

FR_GERICHTE 604 2025 10 vom 28. Januar 2026

FR Kantonsgericht, 2026-01-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2025_10

FR: FR_GERICHTE 604 2025 10 du 28 janvier 2026

IT: FR_GERICHTE 604 2025 10 del 28 gennaio 2026

Erwägungen

E. 16

octobre 2025, le SCC indique maintenir sa position développée dans ses observations et renoncer à apporter des ultimes remarques. D. Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige. en droit 1. Recevabilité Le prélèvement de la taxe sur la plus-value est effectué par le SCC, par le biais d'une décision. Cette dernière peut faire l'objet d'une réclamation motivée auprès du SCC dans un délai de 30 jours dès la notification de la taxation (art. 113d al. 1 de la loi fribourgeoise du 2 décembre 2008 sur l'aménagement du territoire et les constructions [LATeC; RSF 710.1]). La décision sur réclamation peut elle-même faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal cantonal dans un délai de 30 jours dès sa notification (art. 113d al. 1a LATeC), plus précisément auprès de la Cour fiscale (art. 26 du règlement du 22 novembre 2012 du Tribunal cantonal précisant son organisation et son fonctionnement [RTC; RSF 131.11]). Déposé le 6 février 2025 contre une décision sur réclamation du 9 janvier 2025, le recours l'a été auprès de l'autorité compétente, dans les délais et formes prescrits, par des recourantes directement touchées par la décision attaquée (art. 76 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative [CPJA; RSF 150.1]) et valablement représentées. Par ailleurs, l'avance de frais requise a été versée en temps utile. Ainsi, le recours est recevable. 2. Droit applicable 2.1. Les dispositions relatives à la taxe sur la plus-value sont entrées en vigueur le 1er janvier 2018 et ont subi plusieurs modifications, notamment celle du 15 décembre 2022, entrée en vigueur le 1er octobre 2023. Initialement, la réglementation entrée en vigueur le 1er janvier 2018 ne prévoyait pas de disposition transitoire.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 12 Dans son message accompagnant le projet de loi modifiant la LATeC, le Conseil d'Etat relevait que ce cadre légal adopté en 2018 n'était pas satisfaisant du point de vue de la sécurité du droit, dans la mesure où il permettait de taxer des propriétaires qui avaient conclu des contrats de vente ou autres avant le 1er janvier 2018 en ignorant l'existence de la taxe et sans pouvoir ainsi constituer une provision en prévision du paiement de la taxe. Dans la mesure où l'un des objectifs du projet de loi était de lever autant que possible l'insécurité juridique et compte tenu du fait que la situation qui appelait une solution transitoire était clairement limitée dans le temps, il était proposé d'introduire un nouvel art. 178d LATeC, prévoyant que la taxe n'était pas due en cas de conclusion de l'acte d'aliénation ou d'obtention d'un permis antérieur au 1er janvier 2018, mais qui portait sur une parcelle bénéficiant d'une mesure d'aménagement entrée en force après le 1er janvier 2018. Il était peu probable que les actes concernés par l'art. 178d LATeC soient nombreux, mais certains avaient été passés entre 2015 et 2018 sans prévoir une provision en vue du paiement de la taxe. S'agissant des actes passés après le 1er janvier 2018, il n'y avait

pas de raison de les faire bénéficier de ce régime transitoire puisqu'à partir de cette date, les modifications de la LATeC relatives à l'introduction de la taxe (art. 113a ss LATeC) étaient en vigueur (Message 2021-DAEC-182 du 31 août 2021 du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la LATeC, ch. 10). 2.2. Ainsi, la disposition transitoire prévue à l'art. 178d LATeC a été introduite avec la modification de la LATeC entrée en vigueur le 1er octobre 2023. Selon l'art. 178d al. 1 LATeC, sont assujettis à la taxe sur la plus-value les biens-fonds ayant fait l'objet d'une mise en zone à bâtir, au sens de l'art. 113a al. 2 let. a LATeC, ou d'un changement d'affectation, au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC, approuvé par la Direction à partir du 1er janvier 2018. Font toutefois exception les biens-fonds pour lesquels la mesure d'aménagement a été mise à l'enquête publique avant le 1er janvier 2018, lorsque les propriétaires ont signé l'acte d'aliénation de ces biens-fonds ou ont obtenu un permis de construire avant cette date. En d'autres termes, en cas de mise en zone à bâtir approuvée après le 1er janvier 2018, le bien-fonds n'est pas soumis à la taxe sur la plus-value, si la mise à l'enquête publique de la mesure ainsi que la vente ou l'octroi du permis de construire ont eu lieu avant le 1er janvier 2018. Toutefois si la mise à l'enquête publique de la mise en zone ainsi que la vente ont eu lieu avant le 1er janvier 2018, le bien-fonds reste soumis à l'impôt destiné à compenser à la diminution de l'aire agricole selon la loi fribourgeoise du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA; RSF 635.6.1) (Guide sur la taxe sur la plus-value dans le canton de Fribourg établi par la DIME, disponible sur www.fr.ch > territoire, aménagement et constructions > territoire > taxe- sur-la-plus-value, état au mois d'avril 2025 (ci-après: Guide), annexe 2 – Dispositions transitoires, ch. 1.1). Il en va de même en cas de changement d'affectation de la zone. L'art. 178d al. 4 LATeC précise que les nouveaux art. 113b al. 2a, 113d al. 1 et 1a, 113dbis, 113e al. 1 et 2, 113ebis et 113f LATeC sont également applicables aux biens-fonds ayant fait l'objet d'une mesure d'aménagement au sens de l'art. 178d al. 1 LATeC, à savoir une mise en zone à bâtir ou un changement d'affectation de la zone. 2.3. L'art. 178d al. 2 LATeC prévoit par ailleurs que sont assujettis à la taxe sur la plus-value les biens-fonds ayant fait l'objet d'une augmentation des possibilités de construire, au sens du nouvel art. 113a al. 2 let. c LATeC, mise à l'enquête pour la première fois à partir du 1er mai 2019 et non approuvée à la date de l'entrée en vigueur de la modification légale du 15 décembre 2022 précitée, soit le 1er octobre 2023. Font toutefois exception les biens-fonds pour lesquels la mesure

Tribunal cantonal TC Page 5 de 12 d'aménagement a été mise à l'enquête publique avant l'entrée en vigueur de la modification légale du 15 décembre 2022, soit le 1er octobre 2023, lorsque les propriétaires ont obtenu un permis de construire avant cette date. 2.4. En l'espèce, dans la mesure où la révision générale du PAL dans le cadre de laquelle une partie de l'article ddd RF, dans son ancien état, est passée de la « zone libre » à la « zone village B » a été approuvée le 7 novembre 2018 (ci-avant: partie en fait, let. A), l'assujettissement de cet article à la taxe sur la plus-value en raison de cette mesure d'aménagement doit être examiné au regard des art. 113a al. 2 let. a et b LATeC. Dans ce cadre de cet examen, conformément à l'art. 178d al. 4 LATeC, les art. 113b al. 2a, 113d al. 1 et 1a, 113dbis, 113e al. 1 et 2, 113ebis et 113f LATeC sont également applicables. En revanche, l'assujettissement de l'article ddd RF à la taxe sur la plus-value au regard du nouvel art. 113a al. 2 let. c LATeC peut d'emblée être exclu, dans la mesure où le PAL a été approuvé avant le 1er octobre 2023. 3. Violation du principe de non-rétroactivité 3.1. Dans un premier grief, les recourantes font valoir que les dispositions de droit transitoire adoptées en lien avec la taxe sur la plus-value exposées ci-avant portent atteinte au principe de

non-rétroactivité. Elles exposent que le régime transitoire de l'art. 178d LATeC a été adopté le 15 décembre 2022, avec entrée en vigueur au 1er octobre 2023, alors qu'il concerne des changements d'affectation intervenus dès le 1er janvier 2018. Il constitue ainsi une dérogation au principe général de la non-rétroactivité du droit, de sorte que la décision attaquée doit être annulée (recours, en droit ch. I).

3.2. Selon un principe général de droit intertemporel, les dispositions légales applicables à une contestation sont celles en vigueur au moment où se sont produits les faits juridiquement déterminants pour trancher celle-ci (ATF 146 V 364 consid. 7.1; 140 V 41 consid. 6.3.1). Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité (art. 5 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.; RS 101]), l'interdiction de la rétroactivité des lois résulte du droit à l'égalité (art. 8 Cst.), de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi garanties (art. 9 Cst.). L'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur, car les personnes concernées ne pouvaient, au moment où ces faits se sont déroulés, connaître les conséquences juridiques découlant de ces faits et se déterminer en connaissance de cause. Une exception à cette règle n'est possible qu'à des conditions strictes, soit en présence d'une base légale suffisamment claire, d'un intérêt public prépondérant, et moyennant le respect de l'égalité de traitement et des droits acquis. La rétroactivité doit en outre être raisonnablement limitée dans le temps. En matière fiscale, il y a rétroactivité lorsque l'obligation imposée au contribuable se fonde sur des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi. La quotité d'un impôt peut en revanche être déterminée sur la base de faits antérieurs à la promulgation de la loi (arrêt TF 1C_366/2016 du 13 février 2017 consid. 2.1 et les références).

3.3. Contrairement à ce que soutiennent les recourantes, le régime transitoire de l'art. 178d LATeC n'institue pas de rétroactivité. En effet, cette disposition ne réglemente pas en tant que telle des situations de fait antérieures à son entrée en vigueur, mais se limite à prévoir un régime transitoire dont le propre est précisément

Tribunal cantonal TC Page 6 de 12 de régir le passage de l'ancien droit au nouveau droit en indiquant quelle est la loi applicable dans un cas concret. Le constat que cette disposition transitoire relative à ces modalités de passage a été adoptée le 15 décembre 2022 ne signifie pas encore que le principe de la non-rétroactivité a été violé. Pour qu'il y ait une violation du principe de non-rétroactivité en matière fiscale, il faut que l'obligation imposée au contribuable, soit en l'espèce l'assujettissement à la taxe sur la plus-value en raison d'un changement d'affectation de la zone au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC, tel que précisé par l'art. 113a al. 3 LATeC, se fonde sur des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi. Or, les dispositions relatives à la taxe sur la plus-value adoptées le 15 mars 2016, notamment l'al. 2 let. b et l'al. 3 de l'art. 113a LATeC, sont entrées en vigueur le 1er janvier 2018 et la modification du PAL de la Commune de E. _____, sur laquelle se fonde la taxe litigieuse, a été approuvée le 7 novembre 2018. Il en résulte que l'assujettissement à la taxe sur la plus-value se fonde sur une mesure postérieure à la promulgation et à l'entrée en vigueur de la loi en question. Quant aux nouveaux art. 113b al. 2a, 113d al. 1 et 1a, 113dbis, 113e al. 1 et 2, 113ebis et 113f LATeC, applicables selon l'art. 178d LATeC en cas d'assujettissement à la taxe sur la plus-value en lien avec une mise en zone à bâtir ou un changement d'affectation approuvé à partir du 1er janvier 2018, ils ne créent pas de nouvelles obligations imposées au contribuable concerné, mais se limitent à des précisions relatives à la définition du critère de la valeur vénale déjà fixé par la loi, à la procédure de taxation et de contestation à suivre par les autorités concernées, à l'exigibilité de la taxe et aux modalités de sa perception. L'interdiction de la rétroactivité ne fait en

conséquence pas obstacle à leur application. Par conséquent, aucune violation du principe de la non-rétroactivité ne peut être mise en évidence en l'espèce. Il n'y a dès lors pas lieu d'annuler la décision pour ce motif.

4. Règles relatives au calcul de la taxe et à la notion de valeur vénale

Les recourantes contestent ensuite le calcul de la taxe sur la plus-value, plus précisément la superficie concernée prise en compte, la valeur vénale avant la mesure d'aménagement et la valeur vénale après la mesure d'aménagement. Elles ne contestent en revanche pas que la mesure d'aménagement en cause correspond à un changement d'affectation soumis à la taxe sur la plus-value conformément à l'art. 113a al. 2 let. b LATeC.

4.1. 4.1.1. Selon l'art. 5 al. 1 de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700), le droit cantonal établit un régime de compensation permettant de tenir compte équitablement des avantages et des inconvénients majeurs qui résultent de mesures d'aménagement. L'art. 5 al. 1bis LAT, entré en vigueur le 1er mai 2014, prévoit que les avantages résultant de mesures d'aménagement sont compensés par une taxe d'au moins 20%. La compensation est exigible lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné. Le droit cantonal conçoit le régime de compensation de façon à compenser au moins les plus-values résultant du classement durable de terrains en zone à bâtir.

