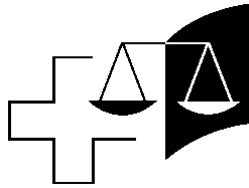


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C 245/2022

Arrêt du 23 novembre 2022

Ile Cour de droit public

Composition
Mme et M. les Juges fédéraux
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz et Beusch.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
A. _____,
représenté par Me Justin Brodard, avocat,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions
du canton de Fribourg,
case postale, 1700 Fribourg,
intimé.

Objet
Impôt sur les gains immobiliers - procédure
d'imposition - imposition différée du gain immobilier,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, du 16 février 2022(604 2021 31).

Faits :

A.
A. _____, né en 1979, et B. _____, née en 1976, sont les enfants de C. _____, né en 1939 et décédé en 2020, et D. _____, née en 1947.

Par pacte successoral du 15 décembre 2011, C. _____ et D. _____ ont transféré à leurs deux enfants à titre d'avancement d'hoirie la propriété des immeubles suivants: parts de copropriété des art. aaaaa-a, bbbbb, cccccc, ddddd, eeeee et ffff du Registre foncier de la Sarine (Commune de Fribourg). A. _____ et B. _____ devenaient copropriétaires des immeubles précités chacun, pour une demie. Les cessionnaires concédaient aux cédants un droit d'usufruit viager (inscrit au Registre foncier sous la forme d'une servitude personnelle). Les usufruitiers supportaient les frais ordinaires d'entretien et les dépenses d'exploitation des immeubles. Ils étaient également tenus d'acquitter les impôts et autres redevances relatifs aux immeubles. Les cédants se sont réservé un droit de retour sur la part de A. _____ des immeubles en cas de pré-décès de ce dernier sans descendant.

Le 5 juin 2018, A. _____, en qualité de cédant d'une part, et B. _____, en qualité de cessionnaire d'autre part, ainsi que C. _____ et D. _____, en qualité d'usufruitiers intervenants, ont conclu un « contrat de partage » devant notaire. A. _____ s'est engagé à transférer à sa soeur, qui a accepté pour en devenir seule propriétaire la copropriété des immeubles précités art. aaaaa-a, bbbbb, ccccc, ddddd, eeeee et fffff du Registre foncier de la Sarine. B. _____ a repris le crédit hypothécaire en qualité d'unique débitrice et, à l'entière décharge de ses parents (76'875 fr. au 1er juin 2018), et les dettes cédulaires résultant des cédules hypothécaires, en qualité d'unique débitrice et à l'entière décharge de son frère (650'000 fr.). Les usufruitiers se sont engagés à supporter les intérêts des dettes cédulaires jusqu'à l'extinction de ce droit, tandis que B. _____ s'est engagée à supporter l'amortissement dès le 1er juin 2018. B. _____ s'est de plus engagée à verser à son frère les sommes de 200'000 fr. et de 3'250 fr. à titre de soultes. Elle a concédé à son frère un droit de quote-part au gain si les immeubles étaient aliénés ou expropriés en tout ou en partie jusqu'au 15 décembre 2026, ainsi qu'un droit de préemption pour le cas d'une aliénation de tout ou partie des immeubles jusqu'au 15 décembre 2026 également. Selon le contrat, l'imposition sur les gains immobiliers a été différée.

Le 13 juin 2018, sur réquisition de la notaire qui a instrumenté l'acte du 5 juin 2018, le conservateur du Registre foncier de la Sarine a procédé à l'inscription des mutations immobilières nécessaires au titre de « cession de part de copropriété de A. _____/B. _____ ».

Après que A. _____ a déposé une déclaration d'impôt cantonal sur les gains immobiliers le 6 novembre 2018, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg a ouvert une procédure de taxation en matière d'impôt sur les gains immobiliers ensuite du « partage du 5 juin 2018 ».

B.

Après un échange de correspondances, le Service cantonal des contributions a taxé le 24 octobre 2019 le « partage » précité à titre de cession (vente) de parts de copropriété. Il a demandé à A. _____ le paiement de la somme de 56'964 fr. 10 (35'602 fr. 55 pour l'impôt cantonal et 21'361 fr. 55 pour l'impôt communal).

Par décision du 28 janvier 2021, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation formée par A. _____.

