure civile du 19 décembre 2008 (RS 272)
CPP	Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (RS 312.0)
cpr	comparer
CR	Commentaire romand
CREC	Chambre des recours civile du Tribunal cantonal du canton de Vaud
CS	Commentaire Stämpfli
CSD	Code suisse de déontologie du 10 juin 2005 de la Fédération suisse des avocats
Cst.	Constitution fédérale du 18 avril 1999 (RS 101)
(D)	allemand
DIP	droit international privé
DPA	LF du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (RS 313.0)
éd.	édition/éditeurs(s)
et al.	<i>et alii</i>
etc.	et caetera
EUR	euro
ex.	exemple
(F)	français
FF	Feuille fédérale
FR	canton de Fribourg
FSA	Fédération Suisse des Avocats

GE	canton de Genève
IBA	<i>International Bar Association</i>
i.e.	<i>id est</i>
Intro.	Introduction
ISDC	Institut suisse de droit comparé
(IT)	italien
JdT	<i>Journal des Tribunaux</i>
LAA	LF du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (RS 832.20)
LAGr	LF du 29 avril 1998 sur l'agriculture (RS 910.1)
LAMal	LF du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (RS 832.10)
LAS	LF du 24 juin 1977 sur la compétence en matière d'assistance des personnes dans le besoin (RS 851.1)
LD	LF du 18 mars 2005 sur les douanes (RS 631.0)
LDE	Loi genevoise du 9 octobre 1969 sur les droits d'enregistrement (RS/GE D 3 30)
LDFR	LF du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (RS 211.412.11)
LDIP	LF du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (RS 291)
LDM	Loi valaisanne du 15 mars 2012 sur les droits de mutation (RS/VS 643.1)
LDMG	Loi fribourgeoise du 1 ^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (RS/FR 635.1.1)
LDMI	Loi neuchâteloise du 20 novembre 1991 concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers (RS/NE 635.0)
let.	lettre(s)
LF	Loi fédérale
LHID	LF du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14)
LI	Liechtenstein
LICC-BE	Loi bernoise du 28 mai 1911 sur l'introduction du Code civil suisse (RS/BE 211.1)

LIFD	LF du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
LLCA	LF du 23 juin 2000 sur la libre circulation des avocats (RS 935.61)
LMSD	Loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et les donations (RS/VD 648.11)
LNo-TI	Loi tessinoise du 26 novembre 2013 sur le notariat (RS/TI 952.100)
LOJ-GE	Loi genevoise du 26 septembre 2010 sur l'organisation judiciaire (RS/GE E 2 05)
LP	LF du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (RS 281.1)
LPGA	LF du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (RS 830.1)
LPMéd	LF du 23 juin 2006 sur les professions médicales universitaires (RS 811.11)
LPP	LF du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (RS 831.40)
LTF	LF du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (RS 173.110)
LTVA	LF du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
MARC	Modes alternatifs/amiabes de résolution des conflits
N/n°	numéro(s) marginal(aux)
n.	note(s), numéro(s)
NB	<i>Le Notaire bernois</i>
nbp	note de bas de page
NE	canton de Neuchâtel
NJW	<i>Neue Juristische Wochenschrift</i>
OAOF	Ordonnance du 13 juillet 1911 sur l'administration des offices de faillite (RS 281.32)
OD	Ordonnance du 1 ^{er} novembre 2006 sur les douanes (RS 631.01)
OdA	Ordre des Avocats

OLAA	Ordonnance du 20 décembre 1982 sur l'assurance-accidents (RS 832.202)
OPC	Ordonnance du 17 janvier 1923 concernant la saisie et la réalisation de parts de communautés (RS 281.41)
OPGA	Ordonnance du 11 septembre 2002 sur la partie générale du droit des assurances sociales (RS 830.11)
OR	<i>Obligationenrecht</i> (= CO)
ORF	Ordonnance sur le registre foncier du 23 septembre 2011 (RS 211.432.1)
p.	page(s)
p. ex.	par exemple
par.	paragraphe
PGR/LI	Loi liechtensteinoise sur les personnes et les sociétés (RS/LI 216.0)
PJA	<i>Pratique juridique actuelle</i>
PNL	Programmation neuro-linguistique
Praxis	<i>Praxis des Bundesgerichts</i>
PraxK	<i>Praxiskommentar</i> (Commentaire pratique)
R.UE.650/2012	Règlement 650/2012 du parlement européen et du conseil du 4 juillet 2012 relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen
RBOG	<i>Rechenschaftsbericht des Obergerichts des Kanton Thurgau</i>
RDAF	<i>Revue de droit administratif et de droit fiscal</i>
RDS	<i>Revue de droit suisse</i>
RDSPF	Règlement vaudois du 12 septembre 2012 sur les décès, les sépultures et les pompes funèbres (RS/VD 818.41.1)
réf.	référence(s)
réimpr.	réimpression
rés.	résumé
RFJ	<i>Revue fribourgeoise de jurisprudence</i>

RJN	<i>Recueil de jurisprudence neuchâteloise</i>
RMA	<i>Revue de la protection des mineurs et des adultes</i>
RMéd	Règlement genevois du 22 décembre 2004 relatif aux médiateurs civils et pénaux (RS/GE E 2 05.06)
RNRF	Revue suisse du notariat et du registre foncier
RO	Recueil officiel du droit fédéral
RS	Recueil systématique du droit fédéral
RSJ	<i>Revue suisse de jurisprudence</i>
RSPC	<i>Revue suisse de procédure civile</i>
RVJ	<i>Revue valaisanne de jurisprudence</i>
s.	et suivant(e)
SA	société anonyme
SCAI	<i>Swiss Chambers' Arbitration Institution</i>
SchlT	<i>Schlusstitel</i> (= Tit. fin.)
SJ	<i>La Semaine judiciaire</i>
SJZ	<i>Schweizerische Juristen-Zeitung</i> (= RSJ)
SO	canton de Soleure
ss	et suivant(e)s
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities & Treats</i>
T.	tome
TF	Tribunal fédéral
TI	canton du Tessin
Tit. fin.	Titre final du Code civil suisse
TPF	Tribunal pénal fédéral
TPI	Tribunal de première instance
TVA	taxe sur la valeur ajoutée
UNESCO	Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture
VD	canton de Vaud
vol.	volume
Vorb./Vorbem.	<i>Vorbemerkungen</i>

VS	canton du Valais
VSAV	<i>Vereinigung Schweizerischer Amtsvormünder</i>
ZGB	<i>Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907</i> (= CC) (RS 210)
ZGRG	<i>Zeitschrift für Gesetzgebung und Rechtsprechung in</i> <i>Graubünden</i>
ZK	<i>Zürcher Kommentar</i> (Commentaire zurichois)
ZPO	<i>Schweizerische Zivilprozessordnung vom 19. Dezember</i> <i>2008</i> (RS 272) (= CPC)
ZR	<i>Blätter für Zürcherische Rechtsprechung</i>

Partage successoral et fiscalité

BASTIEN VERREY

Docteur en droit, notaire, chargé de cours à l'Université de Lausanne

Introduction	17
I. Partage successoral	18
II. Au niveau fédéral	18
1. En général	18
2. Correctif	20
III. Au niveau cantonal	22
1. Fortune privée, fortune commerciale	22
2. Imposition de la fortune immobilière	22
3. Impôt sur les gains immobiliers	23
4. Droit de mutation	26
Conclusion	28
Bibliographie	29

Introduction

Le but de la présente contribution est de donner une idée des enjeux fiscaux qui peuvent se présenter en matière de partage successoral. 1

Elle sera articulée en fonction des niveaux d'imposition (Confédération, puis Cantons/Communes), avec un passage en revue des différents impôts pouvant être appliqués à ces différents échelons.

