

Branche :	Étude de cas
Durée de l'examen :	8 heures
Nombre de points max. :	240 points

Remarques générales concernant l'étude de cas

- Vous disposez de **huit heures** pour résoudre cette étude de cas.
- Vous pouvez obtenir **240 points** au maximum (1 point = 2 minutes). Dix points sont attribués pour l'impression générale (y compris présentation et aspects formels).
- L'étude de cas comprend **10 pages (AB1 – AB10) et les 5 annexes I.1 (2 pages), II.3, III.2.a, III.2.b, III.2.c**. Vérifiez immédiatement que vous disposez bien de l'intégralité des documents. Vous trouverez également en **annexe IV** divers extraits de la législation fiscale du canton de Fribourg.
- Comme l'anonymat des candidats est préservé, veuillez coller sur chaque feuille de solution et sur le dossier votre étiquette personnelle avec votre numéro de candidat. À la fin de l'examen, vous devez remettre vos réponses ainsi que l'énoncé à la personne / aux personnes chargée/s de la surveillance.
- À défaut d'instruction contraire, il faut répondre aux questions en tenant compte de la législation et de la jurisprudence en vigueur au 1^{er} janvier 2021.
- Les dispositions légales doivent être indiquées de manière précise, en citant la loi correspondante, c'est-à-dire avec mention de l'article, éventuellement de l'alinéa et de la lettre.
- Les experts vous seraient reconnaissants si vous pouviez écrire lisiblement. Les réponses illisibles ne seront pas prises en considération.

Nous vous souhaitons bonne chance !

Étude de cas

Groupe CG

Dans la présente étude de cas, vous allez vous occuper de l'entrepreneur Bernard Cuche et de la restructuration de son groupe d'entreprises CG Holding.

Bernard Cuche, né en 1958, vit à Fribourg. Il est l'unique propriétaire de CG Holding SA. CG Holding réunit trois domaines sous un même toit :

- Domaine Automative

- Immeuble d'exploitation CG Automative SA à Fribourg
- Participation à 100% dans le capital de CG Automative SA, Fribourg (92 collaborateurs)
- Participation à 90% dans le capital de CG Automative Service SA, Zurich (8 collaborateurs)
- Participation à 100% dans le capital de CG Automative SarL, Espagne (11 collaborateurs)

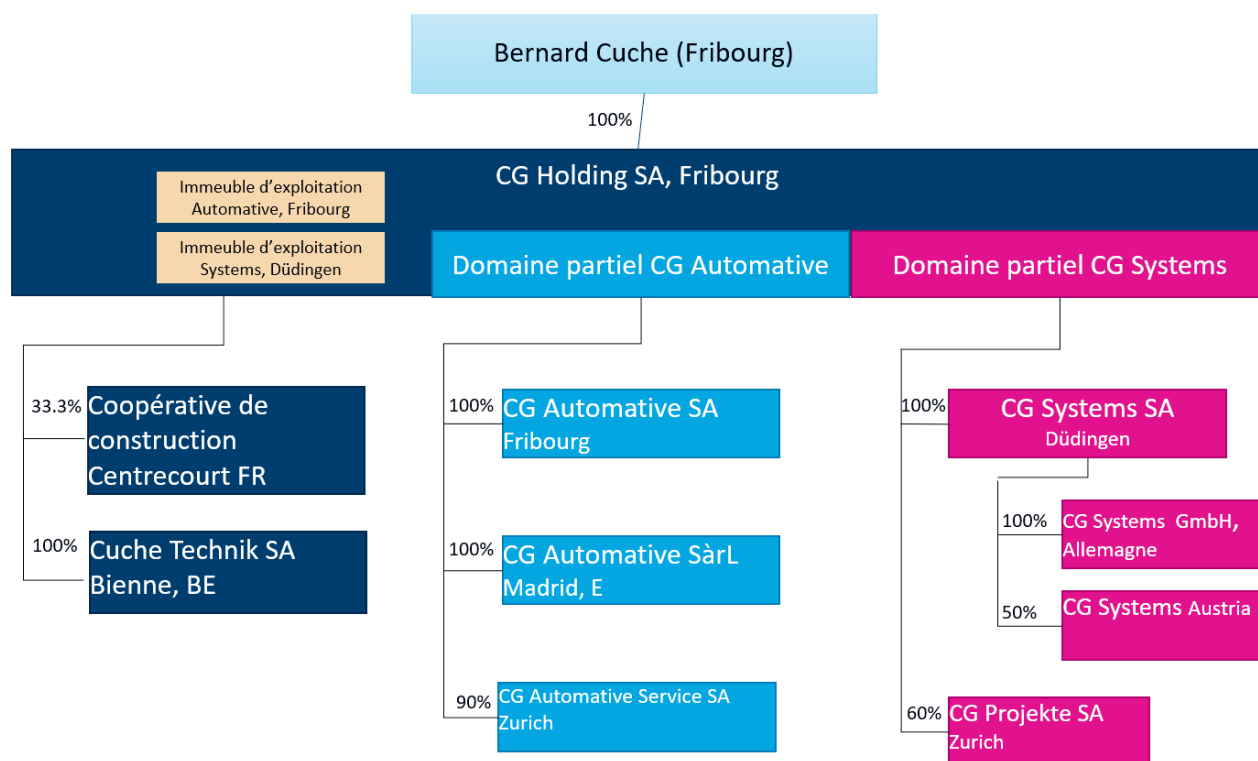
- Domaine Ingénierie des systèmes

- Immeuble d'exploitation CG Systems SA à Düdingen
- Participation à 100% dans le capital de CG Systems SA, Düdingen (total du bilan KCHF 9600, chiffre d'affaires KCHF 18 400, 140 collaborateurs)
 - 100% du capital de CG Systems GmbH, Allemagne (total du bilan KCHF 3400, chiffre d'affaires KCHF 5500, 6 collaborateurs)
 - 50% du capital de CG Systems Austria, Autriche (total du bilan KCHF 2100, chiffre d'affaires KCHF 3400, 8 collaborateurs)
- Participation à 60% dans le capital de CG Projekte SA, Zurich (total du bilan KCHF 4600, chiffre d'affaires KCHF 9400, 12 collaborateurs)

- Domaine neutre

- Terrain à construire dans le canton de Fribourg
- Participation de 33,3% dans la Coopérative de construction Centrecourt, Fribourg
- Participation à 100% dans le capital de Cuche Technik SA, Bienne (environ 20 collaborateurs)

La structure actuelle du groupe est la suivante :



Bernard Cuche est divorcé et il a deux enfants adultes, Roger Cuche et Geraldine Hurni-Cuche, qui travaillent dans ses entreprises. En vue de la planification de sa succession, Bernard Cuche souhaite restructurer son groupe d'entreprises.

La première phase consiste à préparer les domaines partiels de façon à ce que les restructurations nécessaires puissent être réalisées dans une deuxième phase. La planification de succession à proprement parler sera organisée avec ses enfants dans la troisième phase.

Les deux immeubles d'exploitation, qui appartiennent à CG Holding SA, ne doivent pas être transférés aux domaines partiels. Bernard Cuche envisage de les aliéner le moment venu.

Bernard Cuche vous a demandé de le conseiller dans le cadre de la restructuration prévue et de la planification de succession.

Dans la première partie TRAVAUX PRÉPARATOIRES / ASSAINISSEMENT, vous vous penchez principalement sur les questions juridiques et fiscales concernant les assainissements du bilan et les transformations.

Dans la deuxième partie RESTRUCTURATION, vous répondez aux questions commerciales, fiscales et économiques autour de scissions relevant du droit fiscal.

Dans la troisième partie ÉVALUATION D'ENTREPRISE, vous répondez aux questions relatives à l'évaluation d'entreprise.

Ces trois parties de l'étude de cas sont indépendantes les unes des autres en ce qui concerne la réflexion. Par exemple, les candidates et candidats peuvent travailler sur la deuxième partie même s'ils n'ont pas ou pas entièrement résolu la première partie.

Examen professionnel supérieur d'expert fiduciaire 2021

Branche : Étude de cas

Documentez tous vos calculs et toutes vos réflexions. Si des feuilles de solution sont proposées en annexe, vous devez impérativement les utiliser.

