



Impôt sur les gains immobiliers

Report d'impôts en cas de transfert de propriété entre époux (art. 43 al. 1 let. b LICD)

1. Dispositions légales

1.1. Art. 43 al. 1 let. b LICD

L'imposition du gain immobilier est différée 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.

1.2. Art. 2a LICD

Les partenaires enregistrés ont le même statut que les époux.

2. Explications

2.1. Généralités

En matière d'impôt sur les gains immobiliers, les actes juridiques entre époux sont en principe traités de la même manière que les actes juridiques entre tiers. Un report de l'imposition n'est possible qu'en cas de transfert de propriété entre époux en relation avec des prétentions relevant du droit matrimonial, du droit de la famille ou du droit du divorce. Le consentement des deux conjoints est toutefois requis.

2.2. Prétentions découlant du droit matrimonial

Les prétentions découlant du droit matrimonial naissent en cas de liquidation du régime matrimonial, c'est-à-dire lorsqu'un régime est dissout par suite de décès, de divorce, de séparation de corps, d'annulation du mariage, de convention portant sur un autre régime matrimonial ou de séparation de biens légale ou judiciaire. La notion de « droits matrimoniaux » recouvre également le droit à l'indemnisation de parts de plus-value (art. 206 CC), même s'il est exigible pendant le mariage et sans modification du régime matrimonial¹.

2.3. Prétentions découlant du droit de divorce

Les prétentions découlant du droit du divorce naissent au moment de la dissolution du mariage par divorce. Outre les prétentions relevant du régime matrimonial, les prétentions découlant du divorce comprennent notamment les versements pour entretien après le divorce (art. 125, al. 1, CC) ou les prétentions de prévoyance perdues. Des prétentions pour perte de prévoyance naissent lorsqu'une compensation au moyen de fonds de la prévoyance professionnelle ne peut être raisonnablement exigée ou l'exécution s'avère impossible (art. 124d et 124e CC).

¹Cf. ATF 2C_695/2010, consid. 2.1

2.4. Contributions extraordinaires

Les contributions extraordinaires sont réglées à l'art. 165 CC comme suit : Lorsqu'un époux a collaboré à la profession ou à l'entreprise de son conjoint dans une mesure notablement supérieure à ce qu'exige sa contribution à l'entretien de la famille, il a droit à une indemnité équitable. Il en va de même lorsqu'un époux, par ses revenus ou sa fortune, a contribué à l'entretien de la famille dans une mesure notablement supérieure à ce qu'il devait. Un époux ne peut élever ces prétentions lorsqu'il a fourni sa contribution extraordinaire en vertu d'un contrat de travail, de prêt ou de société ou en vertu d'un autre rapport juridique.

2.5. Transfert de propriété entre époux

Sont considérés comme époux les partenaires mariés ou enregistrés, même s'ils sont séparés de fait ou suite à une décision judiciaire. Les partenaires divorcés sont également traités de la même manière lorsque le transfert de l'immeuble a lieu dans le cadre de l'exécution du jugement de divorce (respectivement de la convention de séparation) et que les prétentions découlant du régime matrimonial sont ainsi indemnisées. La condition est toutefois que le transfert de propriété soit réglé par le jugement de divorce ou par la convention de séparation.

2.6. Consentement des deux époux

Il est recommandé de régler le consentement directement dans le contrat de mariage, dans la convention de divorce ou de séparation ou dans le contrat de vente. Dans le cas contraire, un formulaire séparé (déclaration de consentement) doit être rempli, signé par les deux parties et remis avec la déclaration d'impôt sur les gains immobiliers.

2.7. Effet du report d'imposition

Le report d'imposition s'étend toujours à l'ensemble du gain immobilier, c'est-à-dire qu'il n'y a pas d'imposition, même si les créances matrimoniales ne couvrent qu'une partie du prix de reprise. L'impôt pesant sur l'immeuble est transféré au conjoint reprenant. Si le conjoint reprenant vend ultérieurement l'immeuble, on se fondera sur le prix d'acquisition de la dernière vente pour laquelle aucun report d'impôt n'a été accordé. Le prix d'imputation convenu par les parties dans le cadre de la reprise ainsi que d'éventuels récompenses ne sont pas déterminants. La durée de possession pour la détermination du taux n'est pas interrompue ; on se fonde sur la dernière aliénation imposable.

Exemple 1 (avec consentement) :

En 2010, les époux A. ont acquis ensemble une PPE pour fr. 600'000. En 2015, le mariage a été dissout. Dans le cadre du divorce, la demie part de la PPE de Monsieur A a été transférée à Madame A en vue de l'extinction des prétentions découlant du droit du divorce. La valeur de reprise a été définie à fr. 400'000. Le jugement de divorce précise que les deux époux sont d'accord avec le transfert des impôts latents. En 2022, Madame A vend toute la PPE pour fr. 1'000'000.

Calcul de l'impôt sur les gains immobiliers :

<i>Prix de vente</i>	<i>1'000'000</i>
<i>- coûts d'investissement</i>	<i>600'000</i>
<i>Gain immobilier imposable</i>	<i>400'000</i>

Durée de possession pour la détermination du taux : 2010 à 2022 = 12 ans, taux d'imposition = 12% (uniquement canton)

Exemple 2 (sans consentement) :

En 2010, les époux A. ont acquis ensemble une PPE pour fr. 600'000. En 2015, le mariage a été dissout. Dans le cadre du divorce, la demie part de la PPE de Monsieur A a été transférée à Madame A en vue de l'extinction des prétentions découlant du droit du divorce. La valeur de reprise a été définie à fr. 400'000. Il ne ressort pas du jugement de divorce si les impôts latents sont également transférés. Madame A refuse de signer la déclaration de consentement du Service cantonal des contributions. En 2022, Madame A vend toute la PPE pour fr. 1'000'000.

Calcul de l'impôt sur les gains immobiliers de M. A :

Prix de vente 1/2 part à Madame A	400'000
- coûts d'investissement 1/2 part	300'000
Gain immobilier imposable	100'000

Durée de possession pour la détermination du taux de la 1/2 part : 2010 à 2015 = 5 ans, taux d'imposition = 18% (uniquement canton)

Calcul de l'impôt sur les gains immobiliers de Madame A :

Prix de vente 1/2 part « initiale »	500'000
- coûts d'investissement 1/2 part	300'000
Gain immobilier imposable	200'000

Durée de possession pour la détermination du taux de la 1/2 part : 2010 à 2022 = 12 ans, taux d'imposition = 12% (uniquement canton)

Prix de vente 1/2 part « du divorce »	500'000
- coûts d'investissement 1/2 part	400'000
Gain immobilier imposable	100'000

Durée de possession pour la détermination du taux de la 1/2 part : 2015 à 2022 = 7 ans, taux d'imposition = 16% (uniquement canton)

3. Procédure

En cas de transfert de propriété d'un immeuble entre époux, le Service des contributions remet à l'aliénateur une déclaration d'impôt sur les gains immobiliers ainsi qu'un formulaire vierge de « déclaration de consentement ». Si les présentes conditions, en particulier le consentement des deux parties, sont remplies, la déclaration d'impôt vierge peut être retournée avec la preuve du consentement (p. ex. jugement de divorce ou formulaire « déclaration de consentement » dûment rempli et signé). Suite à cela, le Service des contributions confirme par écrit à l'aliénateur le report d'impôt, avec copie au repreneur.

Fribourg, janvier 2023