

FR_GERICHTE 604 2025 47 vom 3. März 2026

FR Kantonsgericht, 2026-03-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2025_47

FR: FR_GERICHTE 604 2025 47 du 3 mars 2026

IT: FR_GERICHTE 604 2025 47 del 3 marzo 2026

Erwägungen

E. 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 14 avril 2025 contre une décision sur réclamation du 13 mars 2025, le recours l'a été auprès de l'autorité compétente, dans les délais et formes prescrites, par une recourante directement touchée 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 représentée. Par ailleurs, l'avance de frais requise a été versée en temps utile. Ainsi, le recours est recevable.

E. 2

Droit applicable

E. 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.

E. 2.2

Selon les dispositions transitoires prévues à 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.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 13 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.

E. 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 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.

E. 2.4

En l'espèce, la révision générale du PAL, dans le cadre de laquelle l'article bbb RF a fait l'objet des mesures d'aménagement, a été approuvée le 12 décembre 2018 (ci-avant: partie en fait, let. B). Ainsi, 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 le 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.

E. 2.5

En revanche, l'assujettissement de l'article bbb 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.

E. 3

Règles fédérales relatives à la compensation des avantages et des inconvénients

E. 3.1

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. Cette disposition institue une obligation pour les cantons de légiférer sur la compensation des avantages et des inconvénients majeurs qui résultent de mesures d'aménagement (POLTIER, Commentaire pratique LAT: Planifier l'affectation, 2016, art. 5 n. 18). Un régime de compensation des avantages et des inconvénients résultant de mesures d'aménagement du territoire, fondé sur l'art. 5 al. 1 LAT, comporte en règle générale deux volets, ou deux catégories de décisions: d'une part des contributions exigées des propriétaires fonciers qui obtiennent des avantages majeurs (classement en zone à bâtir, accroissement des possibilités d'utilisation, etc.), et d'autre part des indemnités allouées aux propriétaires qui subissent des inconvénients majeurs (déclassement hors de la zone à bâtir, diminution des possibilités d'utilisation, etc.) (ATF 131 II 571 consid. 1.3).

E. 3.2

S'agissant de la compensation des plus-values, l'art. 5 al. 1bis LAT décrit le régime minimal que les cantons doivent adopter. En substance, le prélèvement doit consister dans une taxe qui ne peut être inférieure à 20% de la plus-value; elle est perçue au moins lorsque la mesure d'aménagement correspond à un classement durable de terrains en zone à bâtir. Le produit de cette contribution doit en outre être affecté au paiement des indemnités pour expropriation matérielle selon l'art. 5 al. 2 LAT (art. 5 al. 1ter LAT) (POLTIER, art. 5 n. 23).

E. 3.3

Concernant la compensation des inconvénients, l'art. 5 al. 2 LAT prévoit qu'une juste indemnité doit être accordée lorsque des mesures d'aménagement apportent au droit de propriété des restrictions équivalentes à une expropriation. Ainsi, lorsqu'ils établissent un régime de compensation des inconvénients, les cantons ne sont pas entièrement libres. La Constitution fédérale et l'art. 5 al. 2 LAT qui s'y rattache forment la pierre angulaire: lorsqu'un inconvénient atteint l'intensité d'une expropriation matérielle, le propriétaire concerné doit se voir allouer une indemnité pleine et entière. Le régime de compensation des inconvénients comprend donc en tous les cas les indemnités versées en cas d'expropriation matérielle (POLTIER, art. 5 n. 42).

E. 4

Règles fribourgeoises relatives à la compensation des avantages et des inconvénients