Contre cette décision sur réclamation, A. _____ a interjeté un recours devant le Tribunal cantonal du canton de Fribourg. Il a conclu à l'annulation de la décision du 28 janvier 2021 et à la modification de l'avis de taxation du 24 octobre 2019 en ce sens qu'aucun impôt sur les gains immobiliers n'était dû en relation avec « l'opération de partage intervenue le 5 juin 2018 ». A l'appui du recours, A. _____ a versé une copie de la quittance des paiements du loyer d'une place de parc (de janvier 2019 à novembre 2020).

Par arrêt du 16 février 2022, le Tribunal cantonal a rejeté le recours. Il a jugé en substance que la cession des droits de copropriété du contribuable à sa soeur n'équivalait pas au partage de la propriété en mains communes de type successoral de sorte que le « partage du 5 juin 2018 » n'autorisait pas de report d'imposition et devait par conséquent être soumis à imposition.

C.

Le 21 mars 2022, A. _____ a déposé un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt rendu le 16 février 2022 par le Tribunal cantonal du canton de Fribourg. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à ce que l'arrêt soit réformé en ce sens qu'aucun impôt sur les gains immobiliers n'est dû en relation avec l'opération de partage intervenue en 2018, subsidiairement à ce que l'imposition est différée. Il se plaint de l'établissement inexact des faits, ainsi que de la violation de l'art. 12 al. 3 let. a de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) et de l'application arbitraire de l'art. 43 al. 1 let. a de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD/FR; RSFR 631.1).

Le Tribunal cantonal, l'Administration fédérale des contributions et le Service cantonal des contributions ont renoncé à déposer des observations.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est par conséquent ouverte, conformément à l'art. 73 al. 1 LHID, dès lors qu'il porte sur une matière harmonisée au Titre 2 de cette loi (cf. art. 12 LHID). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par le recourant, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Le recours est donc recevable.

1.2. En vertu de l'art. 99 al. 2 LTF, toute conclusion nouvelle est irrecevable. En l'occurrence, le recourant avait formulé devant l'instance précédente une conclusion unique tendant à ce qu'aucun impôt sur les gains immobiliers ne soit dû en relation avec l'opération de partage intervenue en 2018. Devant le Tribunal fédéral, il formule deux conclusions sur le fond. Il demande principalement à ce que l'arrêt soit réformé en ce sens qu'aucun impôt sur les gains immobiliers ne soit dû en relation avec l'opération de partage intervenue en 2018, et subsidiairement à ce que l'imposition soit différée. Cette deuxième conclusion, bien que nouvelle, est recevable, car elle n'étend pas l'objet du litige. En effet, l'institution du report de l'impôt sur les gains immobiliers n'a pas pour conséquence de supprimer l'impôt mais uniquement d'en différer le prélèvement dans le temps (arrêt [2C_539/2010](#) du 15 décembre 2010 consid. 2).

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Selon l'art. 106 al. 2 LTF toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée ([ATF 142 III 364](#) consid. 2.4; [141 I 36](#) consid. 1.3).

2.2. Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite aux griefs constitutionnels invoqués et motivés de manière conforme aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF ([ATF 144 II 313](#) consid. 5.3; [134 II 207](#) consid. 2).

2.3. Les recours auprès du Tribunal fédéral doivent notamment indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signés. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit (art. 42 al. 1 et 2 LTF). La motivation doit être complète, de sorte qu'il n'est pas admissible de renvoyer à une écriture antérieure ([ATF 140 III 115](#) consid. 2 p. 116).

Il s'ensuit que le renvoi du recourant à ses écritures précédentes (cf. mémoire de recours, p. 5 ch. 4) s'agissant d'expliquer en quoi la volonté des parties au pacte successoral du 15 décembre 2011 était de ne pas procéder à un partage total et définitif des immeubles concernés est inopérant. Les explications auxquelles il est renvoyé ne seront pas examinées. Il en va de même du grief de violation de l'obligation de motiver garantie par le droit d'être entendu de l'art. 29 al. 2 Cst. (mémoire de recours, p. 5 ch. 4) en tant qu'il fait uniquement référence aux explications contenues dans les écritures précédentes. Le renvoi inadmissible empêche l'examen concret du grief de violation de l'obligation de motiver une décision.

3.

Pour statuer le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours peut critiquer les constatations de fait de l'arrêt attaqué à la double condition qu'elles aient été établies de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et que la correction du vice soit susceptible d'influer sur le sort de la cause, ce que la partie recourante doit rendre vraisemblable par une argumentation répondant aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF. La notion de

"manifestement inexact " figurant à l'art. 97 al. 1 LTF correspond à celle d'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. ([ATF 145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6).