Les consignes concernant cette étude de cas sont volontairement succinctes. Si certains éléments vous manquent, vous devez formuler des hypothèses. Pour vos hypothèses, reportez-vous aux données actuelles du marché ou basez-vous sur vos expériences et votre imagination. Vous devez documenter clairement et argumenter en détail chacune de vos hypothèses.

PARTIE I :
Travaux préparatoires / assainissement (75 points)

Dans une première phase, divers travaux préparatoires doivent être réalisés pour simplifier la restructuration prévue. Le bilan de CG Automative SA doit ainsi être assaini et les actifs non nécessaires à l'exploitation doivent être préparés en vue de leur aliénation.

Question I.1. Assainissement du bilan de CG Automative SA (16 points)

CG Automative SA présente une perte de capital au 31.12.2020. Vous trouverez les comptes annuels de CG Automative SA à l'annexe I.1. Par la planification de sa succession, Bernard Cuche veut s'assurer que ses enfants pourront reprendre des parties d'entreprise aussi saines que possible sur le plan financier. À cette fin, le bilan de CG Automative SA doit faire l'objet d'un assainissement.

- a. Montrez à Bernard Cuche comment la perte au bilan de CG Automative SA peut être corrigée par une réduction de capital suivie d'une recapitalisation du capital-actions. Expliquez l'approche juridique et les documents nécessaires.
- b. Présentez deux façons de procéder à l'assainissement prévu sans augmentation du capital-actions, afin que le capital propre s'élève de nouveau à KCHF 6020. Expliquez l'approche et les documents nécessaires.

Question I.2. Conséquences fiscales de l'assainissement du bilan (20 points)

Pour les trois variantes présentées aux questions I.1.a et I.1.b, exposez toutes les conséquences fiscales de l'assainissement pour CG Holding SA et CG Automative SA. Expliquez également les principes généraux et citez les articles de loi correspondants.

Question I.3. Comptabilisation de l'assainissement (8 points)

Pour la variante décrite à la question I.1.a avec réduction de capital et recapitalisation, présentez les comptabilisations dans les comptes annuels de CC Holding SA et CG Automative SA et établissez le bilan après assainissement. Pour ce faire, utilisez l'annexe I.1.

Question I.4. Utilisation de RCE (6 points)

CG Automative SA dispose auprès de son institution de prévoyance de réserves de cotisations de l'employeur (RCE) de KCHF 200, que Bernard Cuche souhaiterait utiliser en faveur de CG Automative. Expliquez-lui si cela est possible, indiquez-lui la marche à suivre et présentez les incidences sur les comptes annuels de CG Automative SA.

Question I.5. Aliénation de parts de la coopérative Centrecourt (12 points)

CG Holding SA détient 33,3% des titres de parts de la coopérative de construction Centrecourt, qui possède des immeubles dans le canton de Fribourg. Les 66,6% restants des titres de parts sont détenus par la fondation de prévoyance en faveur du personnel de Marti SA. Vincent Marti est un partenaire commercial de longue date de Bernard Cuche. Avec d'autres associés, ils ont fondé la coopérative de construction Centrecourt il y a 25 ans. Aujourd'hui il ne reste plus que deux sociétaires, CG Holding SA et la fondation de prévoyance en faveur du personnel de Marti SA.

Bernard Cuche souhaite reprendre les 66,6% des parts de la coopérative à la fondation de prévoyance en faveur du personnel de Marti SA.

- a. Expliquez à Bernard Cuche et à Vincent Marti si et, le cas échéant, comment les parts de la coopérative peuvent être transférées selon le droit commercial. Citez les articles de loi pertinents.
- b. Présentez les éventuelles conséquences fiscales à Bernard Cuche et à Vincent Marti. Justifiez votre réponse et citez les articles de loi correspondants.

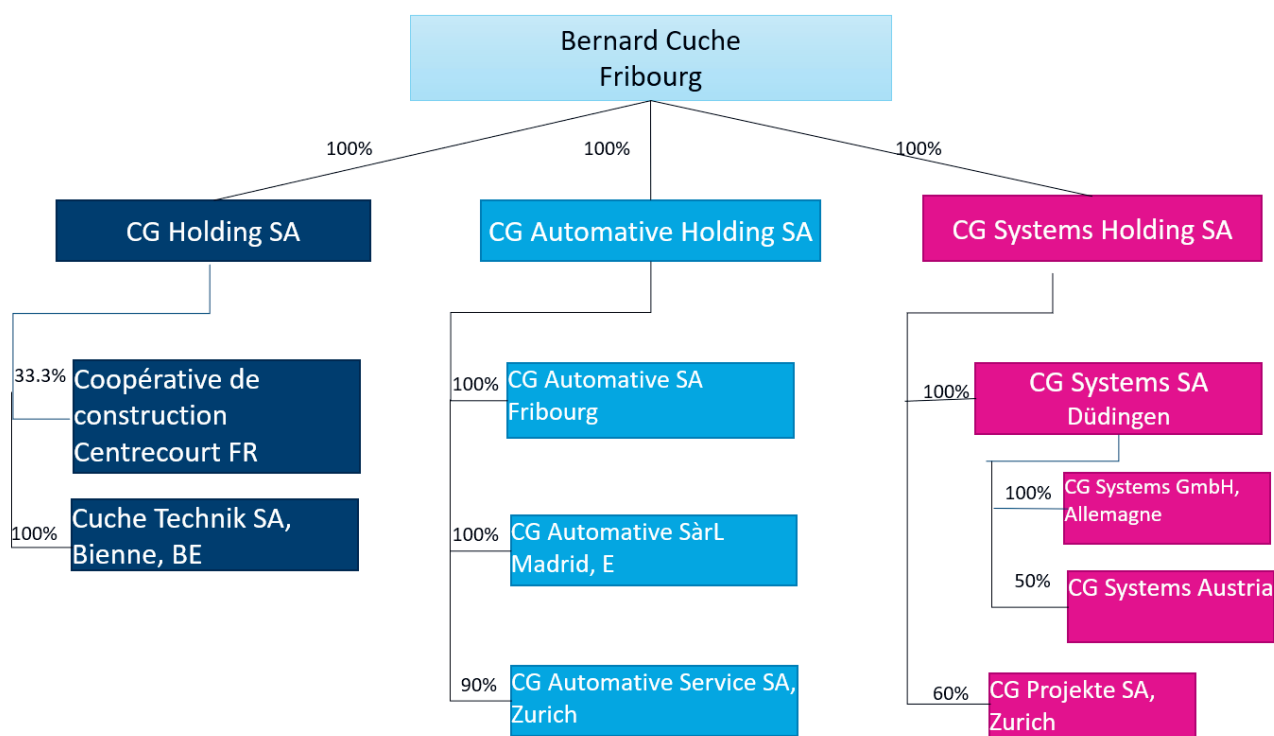
Question I.6. Transformation de la coopérative (13 points)

Bernard Cuche se demande s'il serait préférable de transformer la coopérative de construction Centrecourt en société anonyme.

- a. Expliquez-lui si cela est possible, indiquez-lui la marche à suivre du point de vue juridique et dites-lui quels documents seraient nécessaires. Justifiez votre réponse et citez les articles de loi correspondants.
- b. Pour ce cas concret, présentez à Bernard Cuche les éventuels avantages et inconvénients d'une coopérative de construction Centrecourt et d'une société anonyme Centrecourt SA.

PARTIE II : Restructuration (82 points)

Dans une deuxième phase, les trois domaines de CG Holding SA doivent faire l'objet d'une scission sans incidence fiscale, de façon à pouvoir être conservés chacun par une holding, détenue quant à elle à 100% par Bernard Cuche. À l'issue de la première phase, la structure du groupe doit être la suivante :



Question II.1. Réalisation juridique (15,5 points)

Présentez à Bernard Cuche deux possibilités de mise en œuvre légale de la scission sans incidence fiscale envisagée. Expliquez en détail la démarche et les documents nécessaires.

Question II.2. Réalisation fiscale (33 points)

Un ruling fiscal doit être obtenu à titre de garantie de la transaction prévue. Pour ce faire, formulez une appréciation fiscale justifiée de la scission prévue.

Question II.3. Comptes annuels après la scission (8 points)

Établissez les comptes annuels de CG Systems Holding SA et de CG Holding SA après la scission. Vous trouverez le bilan de CG Holding SA avant la scission en annexe II.3. Sur la valeur comptable totale de la participation de KCHF 10 245, KCHF 4300 reviennent à la participation CG Systems SA et KCHF 500 à la participation CG Projekte SA. Pour votre solution, utilisez l'annexe II.3.