E. 4.1

Taxe sur la plus-value

E. 4.1.1

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). 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; voir ci-dessous consid. 5.4). Il ressort par ailleurs des travaux préparatoires à l'introduction de la taxe sur la plus-value que la notion d'avantage majeur au sens de l'art. 113a al. 1 LATeC désigne une plus-value économique dont bénéficie un terrain du fait d'une mesure d'aménagement. Cet avantage pécuniaire est une augmentation de la valeur vénale du sol, indépendamment du fait que le terrain soit construit ou non. Il est rappelé à cet égard que la taxe sur la plus-value n'est pas motivée par des motifs fiscaux et n'est pas due de manière inconditionnelle, indépendamment de toute prestation spécifique. Elle ne peut donc pas être qualifiée d'impôt. L'idée à la base de cette contribution est que les mesures d'aménagement qui entraînent une plus-value du sol créent un avantage particulier pour un certain nombre de propriétaires privilégiés, plus-value dont le prélèvement répond à une exigence d'égalité de traitement. Elle ne sert pas à couvrir les coûts de mesures de planification concrètes, mais à compenser, de manière générale, les avantages résultant de telles mesures (Message 2015-DAEC- 138 du Conseil d'Etat au Grand Conseil du 22 septembre 2015 accompagnant le projet de loi modifiant la LATeC [ci-après: Message 2015], ch. 6 p. 20; ch. 5.1.1. p. 7). La taxe sur la plus-value a notamment pour but d'inciter les propriétaires concernés à valoriser leur terrain en utilisant de manière optimale les possibilités de construire découlant de la mesure d'aménagement (Guide de la DIME sur la taxe sur la plus-value dans le canton de Fribourg, p. 6; disponible sur www.fr.ch > territoire, aménagement et constructions > territoire > taxe-sur-la-plus- value, état au mois d'avril 2025 [ci-après: Guide plus-value]). Le produit de la taxe sur la plus-value est versé à raison de quatre cinquièmes dans le Fonds de la plus-value instauré par l'art. 113c LATeC.

E. 4.1.2

Le montant de la taxe s'élève à 20% de la plus-value (art. 113b al. 1 LATeC). 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 (art. 113b al. 2 LATeC). 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. 2.2).

E. 4.1.3

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).

E. 4.1.4

S'agissant plus précisément de la taxe sur la plus-value, la Cour de céans a confirmé que la notion de valeur vénale prévue dans le régime de compensation de la LATeC correspond à celle prévalant dans le domaine de l'expropriation et se définit comme étant la valeur du marché. 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. 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

Tribunal cantonal TC Page 7 de 13 des parcelles présentant des caractéristiques similaires (arrêts TC FR 604 2025 10 du 28 janvier 2026 consid. 6.2; 604 2025 9 du 20 novembre 2025 consid. 10 et les références). Concernant la méthode de la valeur résiduelle, la Cour de céans a relevé que celle-ci ne peut être utilisée qu'à titre très subsidiaire, dans l'hypothèse où il n'existe pas de comparaison utilisable. Cette méthode comporte en effet une forte part d'incertitude, celle-ci se fondant sur de simples hypothèses et sur des valeurs de départ qu'il suffit de réduire ou d'augmenter légèrement pour influencer presque librement le résultat de l'estimation, ce qu'il convient d'éviter (arrêts TC FR 604 2025 10 du 28 janvier 2026 consid. 6.2; 604 2025 9 du 20 novembre 2025 consid. 10 et les références).

E. 4.2

Indemnité pour expropriation matérielle

E. 4.2.1

Concernant la compensation des inconvénients majeurs, le canton de Fribourg prévoit une indemnisation en cas de restriction de la propriété équivalant à une expropriation (expropriation matérielle), laquelle est régie par la loi fribourgeoise du 23 février 1984 sur l'expropriation (LEx; RSF 76.1) (art. 114 LATeC). Le propriétaire d'un terrain qui subit une moins-value en raison d'une mesure d'aménagement peut ainsi déposer une demande d'indemnisation auprès de la Commission d'expropriation (art. 129 al. 1 LEx). Une moins-value existe par exemple lors d'un dézonage, c'est-à-dire que le terrain est déclassé de zone à bâtir en zone agricole (Guide plus-value, p. 20).

E. 4.2.2

Ni la Constitution ni la loi ne définissent les mesures restrictives qui donnent lieu à une indemnité. Elles se bornent à poser le principe. Il incombe donc à la jurisprudence de distinguer les restrictions à la propriété qui peuvent être imposées sans indemnité de celles qui équivalent à une expropriation. Elle le fait, d'une part, en définissant abstraitement la notion d'expropriation matérielle et, d'autre part, en décidant concrètement, sur recours ou sur action, dans quels cas l'Etat est tenu d'indemniser. Ces derniers cas sont rares: l'indemnité pour expropriation matérielle reste l'exception. Ainsi, selon la jurisprudence, il y a expropriation matérielle lorsque l'usage actuel d'une chose ou son usage futur prévisible est interdit ou restreint de manière particulièrement grave, de sorte que l'intéressé se trouve privé d'un attribut essentiel de son droit de propriété. Une atteinte de moindre importance peut aussi constituer une expropriation matérielle si elle frappe un ou plusieurs propriétaires de manière telle qu'ils devraient supporter un sacrifice trop considérable, incompatible avec le principe de l'égalité de traitement (ATF 131 II 151 consid. 2.1; 125 II 431 consid. 3a et les références; MALINVERNI ET AL., Droit constitutionnel suisse – Volume II: Les droits fondamentaux, 2021, n. 918 s.).

E. 4.2.3

Le Fonds de la plus-value instauré par l'art. 113c LATeC (ci-avant: consid. 4.1.1) a pour but de financer prioritairement les indemnités que les communes seraient amenées à verser pour expropriation matérielle découlant de dézonages (Message 2021-DAEC-182 du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la LATeC [ci-après: Message 2021], p. 2). Pour que l'indemnité puisse être financée par le Fonds cantonal de la taxe sur la plus-value, il faut qu'il y ait une décision entrée en force de la Commission d'expropriation qui constate l'expropriation matérielle ainsi que le montant de l'indemnité (art. 51d al. 1 du règlement d'exécution de la loi sur l'aménagement du territoire et les constructions [ReLATeC; RSF 710.11]). Si le propriétaire et la commune parviennent à une entente dans le cadre de l'audience de conciliation, le procès-verbal de la négociation vaut décision définitive de la Commission. Dans ce

Tribunal cantonal TC Page 8 de 13 cas, l'indemnisation n'est pas financée par le Fonds cantonal de la taxe sur la plus-value, mais peut être financée par la part de la taxe sur la plus-value versée à la commune, si celle-ci le prévoit dans son règlement. Si la commune ne le prévoit pas dans son règlement ou n'a pas de règlement, l'indemnité issue de l'entente doit être financée par la commune elle-même (Guide plus-value, p. 20).

E. 5

Discussion s'agissant de la notion de plus-value

E. 5.1

Dans son recours, la recourante soutient notamment que, pour l'évaluation de la taxe sur la plus-value, c'est la différence de la valeur vénale du bien-fonds dans son intégralité qui doit être évaluée avant et après l'entrée en force de la mesure. Selon elle, l'art. 113b al. 2 LATeC, en ce qu'il mentionne que la plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un « bien-fonds », ne laisse place à aucune autre interprétation, la norme juridique adoptée par le canton ne comportant aucune latitude de jugement. Aussi, elle soutient que le SCC aurait dû compenser les différences de valeur du bien dans son entier avant et après modification. Dès lors, la diminution de valeur de la parcelle résultant du déclassement des 5'515 m² en « zone agricole » devait être déduite de la plus-value. Selon elle, le bien-fonds dans son ensemble n'a dès lors pas fait l'objet d'une plus-value, mais bien d'une moins-value, de sorte qu'aucune taxe sur la plus-value n'est due.

E. 5.2

L'art. 113b al. 2 LATeC, prévoit 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. Contrairement à ce que soutient la recourante, la seule utilisation du terme « bien-fonds » par le législateur ne suffit pas encore pour conclure, sans interprétation, que c'est la différence de valeur du bien-fonds dans son intégralité qui doit être prise en compte lorsque celui-ci fait l'objet de plusieurs mesures d'aménagement. La loi ne prévoit au demeurant pas expressément quelle solution doit être appliquée lorsque, comme en l'espèce, un bien-fonds a fait simultanément l'objet de différentes mesures d'aménagement, dont notamment un déclassement. Ainsi, pour déterminer la portée de cette disposition, il convient de procéder à son interprétation.

E. 5.3

Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, le juge recherchera la véritable portée

de la norme, en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lorsque plusieurs interprétations sont possibles, il s'agit d'adopter une position pragmatique en suivant une pluralité de méthodes, sans soumettre les différents éléments d'interprétation à un ordre de priorités. Une telle démarche revient à rechercher la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer (ATF 150 II 273 consid. 4.4.1; 148 II 444 consid. 5.2 et les références). Une norme ne peut et ne doit faire l'objet d'une interprétation que si et dans la mesure où il est nécessaire de l'interpréter pour en déterminer le sens véritable, notamment lorsque son texte n'est que faussement clair, en ce sens que des raisons objectives donnent à penser que sa lettre ne correspond pas à son sens véritable et conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus et qui heurtent le sentiment de la justice et le principe de l'égalité de traitement. De tels motifs rendant

Tribunal cantonal TC Page 9 de 13 nécessaire l'interprétation d'une règle, quand bien même son texte semble clair, proviennent de ce que son sens littéral est contredit par d'autres éléments à même de fonder des arguments d'interprétation, ainsi les travaux préparatoires de la loi en cause, le but et le sens de la loi en cause ou la systématique et la logique de la loi en cause (DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, n. 392 s. et les références).

E. 5.4

S'agissant de l'interprétation systématique, il y a lieu de tenir compte du contexte dans lequel s'inscrit la taxe sur la plus-value, notamment le régime de compensation prévu pour les cas d'expropriation matérielle. En effet, comme il a été vu dans la partie en droit, le législateur fribourgeois a introduit, d'une part, la taxe sur la plus-value et, d'autre part, le régime relatif aux indemnités pour expropriation matérielle, afin de répondre aux exigences de l'art. 5 LAT. Il s'agit de deux régimes distincts qui présentent chacun leurs propres règles de procédure et de droit matériel. En particulier, le SCC est l'autorité de taxation pour la taxe sur la plus-value cantonale et communale (cf. art. 113d al. 1 LATeC), alors que, s'agissant des indemnités pour expropriation matérielle, le système légal prévoit que l'autorité compétente est la Commission d'expropriation, autorité indépendante (cf. art. 3a al. 1 LEx). Par ailleurs, si l'art. 5 al. 1ter LAT prévoit que le produit de la taxe doit être affecté au paiement des indemnités pour expropriation matérielle, le système fribourgeois institue des règles particulières relatives à la destination de la taxe sur la plus-value. Seuls les quatre cinquièmes de celle-ci sont versés dans le Fonds et financent en partie les indemnités pour expropriation matérielle. En outre, les règles concernant l'indemnisation en cas de restriction de la propriété étant restrictives, l'indemnité pour expropriation matérielle reste l'exception. Ainsi, la solution proposée par la recourante, selon laquelle la plus-value résultant d'une mesure d'aménagement devrait être compensée par la moins-value résultant d'une autre mesure reviendrait à contourner le système légal prévu par le législateur fribourgeois. Plus précisément, la prise en compte de la diminution de la valeur du fonds dans le calcul de la taxe sur la plus-value reviendrait à indemniser de manière cachée tous les cas de diminution de valeur du fonds lorsqu'une autre partie de celui-ci fait l'objet d'une plus-value. Cela mènerait par ailleurs à des inégalités de traitement, ce qu'il convient d'éviter. La recourante relève que la mesure d'aménagement principale qui a fait passer une partie de la parcelle de « zone résidentielle » en « zone agricole » s'est faite d'entente avec

la Commune. Par conséquent, puisqu'elle avait donné son accord avec cette mesure, elle n'entendait pas demander une indemnité pour expropriation en raison d'une diminution de valeur qu'elle avait elle-même acceptée. Le choix de la recourante de ne pas demander une telle indemnité ne change toutefois rien à ce qui précède, la loi ne prévoyant pas de restriction dans ce sens.

E. 5.5

Concernant le but de la taxe sur la plus-value, il a été vu ci-avant que celle-ci sert à inciter les propriétaires concernés à valoriser leur terrain en utilisant de manière optimale les possibilités de construire découlant de la mesure. Or, en permettant de compenser la plus-value réalisée sur un terrain par une moins-value d'une autre partie du même immeuble, le caractère incitatif de la taxe se verrait atténué. En outre, pour des motifs liés à l'égalité de traitement, il n'y a pas lieu de traiter différemment le cas d'un propriétaire d'une seule grande parcelle faisant l'objet de plusieurs mesures d'aménagement

Tribunal cantonal TC Page 10 de 13 distinctes, dont un déclassement, et le cas d'un propriétaire de trois parcelles séparées faisant chacune l'objet de mesures d'aménagement distinctes, dont un déclassement. Dans un tel cas, il ne serait pas contesté que seules les parcelles faisant l'objet de plus-value devraient être prises en compte, à l'exception de celle faisant l'objet d'un déclassement. Or, aucun motif objectif ne justifie de traiter la situation de la recourante différemment. Cela vaut également dans l'hypothèse où une parcelle ferait l'objet d'un morcellement après les mesures d'aménagement, de sorte que les trois surfaces ayant fait l'objet des mesures constitueraient désormais des parcelles distinctes.

E. 5.6

Concernant l'interprétation historique, les travaux préparatoires n'apportent aucune précision sur la solution qui doit être appliquée lorsqu'une autre partie du même bien-fonds fait l'objet d'une moins-value. Il ressort toutefois des travaux préparatoires que la notion d'avantage majeur désigne une plus-value économique dont bénéficie un terrain du fait d'une mesure d'aménagement, qui correspond à une augmentation de la valeur vénale du sol. Ainsi, ce constat va dans le sens que le législateur entendait fixer le montant de la taxe en prenant uniquement en compte l'augmentation de la valeur vénale du sol résultant d'une mesure d'aménagement. L'art. 113a LATeC mentionne d'ailleurs les avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement (al. 1), en précisant qu'un tel avantage majeur correspond à l'augmentation de la valeur d'un bien-fonds (al. 2).

E. 5.7

Au vu de tout ce qui précède, l'application de l'art. 113b al. 2 LATeC dans le sens évoqué par la recourante n'est pas conforme à la véritable portée de la norme. Il y a dès lors lieu de considérer que pour fixer le montant de la taxe sur la plus-value, seule doit être prise en compte l'augmentation de la valeur de la surface concernée avant et après la mesure d'aménagement. C'est d'ailleurs cette solution qui a été appliquée dans l'arrêt TC FR 604 2025 10 du 28 janvier 2026. La surface assujettie à la taxe, se trouvant initialement sur un seul bien-fonds, avait par la suite fait l'objet d'un morcellement en plusieurs parcelles différentes. Quand bien même la surface assujettie ne comprenait pas l'intégralité des surfaces de certains articles, seule la surface mise en zone et non les biens-fonds dans leur intégralité a été prise en compte pour le calcul de la valeur vénale.

E. 5.8

La recourante se réfère encore à un arrêt du Tribunal cantonal jurassien dans lequel il avait été jugé qu'en cas de changement successif d'affectation d'un bien-fonds, c'était la dernière situation avant la mesure d'aménagement du territoire qui était déterminante (arrêt TC JU ADM 16/2020 du 2 septembre 2020). Cette affaire n'est toutefois pas comparable au cas d'espèce, puisqu'il ne s'agissait pas d'un bien-fonds ayant fait simultanément l'objet de différentes mesures, mais d'un bien-fonds se trouvant en « zone mixte », qui avait été déclassé en « zone verte », avant d'être à nouveau classée en « zone mixte ». Dans tous les cas, le Tribunal avait précisé que le fait que la parcelle ait été acquise alors qu'elle se trouvait déjà en « zone mixte » avant de faire l'objet d'un déclassement en « zone verte » ne pouvait être pris en compte, dans la mesure où c'était la dernière situation avant la mesure d'aménagement du territoire causale qui était déterminante. Le fait que la recourante n'ait pas reçu d'indemnité pour le déclassé n'était pas déterminant, une telle indemnisation n'étant pas automatique, de sorte

Tribunal cantonal TC Page 11 de 13 qu'il lui incombait de la faire valoir conformément aux dispositions légales, notamment la législation en matière d'expropriation à l'époque du déclassé.

E. 6

Discussion s'agissant du calcul de la taxe

E. 6.1

Dans son recours, la recourante ne conteste pas en tant que tel le calcul de la taxe opéré par le SCC. Il convient tout de même d'examiner d'office si celui-ci correspond aux dispositions applicables en la matière.

E. 6.2

Dans la décision attaquée, le SCC a considéré que la valeur vénale avant la mesure d'aménagement se montait à CHF 261.-/m². Il a expliqué que, pour cette estimation, la méthode comparative avait pu être employée. Selon le dossier à disposition, il apparaît que le prix de CHF 261.-/m² retenu par le SCC correspond au prix de vente de la parcelle voisine de celle de la recourante, située en « zone résidentielle à faible densité » (doc. 12). Toutefois, le dossier à disposition ne permet pas d'établir les circonstances et spécificités de cette transaction. En particulier, la nature, la qualité et la situation du fonds, de même que les informations sur la transaction en tant que telle, notamment les parties impliquées, font défaut. De telles informations auraient toutefois été nécessaires, le seul prix mentionné ne suffisant pas, en l'état, pour procéder à une comparaison. Dès lors, il convient de renvoyer le dossier au SCC pour qu'il procède à une nouvelle estimation de la valeur vénale avant la mesure d'aménagement. Dans cette démarche, il lui 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. La recourante devra également avoir l'occasion de se déterminer sur ces éléments avant qu'une nouvelle décision ne soit prise à son égard, conformément à son droit d'être entendue (art. 57 et 60 al. 1 let. a CPJA; art. 29 al. 2 Cst.).

