

# FR\_GERICHTE 604 2018 55 vom 12. April 2019

FR Kantonsgericht, 2019-04-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2018\\_55](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_55)

FR: FR\_GERICHTE 604 2018 55 du 12 avril 2019

IT: FR\_GERICHTE 604 2018 55 del 12 aprile 2019

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté le 15 juin 2018 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal contre une décision sur réclamation du 14 mai 2018, notifiée le 16 mai 2018, le recours l'a été en temps utile et dans les formes requises auprès de l'autorité compétente conformément aux art. 21 al. 1 et 22 de la loi cantonale du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA; RSF 635.6.1) et 79 à 81 du code cantonal du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Le recours est en conséquence recevable.

### E. 2

En vertu de l'art. 1 LIAA, dans sa version entrée en vigueur le 1er janvier 2018, l'Etat prélève un impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole sur les terrains dont la mise en zone constructible a été approuvée avant l'entrée en vigueur de la modification du 15 mars 2016 de la

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 loi cantonale du 2 décembre 2008 sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATeC; RSF 710.1). L'art. 3 LIAA précise que cet impôt est dû en cas d'aliénation de terrain productif entraînant une diminution de l'aire agricole (al. 1). Lorsque le terrain a été soustrait à l'aire agricole dans les deux ans avant son aliénation, l'impôt est prélevé lors de celle-ci dans la mesure où il n'a pas été prélevé antérieurement (al. 2). Toutefois, l'impôt n'est pas prélevé si l'aliénation du terrain n'a pas eu lieu avant l'entrée en force d'un changement d'affectation de la zone qui entraîne une plus-value en application de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC (al. 3). Est considéré comme aliénation tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou une part de copropriété d'un terrain (art. 4 al. 1 LAA). Le message n°111 relatif au projet de loi sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (BGC 1993, p. 1552 ss, p. 1556) précise que toute aliénation tombe dès lors sous le coup de la loi, qu'il s'agisse d'une vente, d'un échange, d'une donation ou d'une expropriation. A teneur de l'art. 5 LIAA, l'aliénateur est le débiteur de l'impôt. Le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter du jour de la conclusion de l'acte d'aliénation donnant lieu à prélèvement (art. 7 al. 1 LIAA). L'art. 8 LIAA prévoit que l'impôt est calculé sur la base du prix d'aliénation du terrain; à défaut de prix ou si ce dernier ne correspond manifestement pas à la valeur vénale du terrain, l'impôt est calculé sur celle-ci (al. 1). Si, lors de l'aliénation, le terrain est déjà équipé ou construit, les frais d'équipement de détail payés par l'aliénateur et les frais de construction sont déduits

respectivement du prix du terrain et de sa valeur vénale (al. 2). L'impôt est prélevé au taux de 4% (art. 9 LIAA).

### **E. 3**

La première question litigieuse est de savoir si l'art. eee RF de la Commune de C.\_\_\_\_\_, secteur D.\_\_\_\_\_, qui a été détaché de l'art. bbb du même registre pour être ensuite vendu par la recourante à des tiers, constitue un terrain productif au sens de l'art. 3 LIAA.

#### **E. 3.1**

Selon la jurisprudence, la qualification d'une parcelle en tant que terrain productif dépend des propriétés naturelles du terrain et des conditions de production données. Par terrain productif, il faut entendre les biens-fonds agricoles au sens large. Ce qui est déterminant, c'est que le terrain soit exploitable à des fins agricoles, peu importe qu'il ne soit provisoirement pas exploité (voir arrêts TC FR 604 2011 77 du 9 novembre 2012 consid. 2c et 604 2010 136 du 30 mars 2012 consid. 2a, ainsi que les références citées). En particulier, le caractère agricole d'un terrain ne disparaît pas par le simple fait qu'une parcelle est attribuée à la zone à bâtir. Ainsi, le fait qu'un terrain de nature agricole soit situé dans la zone à bâtir d'une commune au moment de l'aliénation, ne fait nullement obstacle à la perception du montant compensatoire. En effet, dans la plupart des cas, les terrains soustraits à l'aire agricole sont destinés à la construction; c'est pourquoi, la plupart du temps, ils sont déjà situés en zone à bâtir au moment de l'aliénation. Affirmer le contraire reviendrait à exclure, dans l'immense majorité des cas, la perception de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole et viderait ainsi la législation en vigueur de sa substance (voir arrêt TC FR du 5 juillet 1996 in RFJ 1996 p. 415 consid. 3b; arrêt TC FR 604 2010 133 du 9 décembre 2011 consid. 2a et les références citées).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8

#### **E. 3.1.2**

Contrairement à ce que semble soutenir la recourante, la formulation qui ressort de la jurisprudence précitée, à teneur de laquelle il importe peu que le terrain ne soit provisoirement pas exploité à des fins agricoles, ne permet pas d'en déduire a contrario qu'un terrain qui n'aurait jamais été exploité dans un tel but – ou qui ne le serait plus depuis une très longue durée – ne serait pas un terrain productif. En effet, le critère déterminant posé par la jurisprudence constante est celui de l'exploitabilité du terrain à des fins agricoles. Or, le potentiel d'exploitation d'une parcelle ne dépend pas d'un intervalle plus ou moins long durant lequel celle-ci a été utilisée ou non par l'agriculture. Dans la ligne de ce qui précède, la jurisprudence peut être précisée dans le sens que ce qui est déterminant pour désigner un terrain comme productif, c'est qu'il soit exploitable à des fins agricoles, peu importe qu'il fasse effectivement ou non l'objet d'une telle exploitation au moment déterminant.

#### **E. 3.1.3**

La notion de terrain productif au sens de l'art. 3 LIAA comprend ainsi toute parcelle adaptée à un usage agricole au sens large, soit tout immeuble qui permet principalement, par l'utilisation de ses propriétés naturelles, la production de biens économiques. Dans un arrêt 604 2010 144 du 29 avril 2011 qui concernait une parcelle de 3'790 m<sup>2</sup> comprenant une surface de 895 m<sup>2</sup> recouverte par une haie formant une sorte de cordon en bordure du

bien-fonds, la Cour fiscale a par ailleurs précisé que la haie faisait partie intégrante de l'immeuble aliéné, de telle sorte que celui-ci devait être considéré dans son ensemble comme du terrain productif, alors même que la haie faisait l'objet d'une protection ressortant de la réglementation communale. Elle a par ailleurs retenu que cette solution se justifiait d'autant plus que la partie du terrain recouverte par la haie était également prise en compte pour le calcul de l'indice d'utilisation du sol et que, une fois la parcelle bâtie, la haie remplirait une nouvelle fonction d'agrément (consid. 2).

### **E. 3.2**

En l'espèce, le nouvel art. eee est décrit comme étant un pré d'une surface totale de 2'160 m<sup>2</sup>. Cette désignation non équivoque est un indice fort conduisant à retenir que cet immeuble libre de toute construction aurait pu être cultivé ou utilisé à d'autres fins agricoles. Il en va de même du constat que l'art. bbb dont il a été détaché et qu'il jouxte directement, désormais d'une surface encore relativement importante de 3'206 m<sup>2</sup>, est lui aussi décrit comme un pré dans sa plus grande partie, la place et les deux constructions qu'il comprend n'empêchant pas qu'il soit lui aussi affecté à tout le moins en partie à l'agriculture.

#### **E. 3.2.1**

Les éléments apportés par la recourante ne permettent pas d'aller dans un autre sens. Premièrement, l'affirmation selon laquelle son grand-père a acquis l'art. bbb dans son ancienne configuration en 1920 pour y construire une villa et que cette parcelle n'a depuis lors pas été du tout affectée à l'agriculture n'enlève rien au fait que le terrain en question aurait pu être utilisé à des fins agricoles, sous réserve de la partie recouverte par les bâtiments et d'une surface d'aisance de quelques centaines de mètres carrés autour de ceux-ci. Deuxièmement, l'indication selon laquelle l'immeuble en question était régulièrement inondé avant la réalisation des canaux de la Broye et de la Thièle, soit dans un passé désormais lointain, n'est pas pertinente pour juger de l'exploitabilité du terrain à des fins agricoles au moment de son aliénation. Enfin, le fait que les art. eee et bbb soient tous deux bordés dans leur longueur par des parcelles construites, situées en zone résidentielle à faible densité, permet tout au plus de constater que les

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 terrains alentours ont d'ores et déjà été soustraits à l'aire agricole. Par contre, ce voisinage ne constituait pas un obstacle à ce que l'art. eee, au moment de son aliénation, puisse être utilisé à des fins agricoles, par exemple pour y cultiver des légumes, y exploiter un verger ou y faire paître des animaux. Dans la mesure où il était en soi adapté à un usage agricole, l'art. eee devait en conséquence être qualifié de terrain productif au sens de l'art. 3 LIAA.

#### **E. 3.2.2**

Quant à l'argument à teneur duquel l'art. eee comprend une surface de 435 m<sup>2</sup> située en zone de protection des rives du lac, dans laquelle toute activité agricole est interdite, il est sans incidence sur l'imposition, pour les raisons suivantes. Comme dans le cas de l'immeuble partiellement recouvert d'une haie, cette surface de 435 m<sup>2</sup> ne représente qu'une partie réduite de la parcelle en question, soit environ 20%. Par ailleurs, à l'image de ce qui a été retenu dans l'arrêt précité pour la portion de terrain recouverte d'une haie, cette surface de 435 m<sup>2</sup> située en zone de protection des rives du lac est non seulement impropre à une utilisation directe pour l'agriculture, mais également inconstructible et inexploitable à tout autre titre. Sa valeur vénale intrinsèque est ainsi insignifiante. Certes, le dégage-

que cette surface protégée offre sur le lac a un effet réflexe sur la valeur du solde de la parcelle: dans la même mesure qu'une haie peut conférer une plus-value ornementale dont bénéficie le solde du terrain qui est constructible, la part du terrain située en l'espèce en zone de protection des rives du lac augmente en effet la valeur de la part du terrain qui est constructible. Cet effet réflexe n'enlève toutefois rien au fait que le prix convenu par les parties au contrat de vente correspond à la seule part du terrain qui est aussi bien exploitable à des fins agricoles que constructible et qui a une valeur vénale à ce titre, à l'exclusion des 435 m<sup>2</sup> qui sont situés en zone de protection des rives du lac et qui ont quant à eux une valeur vénale propre négligeable. C'est donc à juste titre que l'impôt a été calculé sur la totalité du prix de vente de l'immeuble aliéné.

### **E. 3.3**

Il résulte de ce qui précède que l'art. eee constitue dans sa plus grande partie un terrain productif, que sa vente est donc soumise à l'impôt au sens de l'art. 3 LIAA et que cet impôt doit être calculé sur la totalité du prix de vente.

### **E. 4**

Est également litigieuse la question de savoir si l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole aurait déjà dû être prélevé lors de l'avancement d'hoirie intervenu en 2003, voire au moment du partage effectué en 2009, de telle sorte que le droit de taxer serait périmé.

#### **E. 4.1**

Selon la jurisprudence constante, l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ne peut être prélevé qu'une seule fois. Il ne peut plus l'être s'il a déjà été perçu ou aurait dû être perçu lors de l'aliénation antérieure. Et si l'on arrive à la conclusion que l'impôt devait être prélevé lors de la précédente aliénation, il y a lieu de constater que le droit de taxer est prescrit si le délai de cinq ans prévu par l'art. 7 al. 1 LIAA s'est déjà écoulé depuis ce transfert (RFJ 1996 p. 415 ss, consid. 3a et les références citées; arrêt TC FR 604 2011 77 du 9 novembre 2012 consid. 2a).

#### **E. 4.2**

En l'espèce, en examinant la situation telle qu'elle se présentait au moment de l'acte d'avancement d'hoirie du 6 juin 2003, il n'apparaît pas que des indices sérieux auraient dû amener le Registre foncier à constater qu'une partie de l'art. bbb, dans sa configuration de l'époque, allait

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 être soustraite à l'aire agricole. En effet, cet immeuble, qui comportait certes une villa et sa dépendance, avec une route d'accès et une place, était libre de toute autre construction et rien n'indiquait que la situation allait être modifiée à court ou moyen terme. Au contraire, le transfert par avancement d'hoirie à deux descendants, en société simple, allait plutôt dans le sens de la transmission d'une propriété familiale, destinée à rester en l'état, en tout cas dans un premier temps. Quant au partage du 9 décembre 2009, suite auquel la recourante est devenue seule propriétaire de l'art. bbb, dans sa configuration qui restait alors inchangée, il n'était pas non plus de nature à faire reconnaître au Registre foncier qu'il allait entraîner une diminution prochaine de l'aire agricole. Premièrement, l'acte de partage ne faisait pas mention d'une division de l'immeuble ou de la réalisation de nouvelles constructions sur celui-ci. Le prix de CHF 600'000.- fixé pour la moitié d'une propriété de plus de 5'000 m<sup>2</sup>, avec une villa et une

dépendance, ne laissait pas non plus apparaître de composante spéculative liée à de telles opérations qui auraient déjà été concrètement envisagées à ce moment-là. A cet égard, on peut tout au plus noter que la recourante et son frère avaient convenu dans le cadre du partage d'un droit de participation au gain en faveur de celui-ci, pour une durée de 25 ans, en cas d'aliénation ultérieure de l'immeuble. Une telle convention est toutefois plutôt un indice que rien n'était encore prévu lors du partage et qu'il s'agissait plutôt de simplement réserver l'éventualité d'une vente future de la parcelle en question, dans sa totalité ou seulement en partie. La situation prévalant en lien avec les deux actes qui précèdent est ainsi fondamentalement différente du contexte dans lequel est intervenue la vente du 11 juillet 2017. En effet, cette vente porte sur le nouvel immeuble eee, détaché de l'art. bbb, et l'acte de vente fait désormais expressément référence au projet d'y ériger de nouveaux bâtiments qui auront pour conséquence une diminution de l'aire agricole. Par ailleurs, le prix de CHF 864'000.- convenu pour une parcelle non bâtie, avec une surface inférieure à la moitié de l'immeuble initial, comporte cette fois clairement une plus-value qui trouve sa justification dans un projet de construction. Ce n'est dès lors qu'au moment de la vente du 11 juillet 2017 que le Registre foncier a disposé des éléments suffisants lui permettant de constater l'existence d'une aliénation qui allait entraîner une diminution de l'aire agricole. En l'absence de transfert de propriété antérieur qui aurait déjà justifié la perception de l'impôt y relatif, le droit de taxer n'était en conséquence pas prescrit au moment où la facture du 7 novembre 2017 a été émise.

## **E. 5**

Les autres conditions de l'imposition et les modalités de calcul de l'impôt n'étant pas mises en cause, le recours doit être rejeté et la taxation confirmée.

### **E. 5.1**

Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu le sort du recours, les frais de procédure seront mis à la charge de la recourante. Compte tenu de la valeur litigieuse importante et du travail requis, il se justifie de les fixer à

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 CHF 1'600.-. Ce montant sera partiellement compensé avec l'avance de frais de CHF 800.-, le solde de CHF 800.- étant facturé à la recourante.

### **E. 5.2**

Le recours étant rejeté, il n'est pas alloué de dépens. la Cour arrête: I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 14 mai 2018 du Registre foncier du Lac est confirmée. II. Un émolument de CHF 1'600.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est partiellement compensé avec l'avance de frais de CHF 800.-, le solde de CHF 800.- étant facturé à la recourante. III. