



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01

www.fr.ch/tc

604 2013 36

Arrêt du 23 juillet 2014

Cour fiscale

Composition

Président: Marc Sugnaux
Juges: Anne-Sophie Peyraud,
Christian Pfammatter
Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo

Parties

A._____, **B._____**, **C._____**, **recourants**, tous
représentés par Me Jean-Yves Hauser, avocat

contre

DIRECTION DES FINANCES, autorité intimée

Objet

Droits de mutation et de gages immobiliers; exonération d'un partage ultérieur entre parents d'objets provenant de ligne directe; interprétation de la norme

Recours du 26 avril 2013 contre la décision sur réclamation du 25 mars 2013 relative aux droits de mutation perçus par le bordereau n° 2401101061 du 1^{er} février 2012

considérant en fait

A. Jusqu'en 1972, les frères D._____ et E._____ étaient propriétaires communs des immeubles n^{os} fff, ggg, hhh et iii du registre foncier de la commune de J._____ à raison de ½ chacun (deux habitations mixtes n^{os} ECAB kkk et lll, une habitation collective n^o ECAB mmm, toutes trois situées à l'avenue N._____, ainsi qu'une surface verte de 1'503 m² sise chemin O._____).

Le 16 mai 1972, au décès de E._____, sa part de ½ (ou 500 ‰) est devenue propriété commune de ses héritiers, soit son épouse P._____, pour 333 ‰ (de l'entier des immeubles), son neveu Q._____, fils de D._____, pour 83 ‰, et sa nièce R._____, fille de D._____, pour 83 ‰. Ceux-ci ont possédé lesdits immeubles en indivision avec D._____ (propriétaire commun de l'autre part de ½), une indivision qu'ils ont transformée en copropriété le 23 octobre 1972, tout en conservant leur part respective (500 ‰, 333 ‰, et 2 fois 83 ‰).

Jusqu'en octobre 2011, à la suite de plusieurs dévolutions successorales et de rachats de parts, R._____ et sa fille S._____ étaient propriétaires communes de parts de copropriété totalisant 500 ‰ de ces immeubles (immeubles articles n^{os} fff-01, ggg-01, hhh-01 et iii-1 du registre foncier de J._____). Quant aux autres parts de copropriété (de 399 ‰ et 101 ‰), elles étaient propriété commune, en communauté héréditaire respectivement en société simple, des héritiers de Q._____, soit de son épouse C._____ et de leurs deux fils A._____ et B._____.

B. Par acte notarié du 10 octobre 2011, intitulé "Partage immobilier", R._____ et sa fille ont attribué, à titre de partage, leur part de copropriété de 500 ‰ sur les immeubles n^{os} fff-01, ggg-01, hhh-01 et iii-1 de J._____ (actif net total de 4'817'985 fr. 85 correspondant à la différence entre la valeur des immeubles par 7'389'000 francs et 2'571'014 fr. 15 de dettes hypothécaires selon les comptes de partage) à la veuve et aux deux fils de Q._____. Ceux-ci sont devenus, ensemble, propriétaires de l'entier des immeubles. En contrepartie, ils ont repris, en qualité de codébiteurs solidaires et à l'entière décharge de R._____ et de sa fille, la moitié des dettes hypothécaires et leur ont versé une soulte de 2'408'992 fr. 90 (la moitié de l'actif net).

Le 1^{er} février 2012, le Conservateur du Registre foncier du district de la Sarine a facturé à C._____ et ses deux fils A._____ et B._____ (héritiers de Q._____) un montant total de 114'995 francs au titre de droits de mutation, de centimes additionnels pour la Commune de J._____ et d'émoluments (bordereau n^o 2401101061). Les droits ont été calculés sur 3'694'500 francs. La taxation a été établie de la manière suivante :

NATURE DE L'ACTE ET PARTIES CONTRACTANTES	BASE DE CALCUL	TAUX	MONTANT
ART DER URKUNDE UND VERTRAGSPARTEIEN	BERECHNUNGSGRUNDLAGE	SATZ	BETRAG
PIECE JUSTIFICATIVE/BELEG: 7238/2011			
Mmes R._____ et S._____ attribuent à titre de partage du 10.10.2011 les articles fff-01, ggg-01, hhh-01 et iii-1 de J._____, à Mme C._____ et MM A._____ et B._____			
Calcul sur la moitié de la valeur : fr. 3'694'500.00			
Droits de mutation	3'694'500.00	1.50 %	55'417.50
Cts additionnels J._____	55'417.50	100.00 %	55'417.50
Emoluments proportionnels	3'694'500.00		3'795.00
	200'000.00	0.15 % 300.00	0
	3'495'000.00	0.10 % 3'495.00	0