En effet, la Confédération n'impose pas le gain en capital réalisé sur des éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD), alors que cette exonération n'est que partielle au niveau cantonal (la plus-value immobilière doit être imposée).

Par ailleurs, le droit fédéral a introduit des correctifs (différé d'imposition) que ce soit en matière d'impôt sur le revenu (art. 18a al. 3 LIFD) ou, par le biais de la Loi d'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, en matière d'imposition du gain immobilier (art. 12 al. 3 LHID). 2

Toujours en matière immobilière, il sera encore question du droit de mutation, cet impôt n'étant pas harmonisé et laissé, sous réserve des principes constitutionnels, à la seule compétence des cantons.

I. Partage successoral

3 Conformément à l'art. 602 CC, tous les droits et obligations compris dans la succession restent indivis jusqu'au partage. Ainsi, les héritiers sont propriétaires en main commune des biens qui dépendent de la succession et ce jusqu'à ce que les héritiers transforment cette propriété collective en plusieurs propriétés individuelles¹.

4 Cette évidence appelle quelques remarques :

Premièrement, la communauté n'a qu'une durée limitée et doit assurer la transition pendant la dévolution successorale.²

Dès lors, il est possible que l'hoirie se fonde dans une autre forme de communauté (société simple) qui viendrait la remplacer. Tel sera le cas lorsque les héritiers aspirent à un autre but, durable cette fois-ci, que celui de liquider la communauté héréditaire.³

Deuxièmement, un partage successoral peut être partiel quant aux biens ou quant aux personnes. Dans le premier cas, il ne concerne que certains biens de la succession, dans le second que certains héritiers.

Ces hypothèses sont en outre cumulables : un héritier peut sortir de la communauté héréditaire, en échange d'un immeuble de la succession.⁴

Troisièmement, que ce soit le résultat d'un premier partage partiel ou du décès d'un héritier, plusieurs partages peuvent se succéder.

Nous reviendrons sur ces questions de partage partiel, successif ou encore de transformation de la communauté héréditaire dans la partie consacrée à l'imposition du gain immobilier.

II. Au niveau fédéral

1. En général

5 Compte tenu de l'exonération du gain en capital réalisé lors de l'aliénation d'éléments appartenant à la fortune privée du contribuable (art. 16 al. 3 LIFD), l'impôt sur le revenu ne peut intervenir, en cas de partage successoral, que lors de l'aliénation d'actifs commerciaux.

¹ STEINAUER, p. 612.

² STEINAUER, p. 612.

³ ATF 96 II 325 = JdT 1972 I 72 ; TF, 2A.433/2004 ; 5A_927/2017.

⁴ VERREY, p. 286 et les références citées.

La fortune commerciale est définie à l'art. 18 al. 2 LIFD, *soit tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante ; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition [...]*.

Si le bien est utilisé tant par le contribuable pour l'exercice d'une activité commerciale que pour une activité privée, le bien entrera entièrement dans l'une ou l'autre de ses fortunes selon le principe de la prépondérance. Dès que l'utilisation commerciale dépasse la jouissance privée, le bien est alors qualifié de commercial et sa réalisation soumise à l'impôt sur le revenu.⁵

À côté de la réalisation effective d'actifs commerciaux (aliénation), l'impôt sur le revenu peut également être perçu en cas de réalisation systématique, soit lorsqu'un ou plusieurs biens passent de la fortune commerciale (dont la réalisation est imposable) à celle plus clémente (exonération en cas de gain en capital) de la fortune privée. 6

Il est de jurisprudence constante que le décès du contribuable, propriétaire d'actifs commerciaux, ne déclenche pas une telle réalisation systématique. Ce qui était commercial chez le défunt le sera chez les héritiers.⁶

Par la suite, plusieurs hypothèses peuvent être envisagées en présence d'actifs commerciaux transmis par succession : 7

1) Tous les héritiers peuvent poursuivre l'activité du défunt : la communauté héréditaire fera alors place à une autre communauté, en général une société simple. Cela n'implique aucune charge imposable puisque les héritiers, en poursuivant l'exploitation du défunt, maintiennent les actifs dans leur fortune commerciale.

2) Tous les héritiers peuvent renoncer à poursuivre l'activité du défunt et se répartir les actifs successoraux : une *réalisation systématique*, soit le passage de la fortune commerciale à la fortune privée des héritiers peut alors entrer en ligne de compte. En effet, le partage successoral est la manifestation que les héritiers n'entendent plus traiter les actifs repris par eux comme commerciaux. Le passage de la fortune commerciale à la fortune privée des biens repris déclenchera une imposition des *réserves latentes* (soit la différence entre la valeur attribuée dans le cadre du partage et la valeur comptable, le cas échéant corrigée par l'autorité fiscale).⁷

⁵ CR LIFD-NOËL, Art. 18 N 63 ss.

⁶ TF, 2C_515/2013 ; OBRIST, p. 219 ; SCHWAB, N 179 ss.

⁷ CR LIFD-NOËL, Art. 18 N 78 (et les références citées) et Art. 16 N 50 ; CR LIFD-VERREY, Art. 18a N 15 et 37 ; OBRIST, p. 217 ss ; Circulaire AFC n° 26, ch. 2.3.

Dans cette hypothèse, le moment du transfert de la fortune commerciale à la fortune privée sera celui de la date de la signature de la convention de partage.⁸

3) Certains héritiers peuvent poursuivre l'exploitation de l'entreprise du défunt, d'autres cédant leurs droits dans le cadre d'un partage, sur le patrimoine commercial : sous réserve du correctif prévu dorénavant à l'art. 18a al. 3 LIFD, il y a bien une aliénation déclenchant une imposition des réserves latentes, au titre de bénéfice de liquidation.

Les héritiers cédants devront acquitter dans ce cas un impôt sur leur part indivise (et cédée) aux réserves latentes des biens en cause⁹. Pour les cessionnaires, le prix d'acquisition peut alors être activé dans les livres de l'exploitation¹⁰.

3bis) En cas de reprise par certains héritiers de l'activité commerciale, il est possible que ces derniers désintéressent les héritiers sortants par des biens successoraux, jusque-là inclus dans la comptabilité du défunt.

Considérons l'exemple suivant :

D était propriétaire d'une entreprise dans les livres comptables de laquelle figurait notamment un immeuble de rendement.

À son décès, il laisse comme héritiers ses enfants, E et O.

E, entrepreneur dans l'âme, décide de reprendre les actifs nécessaires à la poursuite de l'activité économique, O, oisif de nature, l'immeuble de rendement. Sous réserve de l'art. 18a al. 3 LIFD, O sera imposé sur sa part des réserves latentes des biens qui restent dans l'entreprise, dorénavant seule propriété de E.

Quant au bien immobilier transféré dans la fortune de O, l'intégralité des réserves latentes sera imposée car cet immeuble se trouve dorénavant intégralement dans une fortune privée. Il peut être considéré ici soit que les héritiers ont transféré l'immeuble dans leur fortune privée *une seconde avant* qu'il devienne la seule propriété de O, soit que E a réalisé un revenu en cédant sa part d'une demie à l'immeuble puis que O a procédé à un transfert dans sa fortune privée de sa part à lui, acquise par succession, à l'immeuble.

2. Correctif

- 8 La Loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II) a introduit les art. 18a LIFD et 8 al. 2quater LHID.

⁸ ATF 105 Ib 238 = RDAF 1981, p. 79.

⁹ OBRIST, p. 219.

¹⁰ Circulaire AFC n° 26, ch. 2.3.