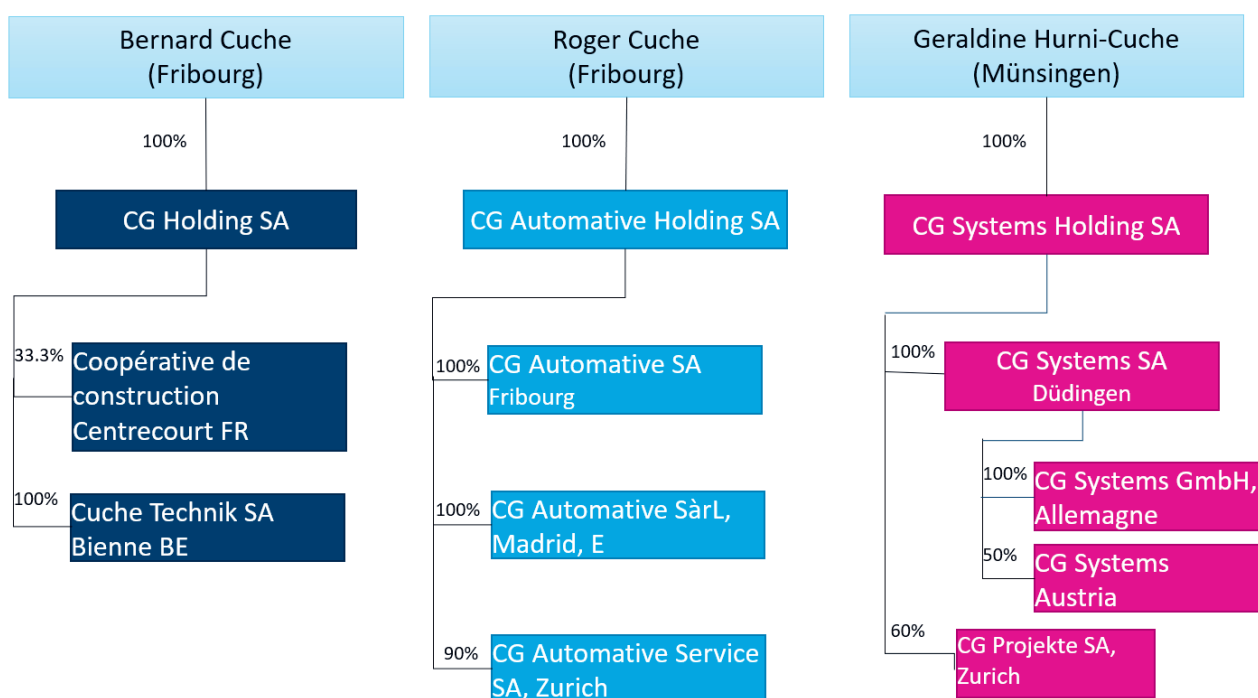
Question II.4. Comptes consolidés (12 points)

Jusqu'à présent, CG Holding SA a établi des comptes consolidés selon le droit suisse de la présentation des comptes. Avec la nouvelle structure résultant de la phase 2, Bernard Cuche se pose différentes questions sur les comptes consolidés.

- À l'issue de la phase II et avant le transfert des domaines Automative et Systems à ses enfants, Bernard Cuche est l'unique actionnaire de CG Holding SA, de CG Automative Holding SA et de CG Systems Holding SA. Bernard Cuche souhaite savoir s'il doit procéder à une consolidation sur les trois domaines partiels au niveau « Bernard Cuche ». Expliquez et justifiez votre réponse.
- À l'aide des éléments de l'exposé de la situation, déterminez si des comptes consolidés doivent être établis pour CG Systems Holding SA. Justifiez votre réponse.
- Si (indépendamment de la question b) des comptes consolidés étaient établis pour CG Systems Holding SA, comment les différentes sociétés devraient-elles être intégrées dans les comptes consolidés et quel impact le type d'intégration aurait-il sur le capital propre du groupe ?

Question II.5. Conséquences fiscales de la planification de succession (6,5 points)

À l'issue de la phase 2 de restructuration du groupe CG, Bernard Cuche se pose différentes questions concernant la succession familiale prévue. Il envisage de transmettre ultérieurement à son fils les parts dans CG Automative Holding SA et à sa fille les parts dans CG Systems Holding SA, par voie de donation. La structure cible de la succession familiale est la suivante :



Expliquez à Bernard Cuche les conséquences fiscales pour lui, pour ses deux enfants et pour CG Holding SA.

Question II.6. Planification de succession par héritage (7 points)

Expliquez à Bernard Cuche quelle est la situation en matière de droit des successions des enfants de Bernard Cuche et de son épouse divorcée et comment les différentes valeurs d'entreprise du groupe Automative et du groupe System doivent être traitées. Argumentez vos réponses.

**PARTIE III :
Évaluation d'entreprise (73 points)**

Eu égard à la planification de succession prévue, Bernard Cuche et ses enfants se posent diverses questions concernant l'évaluation des domaines d'entreprise concernées par la planification de succession.

Question III.1. Méthodes d'évaluation d'entreprise (24 points)

- a. Pour les avancements d'hoirie prévus, il convient de procéder à des évaluations d'entreprise. Expliquez à Bernard Cuche les principales spécificités ou différences des méthodes d'évaluation suivantes : méthode de la valeur de rendement, méthode de la valeur moyenne et méthode du cash-flow actualisé (DCF).
- b. Pour chacune des trois méthodes selon le point a), expliquez le traitement de la fortune hors exploitation.
- c. Expliquez la différence entre la méthode brute et la méthode nette.

Question III.2. Méthode DCF (27 points)

Pour que Bernard Cuche puisse mieux comprendre la méthode DCF, il vous demande de procéder à une évaluation de CG Systems SA au 31.12.2021 à l'aide de la méthode brute DCF. Comme situation initiale, utilisez la valeur de substance établie par Bernard Cuche en annexe III.2.a et le tableau de flux de trésorerie prévisionnel de CG Systems SA en annexe III.2.b. Pour votre calcul DCF, appliquez un taux d'escompte de 10%. Pour votre évaluation, utilisez une feuille séparée ou l'annexe III.2.c.

Question III.3. Méthode DCF taux d'escompte (12 points)

Bernard Cuche constate que le niveau du taux d'escompte influe considérablement sur la valeur de l'entreprise. Expliquez-lui comment est composé le taux d'escompte pour la méthode DCF et donnez-lui des ordres de grandeur réalistes pour les différents éléments.

Question III.4. Possibilité de réévaluation (6 points)

Bernard Cuche souhaite savoir si CG Systems Holding SA pourrait éventuellement réévaluer sa participation CG Systems SA à une valeur d'entreprise plus élevée selon la méthode DCF. Expliquez et justifiez votre réponse.

Question III.5. Évaluation des participations (4 points)

Dans le cadre de l'évaluation des différentes sociétés, il apparaît que la valeur proportionnelle d'entreprise pour CG Projekte SA ne s'élève qu'à KCHF 250. La valeur comptable s'élève à KCHF 500 (cf. question II.3). Dans le bilan de CG Systems Holding SA, Bernard Cuche souhaite couvrir la moins-value sur la participation CG Projekte SA par la plus-value sur la participation CG Systems SA. Expliquez-lui si c'est possible. Justifiez votre réponse.