Emoluments fixes

365.00

TOTAL CHF

114'995.00

C. Le 2 mars 2012, C. _____ et ses fils A. _____ et B. _____ ont formé réclamation. Ils ont conclu à ce qu'un nouveau bordereau soit établi tenant compte d'une imposition du transfert immobilier de 202 ‰ de 3'694'500 francs, à savoir 746'289 francs, alors que la part de 798 ‰ de 3'694'500 francs devait être exonérée de tout droit de mutation en application de l'art. 9 al. 1 let. h de la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers. Ils ont fait valoir qu'un rapport de parenté existait bien entre les attribuantes (R. _____ et sa fille) et les attributaires (C. _____ et ses fils), que les parts d'immeubles (pour 798 ‰) objet du transfert provenaient tous de ligne directe puisqu'ils provenaient de la succession de feu D. _____ dès lors que les attribuantes étaient la fille et la petite-fille de feu D. _____ et les attributaires les petits-fils et leur mère, et que le transfert était consécutif à un partage immobilier provenant de ligne directe par lequel le tronc issu de Q. _____ reprenait toute la part aux immeubles propriété du tronc de R. _____, les deux troncs étant issus de feu D. _____.

Par décision du 25 mars 2013, la Direction des finances a rejeté la réclamation précitée. Elle a considéré que le législateur de 1996, en modifiant le libellé de l'art. 9 al. 1 let. h de la loi du 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1), avait simplement précisé que les actes tenant lieu de partage comprenaient aussi les actes de partage subséquents qui mettent fin à un régime de *propriété commune* sur l'immeuble. Selon elle, il était excessif de retenir l'extension de l'exonération lorsque le transfert portait sur un bien dont l'aliénateur disposait déjà à titre purement individuel (à la suite d'une opération de partage, d'un autre acte tenant lieu de partage ou d'un acte consécutif à celui-ci portant sur l'immeuble en cause) même si ce bien provenait de ligne directe pour l'acquéreur.

La Direction des finances a par ailleurs relevé que, dans la mesure où la part de copropriété était un immeuble à part entière, l'acte du 23 octobre 1972 - par lequel les propriétaires communs des immeubles n^{os} fff, ggg, hhh et iii (P. _____, ainsi que D. _____ et ses enfants Q. _____ et R. _____) avaient acquis chacun une part de copropriété sur ces immeubles - avait constitué un *acte de partage ayant mis fin à tout régime d'indivision* portant sur les immeubles de J. _____.

Elle a ensuite retenu que par l'acte du 10 octobre 2011, dont l'intitulé "Partage immobilier" ne la liait pas, les parties avaient convenu de mettre fin au régime de la copropriété sur les immeubles n^{os} fff, ggg, hhh et iii, R. _____ et sa fille cédant à titre onéreux (pour le prix de 3'694'500 francs, par reprise de la moitié de la dette hypothécaire, soit 1'285'507 fr. 10, et par versement d'une soulte de 2'408'992 fr. 90) à C. _____ et ses fils leurs parts de copropriété de 500 ‰ sur ces immeubles afin qu'ils en soient entièrement propriétaires. Elle en a conclu que cet acte de transfert *constituait un acte de disposition individuel* (vente immobilière) de R. _____ et de sa fille, qui ne s'inscrivait pas dans un acte tenant lieu de partage, ni dans un acte consécutif à une telle opération au sens de l'art. 9 al. 1 let. h de la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers, et qui n'avait pas eu lieu au sein de la fratrie ou entre la fratrie et le conjoint survivant ou divorcé comme voulu par le législateur.

D. Par acte du 26 avril 2013, C. _____ et ses fils ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée par l'intermédiaire de leurs mandataires.

Ils se plaignent tout d'abord d'une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents, la Direction des finances ayant ignoré d'une part, la pratique des conservateurs des registres fonciers consistant à imposer la copropriété dans le cadre d'une succession comme une communauté,

d'autre part, la pratique des notaires fribourgeois concernant le recours à la copropriété dans le cadre des successions et ce sans qu'il y ait partage compte tenu de cette pratique fiscale, et enfin, le fait que la copropriété formée par les descendants de feu D._____ a toujours fonctionné comme une communauté. Ils requièrent à titre de preuve des auditions du conseiller juridique de la Direction des finances, des conservateurs des registres fonciers fribourgeois et de représentants de la chambre fribourgeoise des notaires.

Ils invoquent ensuite une violation de l'art. 9 al. 1 let. h de la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers, leur situation remplissant parfaitement les conditions d'une exonération au sens de cette disposition. Ils se réfèrent notamment à l'art. 8 al. 2 let. d de la loi du 14 septembre 2007 sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD; RSF 635.2.1) exonérant de l'impôt les parents pour les acquisitions de fortune tenant lieu de partage total ou partiel, ou consécutives à de telles opérations, lorsqu'elles portent sur des objets provenant de ligne directe, tout comme le conjoint ou la conjointe survivant-e ou le ou la partenaire enregistré-e survivant-e lorsqu'il ou elle participe à ces opérations. Ils citent encore à l'appui de leurs conclusions la doctrine et de la jurisprudence zurichoise et rappellent la pratique du registre foncier qui exonérait jusqu'à récemment les partages d'immeubles provenant de ligne directe indépendamment du mode de propriété et renvoient à la volonté du législateur (BGC 1996 p. 3 ss et 407).

Dans un dernier point, les recourants font valoir que ce changement de pratique est contraire aux principes de bonne foi et d'égalité.

L'avance de frais fixée à 4'400 francs par ordonnance du 7 mai 2013, a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 24 juin 2013, la Direction des finances conclut principalement au rejet du recours et subsidiairement à ce que les droits de mutation soient prélevés sur une part de 333 ‰ (sur les 500 ‰ transférés par R._____ et sa fille, 250 ‰ ne provenant pas de leur père et grand-père D._____ et 83 ‰ étant attribués à leur belle-sœur et tante par alliance C._____). Elle a joint à son envoi les deux tableaux suivants [voir le document en format original (PDF) pour voir les tableaux]:

			(Co)propriétaires	Quotes-parts	
0. Succession de T._____ :			D._____	1/K.____	500 ‰
			E._____	_____/	500 ‰
				2	
1. Succession de E._____, décédé en 1972 :			P._____	4/12	334 ‰
Héritiers : P._____	4/6	4/12 du tout	Q._____	1/12	83 ‰
Q._____	1/6	1/12 du tout	R._____	1/12	83 ‰
R._____	1/6	1/12 du tout	D._____	1/2	500 ‰
2. Partage du 14 octobre 1972	<i>Fin du régime d'indivision / parts de copropriété de respectivement 4/12, 1/12, 1/12 et 1/2</i>				
3. Succession de D._____, décédé en 1977 :			Q._____	4/12	333 ‰
Héritiers : Q._____	½	3/12 du tout (250 ‰)	R._____	4/12	333 ‰
R._____	½	3/12 du tout (250 ‰)	P._____	4/12	333 ‰
4. Succession de P._____, décédée en 1984 :					
Héritiers : Q._____	1/8	1/24 du tout (42 ‰)	Q._____ (+ 42 ‰)	9/24	375 ‰
R._____	1/8	1/24 du tout (42 ‰)	R._____ (+ 42 ‰)	9/24	375 ‰
U._____	1/2	4/24 du tout (166 ‰)	U._____	4/24	166 ‰
V._____	1/8	1/24 du tout (42 ‰)	V._____	1/24	42 ‰
W._____	1/8	1/24 du tout (42 ‰)	W._____	1/24	42 ‰

Les recourants ont fait part de leurs contre-observations le 2 octobre 2013. Ils ont pris acte de l'historique des transferts tels que décrits dans les tableaux joints aux observations sur le recours. Ils ont également pris acte du fait que pour la Direction des finances, le texte de l'art. 9 al. 1 let. h LDMG donne lieu à deux interprétations et que selon l'interprétation qui leur est la plus favorable, ce sont 333 ‰ qui doivent être soumis aux droits de mutation.

Une copie de cette détermination a été transmise pour information à la Direction des finances le 3 octobre 2013.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

en droit

1. a) Selon l'art. 37 LDMG, le Tribunal cantonal connaît des recours dirigés contre les décisions sur réclamation.

b) Le recours du 26 avril 2013 contre la décision sur réclamation du 25 mars 2013 a été interjeté dans le délai légal et les formes prescrites (art. 79 à 81 CPJA). Partant, il est recevable.

2. a) Selon l'art. 1^{er} let. a LDMG, l'Etat prélève des droits de mutation sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles situés dans le canton. Les communes peuvent prélever des centimes additionnels aux droits de mutation relatifs aux immeubles situés sur leur territoire (art. 2 al. 1^{er} LDMG). Ces droits et centimes additionnels sont dus par l'acquéreur (art. 11 al. 1 let. a LDMG). Les droits de mutation sont prélevés au taux de 1,5 %; le taux des centimes additionnels ne peut excéder 100 % des droits des mutations (art. 21 et 22 al. 1 LDMG).

b) L'art. 9 al. 1 let. h § 1 et 2 LDMG prévoit, quant à lui, que sont exonérés des droits de mutation *"les transferts immobiliers tenant lieu de partage total ou partiel entre parents, ou consécutifs à de telles opérations, lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe; ces transferts sont par ailleurs exonérés lorsqu'ils sont opérés entre ces parents et le conjoint survivant"*.

3. a) Selon les recourants, *"en mentionnant que sont exonérés des droits de mutation les actes consécutifs aux transferts immobiliers tenant lieu de partage, cette clause vise les cas dans lesquels la succession a déjà fait l'objet d'aménagements, par exemple la transformation de la communauté en copropriété"*. Pour l'autorité intimée au contraire, *"la norme d'exonération en cause a pour but de faciliter les opérations de partage dans toute la mesure où un régime d'indivision subsiste entre des parents et pour un bien provenant de ligne directe à leur égard. Outre les actes de partage de communauté héréditaire proprement dits, sont inclus les régimes d'indivision qui, sous des formes diverses, en constituent un prolongement."* Elle rappelle que les transferts entre frères et sœurs ne sont pas exonérés des droits de mutation, et soutient que *"l'exonération ne peut pas s'appliquer lorsque le transfert porte sur un bien dont l'aliénateur dispose à titre individuel grâce à une opération de partage, à un acte tenant lieu de partage ou à un acte consécutif à celui-ci, qui, à son égard, a mis fin au régime d'indivision ininterrompu."*

b) Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, le juge recherchera la véritable portée de la norme, en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation

téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lorsque plusieurs interprétations sont possibles, il s'agit d'adopter une position pragmatique en suivant une pluralité de méthodes, sans soumettre les différents éléments d'interprétation à un ordre de priorités. Une telle démarche revient à rechercher la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer. S'agissant en particulier des travaux préparatoires et du message accompagnant loi, ils sont d'autant plus utiles pour déterminer le sens d'une norme que celle-ci est récente (voir notamment ATF 131 III 314 consid. 2; ATF 131 II 697 consid. 4.1 et les références citées).

c) L'art. 9 al. 1 let. h LDMG suppose que le transfert à exonérer ait lieu entre parents, qu'il porte sur un objet provenant de ligne directe et qu'il tienne lieu de partage (total ou partiel) ou soit consécutif à de telles opérations. Il constitue une norme *complémentaire* à celle qui exonère les transferts entre époux ou entre parents en ligne directe de l'art. 9 al. 1 let. f LDMG. Cette norme porte sur l'exonération en cas de transferts tenant lieu de partage entre parents "*devenus titulaires des droits à partager en raison d'une attribution intervenue en ligne directe (gratuitement ou non), ou entre ceux-ci et le conjoint survivant devenu (co)titulaire de pareils droits en suite du décès de l'autre conjoint*" (art. 9 al. 1 let. h § 1 et 2 LDMG) (P. CRAUSAZ, La nouvelle loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers in RFJ 1996 p. 81 ss, 89). Lors de l'adoption de l'art. 9 al. 1 let. h LDMG, le rapporteur a précisé que cette règle tend "*à garantir l'exemption pour tout acte de partage, quelle que soit sa forme juridique, entre frères et sœurs, avec ou sans le conjoint survivant ou le conjoint divorcé. Il s'agissait en fait de ne pas compliquer la recherche d'un accord pour des motifs fiscaux, alors que l'on se trouve très souvent dans des cas difficiles à résoudre déjà au niveau du droit privé. Là aussi, la proposition est faite d'entente avec la Direction des finances*" (voir BGC 1996 p. 424 s.).

Le texte initialement soumis à la Commission parlementaire chargée de l'examen du projet de LDMG (ci-après : Commission parlementaire) (voir BGC 1996 I p. 41) avait la teneur suivante :

"Sont exonérés des droits de mutation : (...) les transferts immobiliers dans la mesure où ces derniers sont effectués en lieu de partage successoral entre les personnes succédant en ligne directe ou entre ces dernières et le conjoint survivant;".

L'un des membres de la Commission parlementaire a toutefois proposé de modifier cette règle en considérant que c'était une "*bonne chose d'exonérer les transferts immobiliers entre parents en ligne directe ou entre époux (let. f) ou encore selon la teneur de la let. g (exonération des transferts immobiliers éteignant une obligation d'entretien ou d'aliments fondée sur le droit de la famille ou une obligation d'indemnisation fondée sur le droit du divorce) et qu'il pouvait être judicieux de trouver une solution pour exclure totalement que les frères et sœurs puissent être imposés sur des biens provenant d'une succession ou sur des biens qui leur auraient été attribués lors du divorce de leur parents (par exemple, communauté héréditaire transformée en société simple, et partage ultérieur entre frères et sœurs)*" (voir procès-verbal de la 3^{ème} séance des 6 septembre 1995 de la Commission parlementaire).

Une première version modifiée prévoyant une exonération pour

"les transferts tenant lieu de partage total ou partiel entre personnes dont l'acquisition procède d'un parent en ligne directe ou, tenant lieu de partage total ou partiel entre ces personnes et le conjoint survivant à ce parent ou, si ce dernier a fait opérer l'acquisition lors d'un divorce, entre ces personnes et le conjoint de ce moment"

a été proposée à la Commission parlementaire le 23 octobre 1995 (9^{ème} séance), laquelle s'est déclarée d'accord sur l'idée contenue dans ce texte mais a souhaité que celui-ci soit rédigé de manière plus simple.

Une deuxième version modifiée prévoyant l'exonération pour

"les transferts immobiliers tenant lieu de partage total ou partiel entre parents lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe; ces transferts sont par ailleurs exonérés lorsqu'ils sont opérés entre ces parents et les conjoints survivants; ils sont également exonérés s'ils sont opérés entre ces parents et le conjoint divorcé lorsqu'ils portent sur des objets acquis par celui-ci lors de son divorce"

a été soumise à la Commission parlementaire le 26 octobre 1995 (10^{ème} séance).

Celle-ci l'a finalement adoptée en y apportant les précisions suivantes :

*"les transferts immobiliers tenant lieu de partage total ou partiel entre parents, **ou consécutifs à de telles opérations**, lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe; ces transferts sont par ailleurs exonérés lorsqu'ils sont opérés entre ces parents et les conjoints survivants; ils sont également exonérés s'ils sont opérés entre ces parents et le conjoint divorcé lorsqu'ils portent sur des objets acquis sur la base d'un jugement de divorce".*

La Commission parlementaire a ensuite modifié en parallèle l'art. 76 let. g de l'ancienne loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (abrogée par la loi du 14 septembre 2007 sur les successions et les donations du 14 septembre 2007: LISD; RSF [635.2.1](#), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008) et dont l'art. 8 al. 2 let. d dispose que sont exonérés : *"les parents pour les acquisitions de fortune tenant lieu de partage total ou partiel, ou consécutives à de telles opérations, lorsqu'elles portent sur des objets provenant de ligne directe. Le conjoint ou la conjointe survivant-e ou le ou la partenaire enregistré-e survivant-e est également exonéré-e lorsqu'il ou elle participe à ces opérations"*). Le message accompagnant le projet de LISD précise ainsi que les exonérations prévues aux lettres c, d, e et f ont été introduites dans la LE par le législateur de la LDMG (p. 13 du Message n° 15 du 17 avril 2007 accompagnant le projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations in BGC 2007 p. 1085 ss; voir également annexe à la LISD publiée sous le n° [ROF 2007_90](#)).