Ainsi, « lorsque, en cas de partage successoral, seule une partie des héritiers poursuit l'exploitation commerciale, ceux-ci peuvent demander que l'imposition des réserves latentes soit différée jusqu'à la réalisation ultérieure, pour autant que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises. »

Cette disposition prévoit un report d'imposition permettant de transférer la charge fiscale qui aurait normalement dû reposer sur les cédants (héritiers qui ne poursuivent pas l'exploitation du défunt) aux cessionnaires.

Il n'est ici question que des actifs du « travailleur indépendant ». En effet, les actions d'une société tombant dans la masse successorale ne sont pas concernées par l'art. 18a al. 3 LIFD.¹¹

Par ailleurs, conformément au texte légal, les actifs doivent constituer une exploitation commerciale.

Le transfert de la charge latente signifie que les héritiers sortants, qui auraient dû acquitter un impôt en raison de la cession de leur droit indivis sur des actifs commerciaux, à un prix supérieur à la valeur comptable, sont définitivement libérés de la charge fiscale. 9

Pour ce faire, les cessionnaires doivent reprendre, dans les livres de l'exploitation, la valeur des actifs déterminante pour l'impôt sur le revenu (valeur comptable, éventuellement corrigée dans le bilan fiscal).¹²

Ainsi, en cas réalisation future, les cessionnaires ne pourront invoquer comme prix d'acquisition la valeur fixée dans le cadre du partage successoral et acquitteront l'impôt sur l'intégralité des réserves latentes.

Compte tenu du fait que les héritiers cédants n'auront pas à assumer la charge fiscale grevant leur propre cession, l'évaluation de l'exploitation devra tenir compte, pour calculer le désintéressement dû aux cédants, de ce transfert de charge latente.

En effet, le différé ne peut être révoqué, par exemple au motif que les héritiers cédants auraient revendu trop rapidement les actifs commerciaux.

Enfin, le report d'imposition précité est octroyé à la demande des héritiers cessionnaires et non des héritiers qui bénéficient des effets du différé. Ce sont bien les premiers qui en subiront les conséquences. 10

¹¹ Circulaire AFC n° 26, ch. 2.3 ; CR LIFD-NOËL, Art. 18a N 52.

¹² CR LIFD-NOËL, Art. 18a N 56.

III. Au niveau cantonal

1. Fortune privée, fortune commerciale

- 11 Au niveau cantonal, le gain en capital réalisé sur des éléments de la fortune *mobilière* privée du contribuable échappe à toute imposition,¹³ alors qu'un gain en capital immobilier privé sera soumis à un impôt spécial (art. 7 al. 4 let. a LHID *cum* art. 2 al. 1 et 12 LHID).

À l'inverse, le gain en capital réalisé lors de l'aliénation d'actifs commerciaux, mobiliers ou immobiliers, est imposé, avec un traitement fiscal différent en fonction du système choisi par le canton pour taxer la plus-value immobilière.

2. Imposition de la fortune immobilière

- 12 Deux modes de taxation des gains immobiliers sont distingués en droit cantonal : le système dualiste et le système moniste.¹⁴

Comme indiqué ci-dessus, et contrairement à la Loi sur l'impôt fédéral direct, la Loi fédérale d'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes prévoit que les gains immobiliers réalisés sur des éléments de la fortune privée doivent être soumis à un impôt spécial.

- 13 Dans le système dualiste, cet impôt spécial ne frappe que les gains immobiliers privés, l'impôt sur le revenu appréhendant le gain en capital réalisé lors de la vente d'immeuble faisant partie de la fortune commerciale du contribuable.

Le passage d'un immeuble dans la fortune privée du contribuable implique également une réalisation systématique complète, imposable au niveau cantonal comme en matière d'impôt fédéral direct.

Dans ces cantons, l'art. 8 al. 2quater LHID est pleinement applicable : un différé d'imposition peut ainsi être demandé par les héritiers cessionnaires, de manière analogue à ce qui est prévu à l'art. 18a al. 3 LIFD.

- 14 À l'inverse dans le système moniste, toute plus-value immobilière, soit la différence entre les dépenses d'investissements (prix d'acquisition, impenses) de l'immeuble et le prix de vente est frappée par l'impôt spécial sur les gains immobiliers, que l'immeuble appartienne à la fortune privée ou commerciale du contribuable.

¹³ Sous réserve des actions d'une société immobilière : SCHWAB, notamment N 346 ss.

¹⁴ VERREY, p. 76 ss.

Le gain comptable (soit la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu) est toutefois soumis à l'impôt sur le revenu.

Dans les cantons ayant opté pour ce système, le passage d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée n'entraîne que l'imposition du gain comptable. Il n'y a pas de réalisation systématique pour ce qui concerne la plus-value immobilière.

Ainsi, en cas de partage successoral, le revenu imposable au niveau cantonal pourra être différent de celui taxé par la Confédération. Dans l'hypothèse où certains héritiers reprennent l'exploitation sans demander le différé au sens des art. 8 al. 2^{quater} LHID (et 18 a al. 3 LIFD), les cédants seront imposés au niveau fédéral sur toutes les réserves latentes, alors qu'au niveau cantonal la plus-value immobilière bénéficiera du report d'imposition prévu en matière de gain immobilier (art. 12 al. 3 let. a LHID).

La règle de l'art. 8 al. 2^{quater} LHID doit ainsi avoir la même portée qu'en matière d'impôt fédéral direct s'agissant des réserves latentes d'actifs commerciaux mobiliers, alors que seul le gain comptable est visé par cette disposition s'agissant des immeubles.

Les cantons romands, à l'exception du canton du Jura, appliquent le système dualiste ; les cantons de Zurich et Berne notamment connaissent le système moniste. 15

3. Impôt sur les gains immobiliers

Conformément à l'art. 12 LHID, les cantons doivent imposer les gains réalisés lors de la vente d'immeubles faisant partie de la fortune privée (ou s'il s'agit d'immeubles agricoles ou sylvicoles). Le quatrième alinéa donne encore la possibilité aux cantons de soumettre à l'impôt spécial sur les gains immobiliers les bénéfiques réalisés lors de l'aliénation d'actifs commerciaux (système moniste). 16

Le droit fédéral impose aux cantons de prévoir un report de l'imposition du gain immobilier notamment en cas de partage successoral (art. 12 al. 3 let. a LHID). 17

Le report d'imposition a ici deux conséquences :

1) Premièrement, la durée de possession de l'immeuble, allant de pair avec une imposition plus favorable, n'est pas interrompue. Comme le prescrit l'art. 12 al. 5 LHID, les gains réalisés à court terme doivent être taxés plus lourdement. Ainsi, en reportant l'imposition du gain immobilier, le cessionnaire pourra invoquer la durée de possession du défunt, celle courant du décès au partage, puis la sienne (voir l'exemple ci-dessous).

2) Deuxièmement, le report d'imposition, en cas de partage successoral, signifie un transfert de la charge fiscale latente sur les cessionnaires. Les cédants sont donc ici aussi définitivement libérés de toute charge fiscale.

Cette charge fiscale devra à notre sens être prise en compte dans la fixation de la valeur vénale de l'immeuble.

18 Considérons le cas suivant :

Le défunt D a acquis un terrain pour le prix de 500'000 francs, en 1990.

À son décès (en 2010), ses enfants B et C deviennent propriétaires en main commune de l'immeuble, étant précisé que le défunt n'a pas laissé de testament.

B rachète la part de C pour 300'000 francs (en 2015).

Le gain réalisé par C (de 50'000 francs) bénéficie d'un report d'imposition.

Lors de la revente de l'immeuble, par exemple pour le prix de 900'000 francs en 2019, le gain immobilier sera de 400'000 francs (900'000 francs - 500'000 francs), sans déduction possible du montant de 300'000 francs versé à C.

La durée de possession déterminante pour l'imposition cumulera celle de D seul, celle de B et C (hoirie), puis celle de B (de 1990 à 2019).

19 Quid en cas de partages successoraux successifs ?

Reprenons l'exemple précédent, mais ajoutons une veuve.

À son décès (en 2010), les héritiers de D sont la veuve J, B et C. Aucun testament n'a été rédigé.

J sort de l'hoirie en 2012, cédant sa part d'une demie pour 300'000 francs, à B et C en accroissement de leur part.

Le gain réalisé par J (50'000 francs) est différé.

Puis, B rachète la part de C (dorénavant d'une demie), pour 400'000 francs.

La question qui peut se poser est celle de savoir si cette dernière opération peut bénéficier intégralement d'un report d'imposition.

Ainsi, l'autorité fiscale pourrait être amenée à considérer que C a acquis un quart par succession et un autre quart par un premier partage successoral. Sur cette base, l'autorité fiscale vaudoise, pratique dorénavant invalidée par la Cour de droit administratif et public,¹⁵ estimait que lors de la cession par C, ce dernier ne pouvait obtenir de report d'imposition pour l'intégralité du gain : la part

¹⁵ Arrêt du 12 janvier 2018 du Tribunal cantonal du canton de Vaud (FI.2017.0062) = RDAF 2018 II 695.

qu'il avait lui-même acquise de la veuve J ne pouvait pas bénéficier d'un nouveau report et le gain y afférant devait être taxé immédiatement.

Cette pratique, contraire à la LHID, distinguait ainsi entre la part acquise par succession (un quart) et celle reprise lors du premier partage (un quart également). Or, le premier partage n'a pas eu d'autre effet que d'accroître la part indivise de C et, tant que l'hoirie perdure, le deuxième partage (sortie de C) doit bénéficier intégralement du report d'imposition.

Outre le fait que la cession de 400'000 francs doit intégralement bénéficier du report d'imposition, lors de la revente par B de l'immeuble, le précédent transfert imposé (soit l'acquisition par le défunt en 1990) est seul déterminant pour déterminer la durée de possession, et, en fonction du droit cantonal, le prix d'acquisition.

Les considérations qui précèdent vont dans le sens de la jurisprudence fédérale qui admet que les cas de report d'imposition peuvent se cumuler, et ce même s'ils sont de nature différente.¹⁶

Elles valent également lorsqu'un héritier, membre de la communauté héréditaire, vient à décéder avant le partage. Il sera remplacé par ses propres héritiers (art. 541 al. 2 CC) et les partages successifs, aboutissant le cas échéant à la consolidation sur une seule tête de toutes les parts, donnent tous lieu à un report d'imposition. En effet, les héritiers de celui décédé entrent dans l'hoirie.¹⁷

Jusqu'où s'étend la définition de la communauté héréditaire ? 21

Premièrement, la jurisprudence zurichoise a considéré que lorsque plusieurs héritiers *présomptifs* sont propriétaires en main commune d'un bien acquis par avancement d'hoirie, les changements dans la titularité des droits intervenant entre les communistes bénéficient également d'un report d'imposition, comme en cas de partage successoral.¹⁸

Sur la base de cette jurisprudence, le partage successoral (au sens fiscal du terme) peut être défini comme la dissolution d'un rapport de propriété commune lui-même issu d'une acquisition fondée sur le droit des successions.¹⁹

Deuxièmement, la communauté héréditaire, dont le but n'est pas de durer, peut avoir laissé place à une société simple.

Le Tribunal fédéral a admis cette transformation²⁰ même si dans une jurisprudence récente²¹, il a considéré que des contrats de partages partiels conclus

¹⁶ ATF 141 II 207 (remploi suivi d'une donation).

¹⁷ PIOTET, p. 579.

¹⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, ad § 216 N 179.

¹⁹ VERREY, p. 287 et les références citées.

²⁰ ATF 96 II 325 = JdT 1972 I 72 ; en matière fiscale voir l'arrêt TF, 2A.433/2004.

²¹ TF, 5A_927/2017.