4.

Le litige concerne l'impôt sur les gains immobiliers fribourgeois et porte sur le point de savoir si le recourant est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers et, le cas échéant, s'il est en droit de prétendre à une imposition différée du gain immobilier provenant de la cession à sa soeur de ses parts de copropriété ensuite du « contrat de partage » du 5 juin 2018 au titre de transfert de propriété par succession, avancement d'hoirie ou donation (cf. art. 43 al. 1 let. a LICD/FR et 12 al. 3 let. a LHID).

4.1. L'instance précédente a jugé que les conditions posées par la loi et la jurisprudence pour l'imposition étaient réalisées tandis que celles pour un report d'imposition ne l'étaient pas.

4.2. Le recourant se plaint de plusieurs constatations inexactes des faits. Puis, invoquant une violation des art. 43 al. 1 let. a LICD/FR et 12 al. 3 let. a LHID, il fait valoir pour l'essentiel que la notion de partage de l'art. 43 al. 1 let. a LICD/FR doit être interprétée à la lumière de la jurisprudence cantonale rendue en application de l'art. 9 al. 1 let. h de la loi fribourgeoise du 1er mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG/FR; RSFR 635.1.1) qui prévoit une exonération des droits non seulement lors de transferts entre parents mais aussi sur tous les transferts opérés au titre de partage ultérieur entre parents d'immeubles leur ayant été attribués lors d'une succession en ligne directe (RFJ 2014 p. 156). Il fait subsidiairement valoir que la cession de ses parts de copropriété était soumise au report de l'imposition car elle était intervenue dans le cadre d'un partage successoral. Il soutient que les parties au contrat d'avancement d'hoirie du 15 décembre 2011 n'avaient pas la volonté de procéder à un partage réel des immeubles. Sous l'angle économique, le choix d'une propriété commune (au lieu d'une copropriété) n'aurait, à son avis, rien changé dans les faits, dans l'usage ou dans la possession des immeubles. Enfin, il relève que les parties au contrat du 5 juin 2018 auraient pu, pour arriver au même résultat sans être imposées, organiser l'opération dans le sens d'une donation retour des immeubles du frère et de la soeur aux parents, puis d'une nouvelle donation des parents en faveur de la soeur. Il était dès lors choquant de soumettre le partage à l'impôt alors qu'il n'avait jamais eu la mainmise sur les immeubles et que l'opération de partage avait été décidée par ses parents, selon des modalités strictement choisies par ces derniers. Il avait d'ailleurs dû payer un loyer pour l'occupation d'une place de parc durant les années 2019 et 2020.

5.

Invoquant l'interdiction de l'arbitraire (art 9 Cst.), le recourant fait valoir plusieurs constatations inexactes des faits.

5.1. Il n'y a arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables ([ATF 140 III 264](#) consid. 2.3; [140 I 285](#) consid. 6.3.1). Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que sa motivation soit insoutenable; il faut encore que cette décision soit arbitraire dans son résultat ([ATF 144 I 318](#) consid. 5.4; [140 I 201](#) consid. 6.1).

5.2. Citant l'arrêt attaqué qui retient que « A. _____ et B. _____ devenaient copropriétaires des immeubles cités, chacun pour une demie », le recourant soutient qu'en réalité, les parties au contrat de partage du 5 juin 2018, qui n'étaient pas en mesure d'anticiper les conséquences fiscales de l'acte, n'entendaient pas procéder à un partage effectif des immeubles lors du pacte successoral du 15 décembre 2011. Ils attendaient le contrat signé en 2018.