<u>Valeur de substance</u>	Bilan prévisionnel			
	31.12.2021	exploitation	hors exploitation	Engagement financier
	En KCHF	En KCHF	En KCHF	En KCHF
Liquidités / titres	1'087	687	400	0
Créances	1'925	1'925	0	0
Stocks de marchandises / travaux en cours	4'120	4'120	0	0
Autre actif circulant	33	33	0	0
Actif circulant	7'165	6'765	400	0
Immobilisations mobiles	1'607	1'607	0	0
Actif immobilisé	1'607	1'607	0	0
Total des actifs	8'772	8'372	400	0
Capitaux étrangers à court terme	1'493	1'260	0	233
Capitaux étrangers à long terme	950	300	0	650
Impôts différés	103	0	0	103
Capitaux étrangers	2'546	1'560	0	986
Capital-actions	1'000			
Réserves / bénéfice résultant du bilan	3'904			
Réserves latentes (nettes)	1'322			
Capitaux propres	6'226	6'812	400	-986
Total des passifs	8'772			

CG Systems SA	Annexe III.2.c					
Méthode DCF						
			2021			
				2022		
					2023	
						2024
						2025
						2026

Loi sur les impôts cantonaux directs (LICD)

du 06.06.2000 (version entrée en vigueur le 01.01.2021)

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu l'article 15 de la Constitution du canton de Fribourg du 7 mai 1857;

Vu la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes;

Vu le message du Conseil d'Etat du 6 janvier 2000;

Sur la proposition de cette autorité,

Décète:

1 Introduction

Art. 1 Objet de la loi

¹ L'Etat perçoit, conformément à la présente loi:

- a) un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques ¹⁾;
- b) un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales ainsi qu'un impôt minimal sur les recettes brutes des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives;
- c) un impôt à la source sur le revenu de certaines personnes physiques et morales;
- d) un impôt sur les gains immobiliers.

Art. 2 Fixation du coefficient annuel

¹ Le coefficient annuel des impôts cantonaux directs est fixé chaque année par le Grand Conseil, en application des dispositions de la loi sur les finances de l'Etat.

² Pour l'impôt sur les prestations en capital imposées séparément et l'impôt sur les gains immobiliers, les taux prévus par la présente loi sont fixes.

¹⁾ Note d'auteur: La formulation féminine ou masculine utilisée dans cette loi s'applique indifféremment aux personnes des deux sexes, à moins que la nature même des termes n'exclue cette possibilité.

^{2bis} Une déduction de 5000 francs est accordée sur les prestations en capital versées à des personnes mariées vivant en ménage commun ou à des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.

³ Les déductions sociales prévues à l'article 36 ne sont pas autorisées.

⁴ Toutes les prestations en capital acquises pendant la même année civile sont additionnées. Les prestations en capital dont le total annuel net est inférieur à 5000 francs sont exonérées d'impôt.

⁵ Une déduction de 50 % est accordée sur la part de l'impôt afférent aux prestations en capital versées pour perte de gain en cas d'invalidité.

Art. 40 Compensation des effets de la progression à froid

¹ Les effets de la progression à froid sur l'impôt frappant le revenu des personnes physiques doivent être compensés périodiquement, mais au moins tous les trois ans, totalement ou partiellement, par une adaptation du barème et des déductions sociales.

² Le Conseil d'Etat présente un rapport et des propositions au Grand Conseil au début de l'année civile précédant une période fiscale, lorsque l'indice suisse des prix à la consommation a augmenté d'au moins 5 % depuis le 1er janvier qui précède l'entrée en vigueur de la présente loi ou depuis la dernière adaptation. Est déterminant l'indice en vigueur une année avant le début de la période fiscale.

2.3 Impôt sur les gains immobiliers

Art. 41 Objet de l'impôt

¹ L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés:

- a) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable;
- b) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissements;
- c) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble appartenant à l'une des personnes morales exonérées selon l'article 97 al. 1 let. e à h et j.

Art. 42 Aliénations donnant lieu à imposition

¹ Toute aliénation qui a pour effet de transférer la propriété d'un immeuble est imposable.

² Sont assimilés à l'aliénation d'un immeuble:

- a) les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble;
- b) le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée du contribuable dans sa fortune commerciale;
- c) la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle et qu'elles donnent lieu à une indemnité;
- d) l'échange;
- e) le transfert d'un chalet de vacances ou autre construction similaire sur le fonds d'autrui.

Art. 43 Aliénations dont l'imposition est différée

¹ L'imposition est différée:

- a) en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation;
- b) en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un époux à l'entretien de la famille (art. 165 CC) ou de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux époux soient d'accord;
- c) en cas de remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente;
- d) en cas d'aliénation totale ou partielle d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même ou pour l'amélioration d'immeubles agricoles ou sylvicoles appartenant au contribuable et exploités par lui-même;
- e) en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai de deux ans avant ou après l'aliénation, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage.

Art. 44 Contribuable

¹ L'impôt est dû par l'aliénateur.

² Plusieurs aliénateurs répondent solidairement jusqu'à concurrence de leur part au gain.

³ Le conjoint et les enfants sont imposés séparément sur leurs gains immobiliers.

Art. 45 Exonération

¹ L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu lorsque l'aliénateur est une personne morale, à l'exception des cas visés par l'article 41 let. c.

Art. 46 Matière imposable – Gain réalisé lors de l'aliénation

¹ Le gain réalisé lors de l'aliénation est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissements (prix d'acquisition et impenses).

² Si, lors de l'acquisition, l'imposition a été différée selon l'article 43 let. a et b, la précédente aliénation imposable est déterminante pour fixer les dépenses d'investissements.

³ Si, lors de l'acquisition, l'imposition a été différée selon l'article 43 let. c à e, l'acquisition de l'immeuble cédé lors de l'aliénation dont l'imposition a été différée est déterminante pour fixer les dépenses d'investissements.

⁴ L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu en cas de revente d'un immeuble que le créancier ou la caution d'une créance hypothécaire avait dû acquérir dans une vente forcée, pour autant que le gain n'excède pas la perte sur la créance; lorsque le gain est supérieur à la perte sur la créance, la différence est seule imposable.

Art. 47 Matière imposable – Produit de l'aliénation

¹ Le produit de l'aliénation comprend toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur.

² En cas d'échange d'immeubles, c'est la valeur vénale qui est considérée comme produit de l'aliénation, à moins que d'autres éléments ne permettent d'en déterminer le prix.

³ En cas de transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée dans la fortune commerciale, le produit de l'aliénation correspond à la valeur à laquelle ce bien est porté à l'actif du bilan de l'entreprise.

Art. 48 Matière imposable – Dépenses d'investissements / Prix d'acquisition

¹ Le prix d'acquisition correspond au prix d'achat, y compris toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur.

² Si l'acquisition en cas d'échange date de moins de quinze ans et que son prix ne puisse être établi, c'est la valeur vénale au moment de l'acquisition par l'aliénateur ou son prédécesseur qui est déterminante.

³ Si l'acquisition date de plus de quinze ans, le contribuable peut revendiquer au titre de dépenses d'investissements (prix d'acquisition augmenté des impenses) la valeur fiscale fixée au moins quatre ans avant l'aliénation. Dans ce cas, il sera tenu compte des impenses des quatre dernières années; la taxe sur la plus-value est en revanche admise en déduction sans limitation de temps. La prise en compte du gain réinvesti est réservée.

Art. 49 Impenses

¹ Constituent des impenses:

- a) les frais de construction, de transformation et d'autres améliorations durables qui augmentent la valeur de l'immeuble;
- b) les contributions foncières de construction ou de correction de routes, d'améliorations foncières, d'établissement de conduites et de correction des eaux;
- c) les frais et contributions qui sont liés à l'acquisition et à l'aliénation de l'immeuble, y compris les commissions et frais de courtage usuels;
- d) la taxe sur la plus-value versée en vertu de la loi cantonale sur l'aménagement du territoire et les constructions.

² Les impenses qui ont été déduites au titre de l'impôt sur le revenu et la valeur du travail du propriétaire sur son propre immeuble, qui n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu, ne peuvent pas être invoquées.

³ Les prestations d'assurances, les indemnités versées par la Confédération, le canton ou les communes ainsi que les prestations de tiers, que l'aliénateur ne réinvestit ou ne rembourse pas, sont déduites des dépenses d'investissements.

⁴ Lors de l'aliénation d'un immeuble dont l'acquisition ou l'amélioration a donné lieu à une imposition différée selon l'article 43 let. c à e, le gain réinvesti est déduit des dépenses d'investissements.

Art. 50 Déduction des pertes

¹ Le contribuable peut déduire des gains immobiliers réalisés au cours de l'année fiscale les pertes subies en raison de l'aliénation d'immeubles au cours de la même année ou l'excédent éventuel de telles pertes qui n'a pas pu être compensé l'année précédente.

² Toutefois, ne peuvent être déduites que les pertes subies lors de transactions immobilières intervenues dans le canton.

³ Les pertes se déterminent de la même manière que le gain.