d) Les transferts visés par cette exonération englobent ainsi non seulement ceux tenant lieu de partage entre parents lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe, mais aussi tous les transferts opérés au titre de partage ultérieur entre parents (les frères et sœurs) d'immeubles leur ayant été attribués lors d'une succession en ligne directe (ou lors du divorce de leurs parents, art. 9 al. 1 let. h § 3 LDMG) et détenus non plus en communauté héréditaire mais sous une forme *transformée* telle que la société simple. Il convient de rappeler à cet égard que si la communauté héréditaire (une communauté en mains communes au sens de l'art. 652 CC) dure en principe jusqu'au partage (art. [602](#) al. 1 in fine CC), elle peut aussi prendre fin lorsqu'un héritier a repris toutes les parts successorales ou que les héritiers ont convenu de la transformer en une autre sorte de communauté (indivision au sens des art. 336 ss, société simple selon les art. 530 ss CO, etc.) ou de propriété collective (copropriété) (voir P.-H. STEINAUER, Le droit des successions, Berne, 2006, n. 1190). L'exemple de la *"communauté héréditaire transformée en société simple, et partage ultérieur entre frères et sœurs"* cité en Commission parlementaire ne permet pas de considérer que les actes de partage ultérieurs visés par le législateur sont uniquement ceux mettant fin à un régime de propriété commune sur l'immeuble, à l'exclusion de la copropriété. Il ne ressort ni des procès-verbaux de la Commission parlementaire ni des débats parlementaires que tel serait le cas. Partant, l'exonération fondée sur l'art. 9 al. 1 let. h LDMG concerne (si les conditions de parenté sont remplies et qu'il s'agit d'objets de ligne directe) d'une part, les cas où la communauté héréditaire prend fin avec le partage et d'autre part, les cas où la communauté héréditaire a été transformée en d'autres formes de communauté ou de propriété collective (propriété commune ou copropriété) et qu'il y est mis fin avec un partage ultérieur. Le fait que le

transfert en cause porte sur des parts de copropriété n'exclut donc pas en soi que ce transfert ait lieu au titre de partage ultérieur visé par l'art. 9 al. 1 let. h LDMG.

Il s'ensuit que le grief lié à un changement de pratique administrative constitutif d'une violation des principes de la bonne foi et d'égalité devient sans objet. Il en va de même des réquisitions d'audition aux fins de constater "*la pratique des conservateurs des registres fonciers consistant à imposer la copropriété dans le cadre d'une succession comme une communauté*", et "*la pratique des notaires fribourgeois concernant le recours de la copropriété dans le cadre des successions sans qu'il y ait partage compte tenu de cette pratique fiscale*".

4. a) L'exonération de l'art. 9 al. 1 let. h LDMG est notamment soumise à la condition que le transfert sur un objet provenant de ligne directe.

En l'espèce, il convient de constater que les 500 ‰ de parts de copropriété transférées le 10 octobre 2011 sont constitués de 250 ‰ provenant de feu D. _____ (respectivement père, beau-père et grand-père des parties au contrat du 10 octobre 2011), de 101 ‰ provenant de U. _____, V. _____ et Q. _____-Y. _____ avec lesquels il n'existe aucun lien de parenté et le reste (149 ‰) provenant de feu P. _____ (respectivement tante et grand-tante par alliance). Il apparaît ainsi que ces 101 ‰ et 149 ‰ ne peuvent pas être qualifiés d' "*objets provenant de ligne directe*" au sens de l'art. 9 al. 1 let. h LDMG. En particulier, le fait que ces parts idéales aient appartenu auparavant à feu T. _____, arrière grand-père de B. _____ et A. _____, ne suffit pas pour considérer qu'elles proviennent de ligne directe à l'égard de ces derniers. Quant aux parts attribuées à C. _____ (censées correspondre à $\frac{1}{3}$ des 250 ‰ provenant de D. _____, soit 83 ‰), elles ne proviennent pas non plus de ligne directe à l'égard de celle-ci puisqu'elle n'est pas la descendante de feu D. _____. Seules les parts attribuées à B. _____ et A. _____ (2 fois 83 ‰, soit 166 ‰) sont donc susceptibles d'être exonérées si les deux autres conditions légales liées à la notion de partage et de parenté sont réalisées, ce qu'il convient de déterminer.

b) Les recourants soutiennent que le transfert du 10 octobre 2011 constitue un *partage* immobilier (d'une copropriété qui a toujours fonctionné comme une communauté) provenant de ligne directe par lequel le tronc issu de feu Q. _____ (le frère) reprend toute la part aux immeubles propriété du tronc de R. _____ (sa sœur), les deux troncs étant issus de feu D. _____. Le transfert à exonérer serait ainsi un transfert consécutif à un partage ultérieur de la communauté formée par les héritiers des parts de copropriété ayant appartenu à feu D. _____, à savoir les copropriétaires R. _____ et son frère. De son côté, l'autorité intimée considère que, suite au partage du 23 octobre 1972 ayant mis fin au régime d'indivision sur les immeubles en cause, R. _____ et sa fille ont pu librement disposer de leurs parts de copropriété en les transférant aux recourants, ce qui l'amène à considérer que le transfert du 10 octobre 2011 ne constitue ni un partage ni un acte consécutif à une telle opération, mais un acte de disposition individuel.