Ce grief perd de vue que, pour qualifier juridiquement un contrat, il faut se baser sur le contenu de celui-ci, en recherchant, dans un premier temps, la réelle et commune intention des parties (interprétation subjective; art. 18 al. 1 CO; [ATF 144 III 43](#) consid. 3.3; [140 III 134](#) consid. 3.2; arrêt 4A_643/2020 du 22 octobre 2021 consid. 4.2.1 et 4.2.2). Si celle-ci peut être établie par l'autorité précédente, le Tribunal fédéral est lié par elle, s'agissant d'une constatation de fait (art. 105 LTF; [ATF 132 III 626](#) consid. 3.1 avec renvois). Dans ce contexte, il convient de rappeler que l'art. 9 CC prévoit que les titres authentiques font foi des faits qu'ils constatent et dont l'inexactitude n'est pas prouvée. Il

en va de la sécurité du droit. Le notaire qui instrumente un acte authentique est soumis de ce fait à l'obligation de véricité. L'obligation de véricité se rapporte en particulier à la réelle intention des parties (arrêt [2C_240/2022](#) du 17 octobre 2022 consid. 4.3; Michel Moser, *Le droit notarial en Suisse*, Berne 2014, n° 177 et 181; François Bohnet, *Professions d'avocat.e, de notaire et de juge*; 4e éd., Bâle 2021, p. 129 s.).

En l'occurrence, le pacte successoral du 15 décembre 2011 a dûment été passé en la forme authentique par devant notaire, comme le contrat de partage du 5 juin 2018 du reste. A cela s'ajoute que la notaire qui a instrumenté le pacte successoral en cause s'est également assurée, répondant ainsi à son obligation de renseigner qui lui incombe (Moser, op. cit., n° 236; Bohnet, op. cit., p. 131), que les parties avaient bien compris les conséquences de l'avancement d'hoirie sous l'angle des impôts directs, en particulier en matière de gain immobilier, comme cela ressort de la clause IV n° 5 du pacte successoral du 15 décembre 2011. Dans ces conditions, le recourant ne peut pas se borner à affirmer simplement qu'en réalité, les parties n'entendaient pas procéder à un partage effectif des immeubles avant le contrat signé en 2018 ni en comprendre la portée fiscale. Par ces simples allégations, le recourant ne démontre pas l'inexactitude manifeste des déclarations des parties. Il échoue par conséquent à renverser la véricité conférée par l'art. 9 al. 1 CC aux déclarations qu'elles ont consignées dans les actes authentiques qu'elles ont signés par devant notaire.

Comme les explications auxquelles le recourant a renvoyé pour démontrer l'inexactitude des déclarations des parties ne peuvent pas être examinées (cf. consid. 2.3 ci-dessus), il convient de considérer qu'en retenant que « A._____ et B._____ devenaient copropriétaires des immeubles cités, chacun pour une demie » en se fondant sur la commune intention des parties telle qu'exprimée par pacte successoral du 15 décembre 2011, l'instance précédente n'a pas établi les faits de manière inexacte. Le grief est rejeté.

5.3. Le recourant se plaint de ce que l'instance précédente a omis de retenir qu'il ressortait également du contrat d'avancement d'hoirie du 15 décembre 2011 que « *les cessionnaires concèdent expressément aux usufruitiers le droit de faire des travaux d'aménagement ou de transformation dans les immeubles ici cédés, ainsi que le droit aux usufruitiers de faire de gros travaux d'entretien, et ce à la charge des usufruitiers* », de sorte qu'ils se réservaient non seulement la mainmise sur la gestion des immeubles, mais aussi sur leur destination future. Il n'aurait ainsi, en sa qualité de nu-propiétaire, pas acquis dans les faits le pouvoir d'aliéner les immeubles (cf. mémoire de recours, p. 5 ch. 5), de sorte qu'aucun impôt sur les gains immobiliers n'est dû en relation avec l'opération de partage intervenue en 2018. Ce grief ne s'en prend pas à l'établissement des faits mais bien plutôt à la question de savoir si le transfert de la nue-propiété est soumis à la perception de l'impôt sur les gains immobiliers. Cette question de droit sera examinée ci-dessous.

5.4. Le recourant fait valoir en substance que les mécanismes de parts aux gains et de droit de préemption, tels que prévus dans le contrat de partage du 5 juin 2018, sont des clauses usuelles figurant dans les contrats de partage. Ce grief ne relève pas de l'établissement inexact des faits mais de la qualification juridique du contrat. Il sera examiné ultérieurement si besoin est.