4.1.2. Dans le canton de Fribourg, la compensation des avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement se fait par le biais d'une taxe sur la plus-value prélevée par le canton (art. 113a al. 1 LATeC).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 12

Les communes peuvent également prélever une taxe sur la plus-value liée à des mesures d'aménagement sur la base de la taxation cantonale. Cette taxe se monte au maximum à un quart du prélèvement cantonal. La part dévolue à la commune est déduite de la part cantonale (art. 113a al. 1a LATeC).

4.1.3. L'art. 113a al. 2 LATeC précise qu'est considérée comme un avantage majeur l'augmentation de la valeur d'un bien-fonds qui résulte du classement de celui-ci dans une zone d'affectation selon l'art. 15 LAT (let. a), d'un changement d'affectation de la zone dans laquelle il est situé (let. b), de l'augmentation des possibilités de construire un bien-fonds situé en zone à bâtir, lorsque cette augmentation représente au minimum le 50% des surfaces de plancher du potentiel initial (let. c; en vigueur depuis le 1er octobre 2023).

4.2. 4.2.1. Concernant le calcul de la taxe sur la plus-value, l'art. 113b al. 2 LATeC mentionne que la plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement. L'art. 113b al. 2a LATeC précise qu'en cas d'aliénation à titre onéreux, le prix convenu est en principe considéré comme étant représentatif de la valeur vénale. A défaut de prix ou si celui-ci ne correspond pas à la valeur vénale du bien-fonds, cette valeur se détermine sur la base d'une méthode comparative ou, en l'absence de prix comparatifs suffisamment fiables, sur la base de la méthode de la valeur résiduelle ou d'autres méthodes d'estimation officielles reconnues. Cette disposition, bien qu'elle soit entrée en vigueur le 1er octobre 2023, est applicable au cas d'espèce, compte tenu des dispositions transitoires (art. 178d al. 4 LATeC; ci-avant: consid. 2.4).

4.2.2. S'agissant de la valeur vénale, la Cour fiscale a eu l'occasion de relever à de multiples reprises que celle-ci correspond à la valeur actuelle du marché, qu'il s'agisse de la fixation des droits de mutation et de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice, de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ou encore de la taxe sur la plus-value destinée à compenser les avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement du territoire. Elle a ainsi considéré que, de manière générale, doctrine et jurisprudence définissent la valeur vénale comme le prix qui peut être obtenu en cas de vente d'un bien aux conditions normales du marché et que les éléments inhabituels ou subjectifs ne sont pas pris en considération (arrêt

TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022 consid. 4.1 et les références). La Cour a rappelé que, lorsque la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire. La valeur vénale doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative (ou méthode des valeurs comparatives) et, subsidiairement, il y a lieu de prendre en compte le prix de revient (prix d'achat ou de construction et impenses de plus-value), la dépréciation liée à l'âge du bâtiment ainsi que l'évolution des prix du terrain et des coûts de construction. De plus, dans la ligne d'une jurisprudence constante, il a été confirmé que les méthodes préconisées par le Manuel suisse de l'estimateur (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE], 5e éd. 2019) peuvent être appliquées lorsque ni des chiffres de comparaison, ni le prix de revient ne sont connus (arrêt TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022 consid. 4.3 et les références). 4.2.3. S'agissant plus précisément de la taxe sur la plus-value, la Cour de céans a confirmé, dans l'arrêt 604 2020 19 du 17 novembre 2020, que la notion de valeur vénale prévue dans le régime de

Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 compensation de la LATeC correspond à celle prévalant dans le domaine de l'expropriation et se définit comme étant la valeur du marché (consid. 4.2.2). Elle a en outre mentionné qu'en l'absence d'une méthode d'estimation particulière de la valeur vénale du bien-fonds avant et après l'entrée en force d'une mesure d'aménagement, il convient de se référer aux méthodes reconnues en matière d'expropriation matérielle. Prioritairement, la valeur vénale d'un terrain doit être déterminée sur la base de la méthode dite « statistique » ou « comparative », laquelle consiste à se fonder sur les prix convenus lors de ventes de gré à gré qui sont intervenues à propos d'objets analogues dans la même région et la même période. En l'absence de tels chiffres de référence (en nombre suffisant), la valeur vénale d'un fonds au jour déterminant devra être subsidiairement évaluée selon d'autres méthodes connues (consid. 4.3). La Cour a en outre indiqué que les difficultés à obtenir des chiffres de comparaison de la part du SCC ou du Registre foncier ne constituent pas des motifs suffisants pour écarter d'emblée la méthode de comparaison, dans la mesure où il est possible pour ces deux services d'obtenir des valeurs de comparaison en repérant des parcelles présentant des caractéristiques similaires (consid. 5.2). 4.2.4. S'agissant de la méthode comparative, celle-ci consiste à déterminer la valeur marchande d'un bien à évaluer à l'aide d'un procédé statistique composé de prix d'achat aussi récents que possible pratiqués sur des transactions immobilières abouties d'immeubles comparables. La nature et la complexité du procédé statistique dépendent en premier lieu de la problématique (mandat, besoin d'évaluation) et de l'importance des écarts entre les caractéristiques des biens à comparer influençant la valeur et celles du bien à évaluer. Lorsque les caractéristiques du bien influençant la valeur du bien à comparer correspondent aux caractéristiques du bien à évaluer, on parle de comparaison directe. Lorsque les caractéristiques déterminant la valeur ne correspondent pas, des méthodes indirectes sont appliquées (Manuel suisse de l'estimateur p. 85, 100). Il s'agit de rechercher, parmi les transactions récentes intervenues dans la région avant le dies aestimandi, les prix payés pour des fonds de même nature, de même qualité et de même situation. Dès lors, cette méthode ne devrait conduire à des résultats fiables qu'en présence de suffisamment d'objets comparables. Le Tribunal fédéral a toutefois retenu qu'un petit nombre d'objets de comparaison justifie déjà son application, dans la mesure où l'on peut en déduire le niveau général des prix. Il a précisé qu'il ne faut pas poser des exigences trop élevées pour déterminer si l'on dispose d'objets comparables. Ainsi, pour tenir compte des différences que présentent les objets, il est possible de corriger les valeurs par des

suppléments ou des réductions du prix de comparaison. C'est précisément à ce niveau que réside la difficulté de cette méthode. Les corrections de valeur doivent être entreprises lorsque les biens-fonds utilisés à titre de comparaison présentent des particularités par rapport au bien-fonds à évaluer. Concrètement, cette méthode peut consister dans une comparaison directe de biens ou dans la détermination d'un prix de référence au mètre carré. Elle est donc particulièrement adaptée au cas des terrains constructibles non bâtis (ATF 122 I 168 consid. 3a; arrêt TF 1C_704/2024 du 13 mai 2025 consid. 4.2, 4.3 et les références; arrêt TC FR 604 2020 19 du 17 novembre 2020 consid. 4.4.1 et la référence). 5. Discussion s'agissant de la superficie concernée 5.1. Dans la décision attaquée, le SCC a retenu qu'une surface de 3'288 m² de l'article ddd RF était passée de la « zone libre » à la « zone village B ». Pour le calcul de la taxe, la surface de

Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 630 m² dédiée à la route de desserte devait être déduite, de sorte que la superficie concernée se montait à 2'658 m². 5.2. Les recourantes soutiennent pour leur part que la superficie concernée se monte à 2'153 m² et non 2'658 m². Selon elles, le SCC aurait dû se fonder sur le « Plan selon PAD – 2007 » (PAD = plan d'aménagement de détail), et non selon le « Plan selon PAZ -2018 » (PAZ = plan d'affectation des zones). Le document intitulé « plan selon PAD – 2007 » produit par les recourantes mentionne qu'une surface de 2'991 m² de l'article ddd RF (dans son ancien état) était déjà en « zone village B » avant la modification du PAL. Se référant à un plan établi par leur architecte, elles soutiennent ainsi que la surface mise en zone était de 2'153 m² (pièce 9 du recours). (plan supprimé) Le document intitulé « plan selon PAZ – 2018 » mentionne quant à lui qu'une surface de 3'297 m² était déjà en « zone village B » avant la modification du PAL. Ainsi, la surface mise en zone était de 2'658 m² (pièce 11 du recours). (plan supprimé) 5.3. Il ressort du dossier que la surface assujettie retenue par le SCC a été recensée par le SeCA et validée par ce dernier (voir extrait du 24 mai 2024, doc. 10). Cette surface correspond à celle ressortant du document intitulé « Plan selon PAZ – 2018 » exposé ci-avant. Elle n'inclut pas l'intégralité des surfaces des articles eee, ggg et hhh RF et aucunement les surfaces des articles iii, fff RF, ainsi que l'article ddd RF qui ne comprend désormais plus que la route de desserte. Dans ces circonstances, il y a lieu de se fonder sur la surface établie par le SeCA. Le seul document intitulé « Plan selon PAD – 2007 », produit par les recourantes, ne suffit pas pour retenir autre chose. 6. Discussion s'agissant de la valeur vénale avant la mesure d'aménagement 6.1. Dans la décision attaquée, le SCC a considéré que la valeur vénale avant la mesure d'aménagement se montait à CHF 35.-/m². Il a expliqué que la méthode comparative n'avait pas pu être employée car les données disponibles ne pouvaient constituer une base comparable suffisante. Compte tenu des caractéristiques particulières de la « zone libre », sa valeur vénale avait été fixée à 10% de la valeur après la mesure d'aménagement. 6.2. Les recourantes contestent cette manière de procéder. Elles soutiennent que le SCC aurait dû prendre en considération l'acte de vente du 11 février 2014, duquel il ressort que le prix de vente de l'article ddd RF était de CHF 92.-/m². Selon elle, c'est ce montant qui doit être retenu. Comme l'a relevé à juste titre le SCC dans ses observations, la valorisation de CHF 92.-/m² ressortant de l'acte de vente ne peut pas être retenue à titre de valeur vénale de la « zone libre », dans la mesure où le prix en question incluait également d'autres parcelles, soit les articles jjj RF d'une surface de 529 m² (route), et kkk RF d'une surface de 1'216 m², lesquels ne se trouvaient pas en « zone libre ». En outre, l'article ddd RF faisant l'objet de la vente correspondait à l'article ddd RF dans son ancien état, lequel n'était pas entièrement en « zone libre ». Dans ces circonstances, le prix convenu de CHF 92.-/m² ne correspond pas à la valeur vénale de la

surface en « zone libre » avant la mesure d'aménagement, de sorte qu'il ne peut pas être retenu.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 6.3. Cela étant, la manière de procéder du SCC ne peut être confirmée. Au vu du caractère prioritaire de la méthode comparative, le SCC ne pouvait en effet pas se contenter de la rejeter, sans démontrer ni motiver l'absence d'une base de données comparables suffisante. A ce titre, il est rappelé que seul un petit nombre d'objets de comparaison justifie déjà l'application de la méthode de la valeur comparative. Par ailleurs, sa manière de faire consistant à estimer le prix du terrain en appliquant un pourcentage de la valeur après la mesure d'aménagement ne correspond à aucune méthode d'estimation officielle, de sorte qu'elle ne respecte dans tous les cas pas le prescrit de l'art. 113b al. 2a LATeC. Dès lors, pour ce motif déjà, la présente cause doit être renvoyée au SCC pour nouvelle estimation de la valeur vénale avant la mesure d'aménagement. 7. Discussion s'agissant de la valeur vénale après la mesure d'aménagement 7.1. Dans la décision litigieuse, le SCC a pris en compte une valeur vénale après la mesure d'aménagement de CHF 350.-/m². Il a précisé que ce prix s'appuyait notamment sur la vente d'une parcelle proche ayant la même affectation. Dans leur recours, les recourantes soutiennent que ce prix a été établi de manière erronée et manifestement inexacte. Elles relèvent que la décision attaquée ne donne aucune indication sur les caractéristiques de la parcelle proche qui a été prise en compte. Dans ses observations, le SCC explique que la vente comparative utilisée porte sur une parcelle située à une trentaine de mètres de l'autoroute, donc dans une situation comparable. La date de l'acte de vente est le 3^{ème} trimestre 2011 et la valorisation de la partie en « zone village B » est à 184.-/m². En indexant ce prix au moment de l'entrée en force de la mesure d'aménagement, la valeur du terrain en question au moment de la mesure d'aménagement est estimée de 350.-/m². Le SCC mentionne ensuite qu'une comparaison avec des ventes récentes permet de confirmer la valeur de 350.-/m². En particulier, une autre parcelle, située à 300 mètres et dans la même zone, a été vendue à CHF 410.-/m² en février 2022. Par ailleurs, une vente de 2024 d'une parcelle se trouvant dans le même type de zone de la Commune a été effectuée au prix de CHF 1'308.-/m². 7.2. Selon le dossier à disposition, il appert que le SCC s'est effectivement fondé sur une aliénation de 2011 pour aboutir au prix de CHF 350.-/m² (doc. 12). Toutefois, la méthode comparative consistant à déterminer la valeur d'un bien en comparant des prix d'achat aussi récents que possible, cette transaction, passée 7 ans avant la mesure d'aménagement litigieuse, ne paraît pas constituer une base de comparaison suffisante. En ce qui concerne les autres ventes récentes mentionnées par le SCC dans ses observations, le dossier à disposition ne permet pas d'établir les circonstances et spécificités de ces transactions. En particulier, la nature, la qualité et la situation des fonds, de même que les informations sur les transactions en tant que telles, notamment les parties impliquées, font défaut. De telles informations auraient toutefois été nécessaires, les seuls prix mentionnés ne suffisant pas, en l'état, pour procéder à une comparaison. On notera d'ailleurs que le prix de CHF 1'308.-/m² mentionné par le SCC ne semble pas correspondre aux prix usuels du marché immobilier dans le canton de Fribourg. Dès lors, il convient également de renvoyer le dossier au SCC pour qu'il procède à une nouvelle estimation de la valeur vénale après la mesure d'aménagement. Dans cette démarche, il lui