Art. 51 Calcul de l'impôt

¹ L'impôt sur le gain immobilier est perçu aux taux suivants:

- a) 22 % pour une durée de propriété allant jusqu'à deux ans;
- b) 20 % jusqu'à quatre ans;
- c) 18 % jusqu'à six ans;
- d) 16 % jusqu'à huit ans;
- e) 14 % jusqu'à dix ans;
- f) 12 % jusqu'à quinze ans;
- g) 10 % plus de quinze ans.

² Lorsque le total des gains réalisés sur des objets dont la durée de propriété a été inférieure à cinq ans dépasse 400'000 francs durant une année civile, la part de l'impôt afférent au gain dépassant cette limite est majorée de 40 %.

³ Les gains immobiliers inférieurs à 6000 francs pour l'ensemble des opérations immobilières faites au cours de l'année civile ne sont pas imposés. Est déterminant pour le calcul de cette somme le bénéfice global, quels que soient la forme sous laquelle s'exerçait la propriété de l'immeuble et le nombre de bénéficiaires.

2.4 Impôt sur la fortune**2.4.1** *Objet de l'impôt***Art. 52**

¹ L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette.

- b) pour les travailleurs qui résident à la semaine, si le travailleur avait son lieu de séjour à la semaine dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

³ Le montant retenu à la source est imputé sans intérêts.

⁴ Le Conseil d'Etat édicte les dispositions d'exécution en se fondant sur l'ordonnance du Département fédéral des finances.

Art. 87b Taxation ordinaire ultérieure d'office

¹ Aux conditions définies par le Département fédéral des finances, en cas de situation posant manifestement des problèmes, notamment en ce qui concerne les déductions forfaitaires calculées dans le taux d'imposition à la source, le Service cantonal des contributions peut demander d'office une taxation ordinaire ultérieure en faveur ou en défaveur du contribuable.

Art. 88 Collaboration du débiteur des prestations imposables

¹ Le débiteur des prestations imposables a les obligations prévues à l'article 76 al. 1 et 3 et reçoit une commission de perception. L'article 76 al. 4 est applicable par analogie.

² Il a en outre l'obligation de verser la part proportionnelle de l'impôt sur les options de collaborateur exercées à l'étranger. L'employeur doit la part proportionnelle de l'impôt, même si l'avantage appréciable en argent est versé par une société du groupe à l'étranger.

Art. 89 ...

4 Imposition des personnes morales

4.1 Assujettissement à l'impôt sur le bénéfice et sur le capital et à l'impôt minimal

Art. 90 Contribuables

¹ Les personnes morales soumises à l'impôt sont:

- a) les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée) et les sociétés coopératives;
- b) les associations, fondations et autres personnes morales;

- c) les personnes morales de droit public qui exercent une activité bancaire, notamment la Banque cantonale et les caisses d'épargne communales. Elles sont soumises à l'impôt selon le régime applicable aux sociétés de capitaux.

² Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe au sens de l'article 58 de la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC) sont assimilés aux autres personnes morales. Les sociétés d'investissement à capital fixe au sens de l'article 110 LPCC sont imposées comme des sociétés de capitaux.

³ Les personnes morales étrangères ainsi que les sociétés commerciales et communautés de personnes étrangères imposables en raison d'un rattachement économique sont assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leurs structures effectives.

Art. 91 Conditions d'assujettissement – Rattachement personnel

¹ Les personnes morales sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective dans le canton.

Art. 92 Conditions d'assujettissement – Rattachement économique

¹ Les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique lorsqu'elles:

- a) sont associées à une entreprise établie dans le canton;
- b) exploitent un établissement stable dans le canton;
- c) sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels;
- d) font le commerce d'immeubles sis dans le canton.

² Les personnes morales qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger sont, en outre, assujetties à l'impôt lorsqu'elles:

- a) sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier sur des immeubles sis dans le canton;
- b) servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières portant sur des immeubles sis dans le canton;
- c) reçoivent des tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes ou autres rémunérations en qualité de membres de l'administration, d'organes de direction ou de contrôle de personnes morales ayant leur siège dans le canton.

³ Par établissement stable on entend toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois.

Art. 93 Etendue de l'assujettissement

¹ L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton.

² L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité à la partie du bénéfice et du capital qui est imposable dans le canton selon l'article 92.

³ Dans les relations internationales, l'étendue de l'assujettissement d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Une entreprise suisse peut compenser les pertes d'un établissement stable à l'étranger avec des bénéfices réalisés en Suisse si l'Etat dans lequel cet établissement est sis n'a pas déjà tenu compte de ces pertes. Si cet établissement réalise des bénéfices au cours des sept années suivantes, l'impôt sera récupéré pendant ces exercices dans la mesure où les reports de pertes sont compensés dans l'Etat où il est sis. Les pertes portant sur des immeubles à l'étranger ne seront prises en considération que si un établissement stable est exploité dans le pays concerné. Les dispositions prévues dans les conventions de double imposition sont réservées.

Art. 94 Calcul de l'impôt en cas d'assujettissement partiel

¹ Les personnes morales qui ne sont assujetties à l'impôt dans le canton que sur une partie de leur bénéfice et de leur capital doivent l'impôt sur les éléments imposables dans le canton au taux qui leur serait appliqué sur la totalité de leur bénéfice et de leur capital.

² Les contribuables qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger et qui sont imposables en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble sis dans le canton doivent l'impôt au moins au taux correspondant au bénéfice réalisé dans le canton et au capital qui y est investi.

Art. 95 Début et fin d'assujettissement

¹ L'assujettissement débute le jour de la fondation de la personne morale, de l'installation de son siège ou de son administration effective dans le canton ou encore le jour où elle y acquiert un élément imposable. L'article 236 est réservé.

² L'assujettissement prend fin le jour de la clôture de la liquidation de la personne morale, le jour du déplacement de son siège ou de son administration effective hors du canton ou encore le jour où disparaît l'élément imposable dans le canton. L'article 236 est réservé.

³ En cas de transfert des actifs et passifs d'une personne morale à une autre, les impôts dus par la personne morale reprise doivent être acquittés par la personne morale reprenante.

Art. 96 Responsabilité solidaire

¹ Lorsque prend fin l'assujettissement d'une personne morale, les personnes chargées de son administration et de sa liquidation répondent solidairement des impôts qu'elle doit jusqu'à concurrence du produit de la liquidation ou, si la personne morale transfère son siège ou le lieu de son administration effective hors du canton, jusqu'à concurrence de la fortune nette de la personne morale.

² Sont solidairement responsables des impôts dus par une personne morale assujettie à l'impôt à raison d'un rattachement économique, jusqu'à concurrence du produit net réalisé, les personnes chargées:

- a) de la liquidation d'une entreprise ou d'un établissement stable dans le canton;
- b) de l'aliénation ou de la réalisation d'un immeuble sis dans le canton ou des créances garanties par un tel immeuble.

³ Lorsqu'une personne morale qui n'a ni son siège ni son administration effective en Suisse sert d'intermédiaire dans une opération portant sur un immeuble sis dans le canton, les acheteurs et vendeurs de l'immeuble sont solidairement responsables, jusqu'à concurrence de 20 % de la commission, des impôts dus par cette personne morale en raison de son activité d'intermédiaire.

⁴ Les membres de sociétés commerciales et d'autres communautés de personnes de droit étranger sans personnalité juridique répondent solidairement des impôts dus par ces sociétés et communautés.

Art. 97 Exonérations

¹ Seuls sont exonérés de l'impôt:

- a) la Confédération et ses établissements, dans les limites fixées par la législation fédérale;
- b) l'Etat, les communes et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;
- c) les corporations ecclésiastiques et les autres collectivités territoriales du canton, et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;
- d) les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération;
- e) les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui les touchent de près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel;
- f) les caisses suisses d'assurances sociales et de compensation, notamment les caisses d'assurance-chômage, d'assurance-maladie, d'assurance-veillesse, invalidité et survivants, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires;
- g) les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées;
- h) les personnes morales qui visent des buts culturels dans le canton ou sur le plan suisse, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts;

- i) les Etats étrangers, sur leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires, ainsi que les bénéficiaires institutionnels d'exemptions fiscales visés à l'article 2 al. 1 de la loi fédérale du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte, pour les immeubles dont ils sont propriétaires et qui sont occupés par leurs services;
- j) les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de la lettre e ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation au sens de la lettre f, qui sont exonérées de l'impôt.

² Les personnes morales mentionnées à l'alinéa 1 let. e à h et j sont cependant soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers.

Art. 98 Allègements fiscaux

¹ Des allègements fiscaux peuvent être accordés à des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton sur les impôts sur le bénéfice et le capital pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise est assimilée à une fondation.

² Le Conseil d'Etat statue définitivement sur les demandes d'allègements après consultation de la commune.

4.2 Impôt sur le bénéfice

4.2.1 Objet de l'impôt

Art. 99 Principe

¹ L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Art. 100 Détermination du bénéfice net – En général

¹ Le bénéfice net imposable comprend:

- a) le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent;
- b) tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que
 1. les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés;

2. les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;
 3. les versements aux fonds de réserve;
 4. la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés;
 5. les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;
- c) les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de emploi. ...

² Les prestations que des entreprises d'économie mixte remplissant une tâche d'intérêt public fournissent, de manière prépondérante, à des entreprises qui leur sont proches sont évaluées au prix actuel du marché, à leur coût actuel de production majoré d'une marge appropriée ou à leur prix de vente final actuel diminué d'une marge de bénéfice; le résultat de chaque entreprise est ajusté en conséquence.

Art. 101 Détermination du bénéfice net – Charges justifiées par l'usage commercial

¹ Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également:

- a) les impôts fédéraux, cantonaux, communaux et ecclésiastiques, à l'exclusion des amendes fiscales;
- b) les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue;
- c) les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements. Dans des cas particuliers à intérêt public prépondérant, le Conseil d'Etat peut autoriser une déduction plus élevée; il statue à titre définitif;
- d) les rabais, escomptes, bonifications et ristournes accordés sur la contre-valeur de livraisons et de prestations ainsi que les parts de bénéfice des compagnies d'assurances destinées à être réparties entre les assurés;
- e) les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles du personnel de l'entreprise, frais de reconversion compris.

² Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers ne font pas partie des charges justifiées par l'usage commercial.

Art. 101a Détermination du bénéfice net – Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement

¹ Sur demande, les dépenses de recherche et de développement que le contribuable a engagées en Suisse, directement ou par l'intermédiaire de tiers, sont déductibles à hauteur d'un montant dépassant de 50 % au plus les dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial.

² Sont réputées recherche et développement la recherche scientifique et l'innovation fondée sur la science au sens de l'article 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation.

³ Une déduction augmentée est admissible pour:

- a) les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement, plus un supplément équivalant à 35 % de ces dépenses, mais jusqu'à concurrence des dépenses totales du contribuable;
- b) 80 % des dépenses pour les travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.

⁴ Si le mandant des travaux de recherche et de développement est habilité à effectuer la déduction, le mandataire n'a droit à aucune déduction à ce titre.

Art. 102 Détermination du bénéfice net – Eléments sans influence sur le résultat

¹ Ne constituent pas un bénéfice imposable:

- a) les apports des membres de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives, y compris l'agio et les prestations à fonds perdu;
- b) les réserves latentes existant lors du transfert du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable dans un autre canton, à condition qu'il n'y ait ni aliénation ni réévaluation comptable;
- c) les augmentations de fortune provenant d'une succession, d'un legs ou d'une donation.

Art. 103 Détermination du bénéfice net – Restructurations

¹ Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice:

- a) en cas de transformation en une société de personnes ou en une autre personne morale;
- b) en cas de division ou séparation d'une personne morale à condition que ce transfert ait pour objet une ou plusieurs exploitations ou parties distinctes d'exploitation et pour autant que les personnes morales existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation;
- c) en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à une restructuration ou à une concentration équivalant économiquement à une fusion;
- d) en cas de transfert à une société fille suisse d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation; on entend par société fille une société de capitaux ou une société coopérative dont la société de capitaux ou la société coopérative qui opère le transfert possède au moins 20 % du capital-actions ou du capital social.

² Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative transfère une participation à une société du même groupe sise à l'étranger, l'imposition de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de la participation est différée. Le report de l'imposition prend fin si la participation transférée est vendue à un tiers étranger au groupe ou si la société dont les droits de participation ont été transférés aliène une part importante de ses actifs et passifs ou encore si elle est liquidée.

³ En cas de transfert à une société fille au sens de l'alinéa 1 let. d, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux articles 192 à 194, dans la mesure où, durant les cinq ans qui suivent la restructuration, les valeurs transférées ou les droits de participation ou les droits de sociétariat à la société fille sont aliénés; dans ce cas, la société fille peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

⁴ Des participations directes ou indirectes de 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative, mais aussi des exploitations ou des parties distinctes d'exploitation ainsi que des éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation, peuvent être transférées, à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, entre des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives suisses, qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Sont réservés:

- a) le transfert à une société fille au sens de l'article 103 al. 1 let. d;
- b) ...

⁵ Si, dans les cinq ans qui suivent un transfert selon l'alinéa 4, les éléments de patrimoine transférés sont aliénés ou si la direction unique est abandonnée durant cette période, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux articles 192 à 194. La personne morale bénéficiaire peut dans ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice. Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives suisses réunies sous direction unique au moment de la violation du délai de blocage répondent solidairement du rappel d'impôt.

⁶ La société qui, ensuite de la reprise des actifs et passifs d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, subit une perte comptable sur la participation qu'elle détient dans cette société ne peut déduire cette perte sur le plan fiscal; tout bénéfice comptable sur la participation est imposable.

Art. 103a Détermination du bénéfice net – Brevets et droits comparables:
définition

¹ Sont réputés brevets:

- a) les brevets au sens de la Convention du 5 octobre 1973 sur le brevet européen dans sa version révisée du 29 novembre 2000 désignant la Suisse;
- b) les brevets au sens de la loi fédérale du 25 juin 1954 sur les brevets;
- c) les brevets étrangers correspondant aux brevets visés aux lettres a et b.

² Sont réputés droits comparables:

- a) les certificats complémentaires de protection, au sens de la loi fédérale du 25 juin 1954 sur les brevets, et la prolongation de leur durée;
- b) les topographies protégées en vertu de la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les topographies;

635.2.1**Loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD)**

du 14.09.2007 (version entrée en vigueur le 01.01.2019)

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu l'article 81 de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004;

Vu le message du Conseil d'Etat du 17 avril 2007;

Sur la proposition de cette autorité,

*Décrète:***1 Dispositions générales****Art. 1** Souveraineté – Etat

¹ L'Etat prélève un impôt sur les successions et les donations.

Art. 2 Souveraineté – Communes

¹ Les communes peuvent prélever des centimes additionnels à l'impôt sur les successions et les donations.

² Les décisions relatives à l'impôt sur les successions et les donations ont force obligatoire dans la même mesure pour les centimes additionnels.

Art. 3 Champ d'application – Impôt

¹ L'impôt est prélevé lorsque:

- a) le défunt ou la défunte avait son dernier domicile dans le canton ou lorsque la succession est ouverte dans le canton;
- b) le donateur ou la donatrice a son domicile ou son siège au regard du droit fiscal dans le canton au moment de la libéralité;
- c) le transfert entre vifs ou par succession porte sur des immeubles situés dans le canton ou sur des droits grevant de tels immeubles.

² Le transfert des actions d'une société immobilière est soumis à l'impôt sur les successions et les donations au lieu de domicile du défunt ou de la défunte ou du donateur ou de la donatrice conformément à l'alinéa 1 let. a et b.

³ Dans les rapports internationaux, l'impôt est également prélevé lorsque des biens mobiliers sis dans le canton sont transmis à titre gratuit et doivent être, en vertu d'une convention internationale, imposés dans l'Etat du lieu de situation ou de l'établissement stable.

⁴ Dans tous les cas, les dispositions énoncées dans les conventions internationales sont réservées.

Art. 4 Champ d'application – Centimes additionnels communaux

¹ Les centimes additionnels sont dus soit à la commune du lieu du dernier domicile du défunt ou de la défunte ou du lieu d'ouverture de la succession, soit à la commune du domicile ou du siège au regard du droit fiscal du donateur ou de la donatrice au moment de la libéralité.

² S'il s'agit d'une personne protégée par une curatelle de portée générale ou par un mandat pour cause d'inaptitude, les centimes additionnels sont dus à la commune de son dernier domicile de fait, à l'exclusion de la commune de son dernier séjour, à la condition que ce dernier domicile soit situé dans le canton.