5.5. Le recourant reproche à l'instance précédente d'avoir retenu que : « *le 13 juin 2018, sur réquisition du notaire qui a instrumenté l'acte du 5 juin 2018, le conservateur du Registre foncier de la Sarine a procédé à l'inscription des mutations immobilières nécessaires au titre de «cession de part de copropriété de A._____/B._____* », ce qui serait inexact, puisqu'il ressort du contrat de partage du 5 juin 2018 que le notaire a requis l'inscription d'un contrat de partage et non la cession de part de copropriété comme inscrit par le conservateur du Registre foncier, qui a modifié unilatéralement le fondement juridique de la translation de propriété. Ce grief est irrecevable, car il porte sur un point sans pertinence. Le recourant n'expose en effet pas en quoi la correction du vice aurait une influence sur le sort de la cause, du moment que c'est bien le type de contrat conclu entre les parties qui importe en matière d'impôt sur les gains immobiliers, indépendamment du titre qui a pu lui être donné par les parties.

5.6. Le recourant reproche finalement à l'arrêt attaqué d'avoir retenu qu' « *à l'appui du recours, A._____ verse une copie de la quittance des paiements du loyer d'une place de parc (de janvier 2019 à novembre 2020)* ». Il soutient sur ce point que l'arrêt attaqué perd de vue que le loyer de la place de parc était en réalité versé aux usufruitiers, et non à sa soeur. Selon lui, l'arrêt attaqué en tire la conclusion, non pertinente en l'espèce, selon laquelle : « *Après la cession de ses parts de*

copropriété en 2018, il est pour le surplus logique que le recourant s'acquitte du prix convenu avec sa soeur pour la location d'une place de parc sur le bien-fonds de celle-ci ». Ce grief est irrecevable. Le recourant n'expose en effet pas en quoi la correction du vice aurait une influence sur le sort de la cause.

5.7. Au vu du sort des griefs du recourant, il n'est pas possible de compléter ou de modifier les faits constatés dans l'arrêt attaqué.

6.

Le recourant se plaint de la violation de l'art. 12 al. 3 let. a LHID et de l'application arbitraire de l'art. 43 LICD/FR.

6.1. Le législateur fédéral a décrit à l'article 12 al. 3 LHID de manière exhaustive les états de fait qui fondent un report d'imposition. Ceux-ci doivent être repris par les cantons dans leur législation sur l'imposition des gains immobiliers. Le législateur fédéral a en même temps recherché une harmonisation matérielle des législations cantonales en ce qui concerne le report d'imposition (ATF 130 II 202 consid. 3.2 p. 207 s.). Il ne reste donc aux cantons aucune marge de manoeuvre qui donnerait lieu à un examen par le Tribunal fédéral sous l'angle restreint de l'arbitraire. Il s'ensuit qu'en l'espèce l'examen de la décision entreprise se fait avec une pleine cognition (cf. arrêts 2C_539/2010 du 15 décembre 2010 consid. 1.3; 2C_308/2009 du 14 octobre 2009 consid. 1.3, in Archives 78 p. 690, RDAF 2010 II p. 429; 2C_119/2009 du 29 mai 2009 consid. 2.1, in StE 2009 B 44.13.5 no 9).

6.2. L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable (art. 42 al. 1 let. a LICD/FR; art. 12 al. 1 LHID). Le propriétaire d'une chose a le droit d'en disposer librement, dans les limites de la loi (art. 641 al. 1 CC). Celui-ci reste propriétaire, même lorsque sa propriété est grevée d'un droit réel limité (S. Wolf/W. Wiegand, Commentaire bâlois du code civil II, 6e éd., 2019, n° 14 ad art. 641 CC).

Un immeuble est aliéné lorsque la propriété de droit civil est transférée d'une personne à une autre («transfert de propriété de droit civil»). Selon l'art. 656 al. 1 CC, le transfert de propriété de droit civil suppose en règle générale l'inscription de l'acquéreur au registre foncier (Hunziker/Seiler, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Zweifel/Beusch éd., 4e éd., Zurich 2022, n° 43 ad art. 12 LHID).

6.3. En l'espèce, par pacte successoral du 15 décembre 2011, le recourant est devenu copropriétaire pour une demie à titre d'avancement d'hoirie des immeubles en cause en l'espèce. Bien que ces parts de copropriété étaient grevées d'un usufruit en faveur des parents du recourant, il en est resté le (nu-) propriétaire. Par acte notarié du 5 juin 2018, il a cédé ces parts de copropriété à sa soeur qui s'engageait à reprendre le crédit hypothécaire en qualité d'unique débitrice, à l'entière décharge de ses parents usufruitiers. Celle-ci s'est aussi engagée à verser 200'000 fr. et 3'250 fr. au recourant à titre de soulte. Cette cession a été inscrite au registre foncier. Il s'agit bien là d'une aliénation soumise à l'impôt sur les gains immobiliers, quand bien même les usufruitiers se sont réservés le droit de faire des travaux d'aménagement ou de transformation, ainsi que le droit de faire de gros travaux d'entretien à leur charge, dans les immeubles cédés.