Pour déterminer en l'espèce si le transfert du 10 octobre 2011 (pour la partie des parts de copropriété provenant de ligne directe) constitue un partage visé par l'art. 9 al. 1 let. h LDMG, il importe d'examiner si les recourants et les attributantes, R. _____ et sa fille, formaient jusqu'à cette date une communauté héréditaire transformée (que ce soit sous la forme d'une communauté en mains communes telle la société simple ou d'une copropriété).

En ce qui concerne, tout d'abord, l'argument de l'autorité intimée selon lequel le partage a déjà eu lieu en 1972, l'on notera que celui-ci concernait des parts de copropriété dont R. _____ et son frère avaient hérité non pas en ligne directe mais de leur oncle. Il ne s'agissait nullement des parts de copropriété provenant de feu D. _____ dont le transfert est ici en cause (250 ‰ sur les

500 % transférés le 10 octobre 2011). Partant, l'on ne saurait considérer que l'acte du 10 octobre 2011 ne constitue pas un partage au motif qu'un tel partage est intervenu en 1972.

Cela étant, plusieurs indices plaident en faveur de la subsistance d'une communauté héréditaire détenant les 500 % de parts de copropriété de feu D. _____ à laquelle appartenaient feu Q. _____ et R. _____ puis leurs descendants. Comme l'indique le certificat d'héritiers du 20 décembre 1977 produit par l'autorité intimée, ces parts de copropriété ont été dévolues à R. _____ et feu Q. _____ en communauté héréditaire. De même, l'extrait du registre foncier relatif à l'immeuble article zzz (vendu à AA. _____ en mai 2010) signale que R. _____ et son frère avaient été inscrits en tant que communauté héréditaire détenant le tout en copropriété. D'autre part, les extraits de registre foncier figurant au dossier constitué démontrent que tous les immeubles en cause ont été détenus, depuis le décès de D. _____, par ses descendants. C'est par ailleurs ensemble que les héritiers de D. _____ (R. _____ et sa fille, et les recourants, héritiers de feu son frère Q. _____) ont vendu en 2010 leurs parts de copropriété de l'immeuble article zzz précité et de l'immeuble voisin, l'article ababab. La communauté héréditaire (de copropriétaires pour 250 % chacun) qu'ils formaient au décès de D. _____ en 1977 semble s'être muée en une société simple de fait (voir P. TERCIER, Les contrats spéciaux, 2009, n. 7529 et 7479). Celle-ci n'a toutefois été dissoute que par la réunion de toutes les parts de copropriété provenant de feu D. _____ (250 % de feu Q. _____ et 250 % de R. _____ avec sa fille) dans les mains de la seule communauté successorale de Q. _____ (constituée des recourants) lors du transfert du 10 octobre 2011, transfert opéré au titre de partage ultérieur de la communauté des héritiers de D. _____.

La deuxième condition à laquelle l'exonération au sens de l'art. 9 al. 1 let. h LDMG, à savoir l'existence d'un transfert tenant lieu de partage, est ainsi également remplie s'agissant des parts attribuées à B. _____ et A. _____.

c) Les parties sont également en désaccord sur la notion de parents. L'autorité intimée expose dans ses contre-observations que si la Cour qualifie le transfert en cause de partage au sens de l'art. 9 al. 1 let. h LDMG, doivent alors être soumis aux droits de mutation, soit la totalité des 500 % transférés dès lors que le législateur a voulu favoriser la famille au sens étroit (seuls membres de la première parentèle, les enfants et le cas échéant leurs descendants), soit les 333 % seulement si l'on retient la notion de parents définies par les art. 20 et 457 à 460 CC, C. _____, qui n'a aucun lien de parenté avec R. _____ et sa fille et n'est pas la conjointe survivante de celui dont la succession est partagée, étant exclue de l'exonération. De leur côté, les recourants estiment cette part imposable à 202 % de la totalité des immeubles en cause, soit 101 % des 500 % transférés, dans la mesure où elle provient de tiers (U. _____, V. _____ et Q. _____-Y. _____) et non de parents.

Si l'on considère le texte initialement soumis à la Commission parlementaire - exonération pour les transferts immobiliers effectués en lieu de partage successoral entre les personnes succédant en ligne directe ou entre ces dernières et le conjoint survivant, texte que dite Commission a ensuite remanié pour le compléter -, sont visées par l'art. 9 al. 1 let. h LDMG les personnes qui descendent du défunt (art. 20 al. 2 CC). L'exemple des frères et sœurs opérant un partage ultérieur ne signifie pas qu'une limitation de la notion de parent aux seuls enfants du défunt (parenté au 1^{er} degré) a été voulue par le législateur. Celui-ci s'est simplement assuré, en plus, que les frères et sœurs soient totalement exclus de l'imposition lors d'un partage ultérieur, raison pour laquelle il a ajouté aux cas de partage initialement visés, ceux opérés ultérieurement lorsque la communauté héréditaire n'a pas été partagée mais transformée comme cela a été vu précédemment (voir consid. 3 plus avant). L'autorité intimée est au demeurant elle aussi d'avis que le législateur a voulu restreindre le cercle de parents aux membres de la première parentèle. L'on

ne saurait dès lors exclure du cercle des parents visés par cette norme d'exonération les petits enfants de feu D. _____ (qui lui succèdent en ligne directe).

La troisième condition posée par l'art. 9 al. 1 let. h LDMG est dès lors également réalisée à l'égard de B. _____ et A. _____.

Quant au conjoint survivant visé par l'art. 9 al. 1 let. h LDMG, cette expression formulée au singulier vise clairement le conjoint du seul défunt dont la succession est partagée. Tel n'est pas le cas de C. _____; sa part doit donc être soumise aux droits de mutation non seulement parce qu'elle ne succède pas en ligne directe comme cela a été précisé plus avant (voir consid. 4a) mais également du fait qu'elle n'est pas le conjoint survivant de feu D. _____.

d) Il résulte de ce qui précède que le recours est partiellement admis. Les droits de mutation à prélever lors du partage du 10 octobre 2011 doivent être perçus sur 333 ‰ des parts de copropriété transférées au lieu de 500 ‰.

5. a) En vertu de l'art. 131 al. 1 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative : Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 du Tarif).

Des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes morales de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause (art. 133 CPJA).

b) En l'espèce, même si le recours est partiellement admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de cette disposition (RFJ 1992 p. 199). Il se justifie en revanche de mettre des frais de justice à charge des recourants qui ont été en partie déboutés. Toutefois, il y a lieu de tenir compte qu'ils n'ont été déboutés que partiellement (l'exonération portant sur 166 ‰ au lieu des 400 ‰ requis, le gain de cause est de 41.5 %). Les frais de procédure sont fixés à 2'600 francs.

6. a) En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours, l'autorité de juridiction administrative alloue sur requête à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires engagés pour la défense de ses intérêts. Lorsqu'une partie n'obtient que partiellement gain de cause, l'indemnité est réduite en proportion (art. 138 al. 2 CPJA). L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent (art. 141 CPJA).

b) En l'espèce, une liste de frais a été produite et totalise 12'230 fr. 25 (y compris 905 fr. 95 de TVA) pour notamment 46.75 heures de travail à 230 francs. Vu l'issue du litige, il paraît équitable d'allouer aux mandataires des recourants une indemnité partielle de 5'075 fr. 55, TVA comprise. Celle-ci sera mise à charge de l'Etat de Fribourg.

la Cour arrête:

- I. Le recours est partiellement admis. Les droits de mutation sont calculés sur les 333 ‰ de la valeur des immeubles en lieu et place des 500 ‰.
- II. Un émolument de 2'600 francs est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais déposée par ceux-ci, le solde par 1'800 francs leur étant restitué.
- III. Une indemnité réduite de 5'075 fr. 55 (y compris 406 fr. 05 de TVA) est allouée aux mandataires des recourants, pour le compte de ceux-ci. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg.

Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation du montant des frais de procédure et de l'indemnité de partie peuvent, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 23 juillet 2014/MSU/eri

Président

Greffière-rapporteure

Communication.