³ Si une succession, un legs ou une libéralité porte sur un immeuble, les centimes additionnels sont dus proportionnellement à la commune du lieu de situation selon la règle de répartition figurant à l'article 23.

Art. 5 Objet de l'impôt – En général

¹ Sont soumis à l'impôt sur les successions les transferts de biens par suite de succession légale, d'institution d'héritier, de legs, d'affectation à une fondation pour cause de mort, de substitution vulgaire ou fidéicommissaire, de donation pour cause de mort.

² Sont soumis à l'impôt sur les donations les transferts de biens par suite de libéralités entre vifs procurant à leur bénéficiaire un enrichissement sans contre-prestation équivalente, telles qu'affectation de biens à la création d'une fondation ou à une fondation existante, acte constitutif d'entretien viager ou de rente viagère, acquisition de certains droits réels restreints ou de droits personnels.

³ Les liquidations anticipées de droits héréditaires, avancements d'hoirie, abandons de biens et autres actes entre vifs faits en vue d'une succession future, les libéralités entre vifs provenant de pactes successoraux ainsi que les pactes de renonciation à succession à titre onéreux sont assimilés aux donations.

Art. 6 Objet de l'impôt – En particulier

¹ Sont soumises à l'impôt sur les successions et les donations:

- a) la constitution de droits d'usufruit ou d'habitation ainsi que la constitution et la cession de droits de superficie;
- b) les remises de dettes faites à un débiteur ou une débitrice solvable;
- c) la charge si elle constitue une libéralité entre vifs ou pour cause de mort en faveur d'un tiers;
- d) l'acquisition à titre gratuit résultant d'un changement des personnes au sein d'une communauté en main commune ou d'une modification des parts des personnes composant cette communauté, notamment à l'occasion d'un partage;
- e) les prestations uniques ou périodiques d'assurance versées par suite de décès ou échues du vivant du donateur ou de la donatrice, dans la mesure où elles ne sont pas imposées au titre de l'impôt sur le revenu;
- f) toute opération juridique effectuée pour éluder le prélèvement de l'impôt et des centimes additionnels.

Art. 7 Objet de l'impôt – Donation mixte

¹ L'acte juridique à titre onéreux dans lequel la prestation de l'une des parties est en disproportion manifeste avec celle de l'autre partie est assimilé à une donation pour la différence de valeur entre les deux prestations, lorsque cette différence de valeur correspond à l'intention d'effectuer une libéralité.

Art. 8 Exonérations

¹ Sont exonérés de l'impôt sur les successions et les donations:

- a) la Confédération et ses établissements, dans les limites fixées par la législation fédérale;
- b) l'Etat de Fribourg et ses établissements;
- c) les communes, les groupements de communes et leurs établissements;
- d) les corporations ecclésiastiques et les personnes juridiques canoniques reconnues de droit public, ainsi que les autres collectivités territoriales du canton, et leurs établissements;
- e) le conjoint ou la conjointe et le ou la partenaire enregistré-e;
- f) les parents en ligne directe.

² Sont également exonérés de l'impôt sur les successions et les donations:

- a) les personnes morales qui bénéficient de l'exonération fiscale selon l'article 97 al. 1 let. g et h de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) en raison des buts de service public, d'utilité publique ou culturel qu'elles poursuivent;
- b) les institutions de prévoyance professionnelle aux conditions prévues par l'article 80 al. 2 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP);
- c) les entreprises de personnes et les personnes morales pour les acquisitions de fortune en cas de restructuration au sens des articles 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3^{quater} de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes;
- d) 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;
- e) le conjoint ou la conjointe divorcé-e et le ou la partenaire lors de la dissolution du partenariat enregistré si les acquisitions de fortune au sens de la lettre d portent sur des objets acquis sur la base d'un jugement de divorce ou de dissolution du partenariat enregistré;
- f) le détenteur ou la détentrice de droits de participation revêtant la qualité de personne physique pour les acquisitions d'immeubles d'une société immobilière, en proportion de ses droits et en cas de liquidation totale de la société;
- g) les bénéficiaires lors de transferts immobiliers déterminés par des opérations d'améliorations foncières et visés par le service chargé des améliorations foncières ¹⁾ ou le service chargé des forêts et de la faune ²⁾ ou lors de transferts immobiliers réalisés en vue d'une régularisation peu importante de limites dictée par des raisons cadastrales;
- h) les bénéficiaires de droits de superficie sous forme de servitude concédés par une collectivité publique en vue d'une activité sportive, culturelle ou sociale et pouvant être assimilés à des subventions;
- i) les bénéficiaires dans les cas prévus par d'autres dispositions légales.

³ Pour les personnes morales exonérées selon l'alinéa 2 let. a, l'impôt sera prélevé s'il est donné à l'objet de la libéralité une destination différente dans les dix ans qui suivent le transfert.

¹⁾ Actuellement: Service de l'agriculture.

²⁾ Actuellement: Service des forêts et de la nature.

⁴ Les institutions établies hors du canton sont exonérées de l'impôt lorsqu'elles sont exonérées dans le canton où se trouve leur siège ou pourraient l'être selon la présente loi.

⁵ Le Service cantonal des contributions publie une liste des personnes morales qui ont leur siège dans le canton de Fribourg et qui sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique en vertu de l'alinéa 2 let. a. Toute personne morale concernée peut demander à ne pas y figurer en adressant un courrier au Service cantonal des contributions.

Art. 9 Privilège fiscal

¹ Le transfert d'une part ou d'une entreprise exploitée en la forme commerciale peut, sur demande, être exonéré totalement ou partiellement de l'impôt sur les successions et les donations si le repreneur a son domicile fiscal dans le canton et si l'entreprise sert les intérêts de l'économie fribourgeoise.

² Si les conditions auxquelles le privilège fiscal est subordonné ne sont pas respectées, celui-ci est révoqué avec effet rétroactif à la date de l'octroi.

³ La Direction chargée de l'impôt sur les successions et les donations ³⁾ statue à titre définitif après avoir requis le préavis de la Direction chargée de la promotion économique ⁴⁾ et de la commune créancière des centimes additionnels.

⁴ La demande ne suspend pas le délai de réclamation.

Art. 10 Débiteurs ou débitrices

¹ L'impôt et les centimes additionnels sont dus:

- a) par le ou la bénéficiaire de la libéralité entre vifs;
- b) par l'héritier ou l'héritière et le ou la légataire;
- c) par la personne grevée, puis par la personne appelée, en cas de substitution fidéicommissaire;
- d) par l'ayant droit, lors de l'acquisition d'un droit réel restreint ou d'un droit personnel;
- e) par le tiers bénéficiaire lors de prestations découlant d'une assurance.

² Les héritiers et héritières répondent solidairement, jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, du paiement de l'impôt et des centimes additionnels dus par le défunt ou la défunte.

³⁾ Actuellement: Direction des finances.

⁴⁾ Actuellement: Direction de l'économie et de l'emploi.

2 Assiette de l'impôt

Art. 11 En général

¹ La base de calcul est donnée en règle générale par la valeur vénale des biens au moment où naît le droit de taxer.

Art. 12 En particulier – Immeubles

¹ Pour les immeubles, la base de calcul est donnée par la valeur fiscale fixée en application de la loi sur les impôts cantonaux directs d'après l'état de l'immeuble à la fin de la dernière période fiscale. Est réservée la plus-value depuis le début de la période fiscale en cours jusqu'au moment où naît le droit de taxer.

Art. 13 En particulier – Biens mobiliers

¹ Pour les biens mobiliers qui font partie de la fortune commerciale, la valeur déterminante est la valeur comptable.

² Le mobilier de ménage usuel, les objets personnels d'usage courant ainsi que les présents d'usage ne sont pas imposables.

Art. 14 En particulier – Créances et participations

¹ La base de calcul des créances et des participations cotées en bourse correspond à leur valeur boursière au moment où naît le droit de taxer.

² Pour la base de calcul des créances et des participations non cotées, l'article 57 al. 2 et 3 LICD est applicable par analogie.

Art. 15 En particulier – Biens immatériels

¹ Pour la base de calcul des biens immatériels, l'article 58 LICD est applicable par analogie.

Art. 16 En particulier – Prestations d'assurance

¹ La base de calcul des prestations d'assurance est donnée par la valeur de rachat ou la somme d'assurance versée.

Art. 17 En particulier – Substitution fidéicommissaire

¹ Lorsque la personne grevée est tenue de sauvegarder la substance de la succession, la base de calcul est donnée par le rendement capitalisé de la succession dévolue.

² Lorsque la personne grevée acquiert un héritage ou un legs à titre définitif, elle est tenue d'acquitter l'impôt ordinaire sur les successions. Le montant de l'impôt qui aura déjà été acquitté lui est porté en compte sans intérêts.

³ Lorsque la substitution fidéicommissaire porte sur les biens résiduels, la base de calcul est donnée par la valeur des biens dévolus à la personne grevée.

⁴ Au moment de l'ouverture de la substitution fidéicommissaire, qu'elle porte ou non sur les biens résiduels, la base de calcul est donnée par la valeur des biens dévolus à la personne appelée.

Art. 18 En particulier – Droit d'usufruit, droit d'habitation et prestations périodiques

¹ La base de calcul des droits d'usufruit et d'habitation ainsi que des prestations périodiques est donnée par la capitalisation effectuée d'après les tables usuelles ayant cours en matière judiciaire. Pour les droits de durée indéterminée concédés à une personne morale, la capitalisation s'opère comme pour une rente perpétuelle.

² Pour les droits d'usufruit et d'habitation, la capitalisation ne peut excéder les trois quarts de la valeur déterminante pour le genre de bien sur lequel le droit porte.

³ Les taux nécessaires pour opérer la capitalisation sont fixés par le Conseil d'Etat.

Art. 19 En particulier – Droit de superficie

¹ La base de calcul du droit de superficie est donnée par la valeur fiscale de l'immeuble sur lequel le droit porte, escomptée selon les tables usuelles ayant cours en matière judiciaire et au taux fixé par le Conseil d'Etat.

Art. 20 En particulier – A titre subsidiaire

¹ Si les principes énumérés ci-dessus ne permettent pas de déterminer une base de calcul, l'autorité de taxation fixe l'impôt par appréciation, après avoir entendu le débiteur ou la débitrice et, au besoin, après avoir fait procéder à une expertise.

Art. 21 Donation mixte

¹ En cas de donation mixte, la base de calcul est donnée:

- a) pour le transfert d'immeubles appartenant à la fortune privée du cédant ou de la cédante, par la valeur fiscale, déduction faite des prestations convenues;
- b) pour le transfert d'une entreprise commerciale ou d'un bien appartenant à la fortune commerciale du cédant ou de la cédante, par la valeur comptable déterminante pour l'impôt direct, déduction faite des prestations convenues;

- c) pour le transfert de participations dans une société commerciale, par la valeur la plus basse entre la valeur proportionnelle du capital propre déterminant pour le calcul de l'impôt direct et la valeur des participations fixée conformément à l'article 14, déduction faite des prestations convenues.

Art. 22 Déductions objectives

¹ Sont déduits de la succession, pour le calcul de l'impôt:

- a) les dettes du défunt ou de la défunte, y compris les dettes hypothécaires et l'indemnité équitable prévue aux articles 334 et 334^{bis} du code civil suisse (CC);
- b) les dettes de la succession, tels les frais funéraires jusqu'à un maximum fixé par le Conseil d'Etat, les frais de la dévolution, les frais d'entretien au sens de l'article 606 CC et les frais d'éducation au sens de l'article 631 al. 2 CC. Sont exclus les frais en relation avec le partage;
- c) les legs.

² Sont déduites de la libéralité les dettes mises à la charge du ou de la légataire et du ou de la donataire.

³ Si les biens dévolus ou transférés sont grevés d'un droit d'usufruit, d'habitation, de superficie ou liés à l'obligation de verser des prestations périodiques, la valeur capitalisée de la charge est déduite. Il en est de même de la valeur économique des charges et des conditions qui diminuent l'enrichissement du ou de la bénéficiaire d'une libéralité entre vifs ou pour cause de mort.

⁴ Si un droit d'usufruit, d'habitation ou de superficie est constitué en même temps que la dévolution ou le transfert du bien grevé, la valeur capitalisée de la charge est déduite de la valeur du bien.

Art. 23 Répartition

¹ Lorsque la succession d'une personne qui, au moment de son décès, était domiciliée hors du canton comprend des immeubles situés dans le canton, l'impôt est perçu sur la valeur de ces immeubles, déduction faite d'une part proportionnelle des dettes de la succession.

² Si une succession comprend des immeubles situés hors du canton, ces immeubles contribuent au paiement des dettes de la succession, dans la proportion de leur valeur.

³ La même règle est applicable lorsque les centimes additionnels concernent plusieurs communes du canton.

3 Calcul de l'impôt

Art. 24 Déduction personnelle

¹ Il est déduit 5000 francs des libéralités faites à chaque bénéficiaire.

² Lorsqu'un ou une bénéficiaire reçoit plusieurs libéralités entre vifs ou pour cause de mort d'une même personne pendant cinq ans, le montant exonéré n'est accordé au total qu'une seule fois.

Art. 25 Taux

a) Impôt

¹ L'impôt dû à l'Etat est calculé aux taux d'imposition suivants:

- a) pour les bénéficiaires issus de la deuxième parentèle:
 - 1. Frères et sœurs: 5,25 %
 - 2. Neveux et nièces: 8,25 %
 - 3. Petits-neveux et petites-nièces: 10,50 %
 - 4. Descendants des petits-neveux et petites-nièces: 12,75 %
- b) pour les bénéficiaires issus de la troisième parentèle:
 - 1. Oncles et tantes: 8,25 %
 - 2. Cousins et cousines: 12,75 %
 - 3. Descendants des cousins et cousines: 17,25 %
- c) pour les autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté:
 - 1. Enfants du ou de la conjoint-e ou partenaire enregistré-e, enfants placés ou recueillis, et leurs descendants: 7,75 %
 - 2. Personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal: 8,25 %
 - 3. Autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté: 22,00 %

² Pour les personnes faisant ménage commun et ayant le même domicile fiscal, la communauté de vie doit avoir duré pendant dix ans au moins sans discontinuité et exister au moment où naît le droit de taxer. La preuve de la durée du ménage commun incombe aux bénéficiaires.

³ Pour les associations, fondations et autres personnes morales poursuivant un but idéal et non exonérées selon l'article 8 al. 2 let. a, l'impôt dû à l'Etat est de 3 %.

Art. 26 b) Centimes additionnels communaux

¹ Le taux des centimes additionnels ne peut excéder 70 % de l'impôt.

² Est applicable le taux en vigueur lors de la naissance du droit de taxer.

³ Chaque commune informe le service compétent en matière d'impôt sur les successions et les donations du taux de ses centimes additionnels ainsi que de chaque modification de ce taux avec la date d'entrée en vigueur.

4 Autorités d'application

Art. 27 ...

Art. 28 Conseil d'Etat

¹ Le Conseil d'Etat édicte les dispositions nécessaires à l'exécution de la présente loi et exerce la haute surveillance en la matière.

Art. 29 Direction

¹ La Direction chargée de l'impôt sur les successions et les donations ⁵⁾ (ci-après: la Direction) veille à une application uniforme de la présente loi; elle donne les instructions nécessaires aux organes administratifs chargés de l'appliquer et peut procéder à des contrôles.

² Elle statue sur les cas de remise prévus à l'article 56 ainsi que sur les cas de privilège fiscal visés par l'article 9.

Art. 30 Service

¹ Le Service compétent en matière d'impôt sur les successions et les donations ⁶⁾ (ci-après: le Service) est l'autorité de taxation et de rappel pour l'impôt et les centimes additionnels.

² Il statue:

- a) sur les réclamations dans les cas prévus par la présente loi;
- b) sur les cas d'exonération prévus à l'article 8;
- c) sur les demandes en restitution de l'indu.

³ Il prononce les amendes prévues par la présente loi pour les contraventions et dénonce au ou à la juge pénal-e ordinaire les cas d'infraction visés à l'article 68 al. 1.

⁴ Il recouvre et comptabilise l'impôt, les centimes additionnels, les intérêts moratoires et les amendes.

⁵ Il prélève, pour l'Etat, une commission d'encaissement calculée sur le capital des centimes additionnels dus et dont le taux est fixé par le Conseil d'Etat.

⁵⁾ Actuellement: Direction des finances.

⁶⁾ Actuellement: Service cantonal des contributions.