E. 6.3

S'agissant de la valeur vénale après la mesure, le SCC l'a fixée à CHF 358.-/m², expliquant que, pour cette estimation, la méthode comparative n'avait pas pu être employée car les données disponibles ne pouvaient constituer une base comparable suffisante. Aussi, la

valeur vénale avait été fixée en utilisant la méthode de la valeur résiduelle. Comme exposé ci-dessus (consid. 4.1.3 et 4.1.4), cette manière de procéder ne peut être confirmée. En effet, la méthode de la valeur résiduelle ne peut être utilisée qu'à titre très subsidiaire, dans l'hypothèse où il n'existe pas de comparaison utilisable, celle-ci comportant une forte part d'incertitude. La priorité doit ainsi clairement être donnée à la méthode comparative, laquelle a le mérite de refléter le plus fidèlement la valeur marchande d'un bien-fonds non encore bâti. Au vu du caractère très subsidiaire de la méthode de la valeur résiduelle, le SCC ne pouvait pas se contenter de l'appliquer, 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. Dans ces conditions, à l'image de la valeur vénale avant la mesure, celle après la mesure ne peut pas non plus être confirmée. Le dossier doit ainsi lui être renvoyé également sous cet angle, en l'invitant à procéder comme indiqué ci-dessus (consid. 6.2).

Tribunal cantonal TC Page 12 de 13

E. 7

Sort du recours, frais de procédure et indemnité de partie

E. 7.1

En définitive, la non-prise en compte de la moins-value dans le calcul de la taxe est confirmée. En revanche, les valeurs vénales fixées par le SCC dans son calcul de la plus-value ne peuvent pas être confirmées. Le dossier doit ainsi lui être renvoyé pour nouvelle estimation et calcul de la taxe sur la plus-value, dans le sens des considérants. Le recours est dès lors partiellement admis dans ce sens.

E. 7.2

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, les conclusions de la recourante relatives à la perception même de la taxe sur la plus-value, de même que ses griefs relatifs à la notion même de plus-value sont entièrement rejetés. En revanche, le calcul de la taxe examiné d'office par la Cour n'est pas confirmé. Compte tenu notamment de la valeur litigieuse et du travail requis, l'intégralité des frais de procédure devrait être fixée à CHF 1'800.-. Au vu de l'admission très partielle du recours, les deux tiers de ce montant, soit CHF 1200.-, sont mis à la charge de la recourante. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 600.-, lui sera restitué.

E. 7.3

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, la liste de frais produite par le mandataire de la recourante fait état de 14 heures et 40 minutes de travail, ainsi que CHF 47.90 de débours. Ce nombre d'heures et le montant des débours, raisonnables, peuvent être repris. Ainsi, l'indemnité de partie qui aurait été due en cas d'admission du recours peut être estimée à un montant total de CHF 4'015.50, soit CHF 3'666.70 (14 heures et 40 minutes à CHF 250.-), CHF 47.90 de débours et CHF 300.90 de TVA (8.1%). Vu l'admission partielle du recours, il convient de réduire de deux tiers ce montant. L'indemnité de partie allouée à la recourante se monte donc à CHF 1'338.50, TVA (8.1%) de CHF 100.30 comprise. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances au mandataire de la recourante.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 13 la Cour arrête : I. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 13 mars 2025 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants. II. Des frais de procédure, réduits à CHF 1'200.-, sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versée, le solde de CHF 600.- lui étant restitué. III. L'indemnité de partie réduite allouée à la recourante pour ses frais de défense est fixée à CHF 1'338.50, TVA (8.1%) de CHF 100.30 comprise. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances à Me Nicolas Kolly. 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 24 février 2026/anm
Le Président La Greffière

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