6.4. Le recourant objecte à cela que le terme de partage en matière d'impôt sur les gains immobiliers est une notion juridique indéterminée proche de celle que le législateur cantonal a utilisée dans l'art. 9 al. 1 let. h LDMG/FR en matière d'exonération des droits de mutation. Or, expose-t-il, d'après la jurisprudence cantonale relative à cette dernière disposition, les transferts visés par ce cas d'exonération englobent non seulement ceux tenant lieu de partage entre parents lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe, mais aussi les transferts opérés au titre de partage ultérieur entre parents d'immeubles leur ayant été attribués lors d'une succession en ligne directe et détenus non plus en communauté héréditaire, mais sous une autre forme telle que la société simple (arrêt 604 2013 36 du 23 juillet 2014 in RFJ 2014, p. 164 s.). Il convient, à son avis, d'appliquer cette jurisprudence aux opérations en cause en l'espèce et de l'exonérer d'impôt sur les gains immobiliers.

Le recourant perd de vue que l'impôt sur les gains immobiliers est réglé par l'art. 12 LHID et ne laisse aucune marge de manoeuvre au législateur cantonal pour décider notamment de la portée de la notion de partage (cf. consid. 6.1 ci-dessus) comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente. Il

s'ensuit que la jurisprudence cantonale rendue en application de l'art. 9 al. 1 let. h LDMG/FR, qui ne constitue pas du droit harmonisé, ne trouve pas d'application en l'espèce. La cession par acte notarié du 5 juin 2018 des parts de copropriété du recourant à sa soeur est bien soumise à l'impôt sur les gains immobiliers. Les griefs sont rejetés.

7.

Le recourant est d'avis que cette imposition doit être différée.

7.1. En vertu de l'art. 12 al. 3 let. a LHID, l'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation. L'art. 43 al. 1 let. a LICD/FR correspond mot pour mot à l'art. 12 al. 3 let. a LHID (cf. sur ce point Hunziker/Seiler, op. cit., n° 99 ad art. 12 LHID).

7.2. Le recourant soutient en vain que l'acte notarié du 5 juin 2018 constituait un partage successoral entre sa soeur et lui. En effet, les parents du recourant étant encore vivants en date du 5 juin 2018, il n'y avait pas de succession ouverte à cette date et, par conséquent, le contrat dit de partage du 5 juin 2018 ne pouvait pas avoir pour objet un changement de propriété par succession au sens des art. 12 al. 3 let. a LHID et 43 al. 1 let. a LICD/FR, à défaut de succession ouverte et partant d'objets de la succession devant être répartis ou attribués (pour un cas similaire : cf. arrêt 2A.402/2002 du 7 janvier 2003 consid. 2). L'intitulé du contrat, trompeur, est inopérant. En date du 5 juin 2018, il ne pouvait s'agir que d'un transfert ordinaire de propriété entre le recourant et sa soeur, et non pas d'un transfert de propriété par succession, ce que le conservateur du registre foncier a du reste fort bien compris, lorsqu'il a été requis d'inscrire les transferts immobiliers découlant du contrat de partage. Il a en effet considéré à juste titre qu'il y avait cession de parts de copropriété.

7.3. L'ensemble des autres objections que le recourant oppose à la motivation et au dispositif de l'arrêt attaqué découlent pour le surplus du postulat, erroné, que la succession de ses parents était ouverte, alors qu'ils n'étaient pas décédés au moment de signer le contrat dit de partage du 5 juin 2018. Il n'est par conséquent pas nécessaire d'en examiner le bien-fondé.

7.4. Il n'est pas nécessaire non plus de déterminer si les parties auraient pu, comme le soutient le recourant, obtenir le même résultat en franchise d'impôt en retransmettant aux parents les avances d'hoirie déjà reçues et en les redistribuant. Seule est déterminante la manière dont elles ont effectivement organisé la transaction (cf. arrêt 2A.402/2002 du 7 janvier 2003 consid. 2).

8.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, le recourant doit supporter les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, arrêtés à 3'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant au Service cantonal des contributions, au Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 23 novembre 2022

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : Dubey