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 appartiendra de récolter les informations mentionnées ci-avant et de vérifier sur cette base si et dans quelle mesure les transactions en question constituent une base de comparaison fiable. Les recourantes devront également avoir

l'occasion de se déterminer sur ces éléments avant qu'une nouvelle décision ne soit prise à leur égard, conformément à leur droit d'être entendues (art. 57 et 60 al. 1 let. a CPJA; art. 29 al. 2 Cst.).

8. Sort du recours, frais de procédure et indemnité de partie

8.1. En définitive, les valeurs vénales fixées par le SCC dans son calcul de la plus-value ne peuvent pas être confirmées. Le dossier doit ainsi être renvoyé à l'autorité pour nouvelle estimation et calcul de la taxe sur la plus-value. Le recours est dès lors partiellement admis dans ce sens.

8.2. Selon l'art. 131 al. 1 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, le principe de l'assujettissement des recourantes à la taxe sur la plus-value est confirmé, mais pas le montant de celle-ci qui doit faire l'objet d'un nouveau calcul par l'autorité intimée. Compte tenu notamment de la valeur litigieuse et du travail requis, l'intégralité des frais de procédure devrait être fixée à CHF 8'000.-. Au vu de l'admission partielle du recours, la moitié de ce montant, soit CHF 4'000.-, est mis solidairement à la charge des recourantes. Le solde de l'avance de frais, à savoir CHF 4'000.-, leur sera restitué.

8.3. Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. Lorsqu'une partie n'obtient que partiellement gain de cause, l'indemnité est réduite en proportion (art. 138 al. 2 CPJA). Conformément à l'art. 8 du Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie sont fixés entre CHF 200.- et CHF 10'000.-. Dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum s'élève à CHF 40'000.-. La fixation des honoraires dus à titre de dépens a lieu sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. En l'espèce, le mandataire des recourantes n'a pas fait parvenir de liste de frais, quand bien même celle-ci lui a été demandée le 20 octobre 2025. Dans ces circonstances, il y a lieu de fixer l'indemnité d'office (art. 11 al. 1 Tarif JA). Compte tenu de l'importance de l'affaire et de la valeur litigieuse en cause (art. 11 al. 2 Tarif JA), l'indemnité de partie qui aurait été due en cas d'admission du recours peut être estimée à un montant total de CHF 3'297.05, soit CHF 3'000.- (12 heures à CHF 250.-), CHF 50.- de débours et CHF 247.05 de TVA (8.1%). Vu l'admission partielle du recours, il convient de réduire ce montant de moitié. L'indemnité de partie allouée à la recourante se monte donc à CHF 1'648.50, TVA (8.1%) de CHF 123.50 comprise. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances au mandataire des recourantes.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 la Cour arrête : I. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 9 janvier 2025 est annulée et la cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants. II. Des frais de procédure, réduits à CHF 4'000.-, sont mis solidairement à la charge des recourantes. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versée, le solde de CHF 4'000.- leur étant restitué. III. L'indemnité de partie réduite allouée aux recourantes pour leurs frais de défense est fixée à CHF 1'648.50, TVA (8.1%) de CHF 123.50 comprise. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances à Me Justin Brodard. IV. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral,

à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure et de l'indemnité de partie peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 28 janvier 2026/anm Le Président La Greffière

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.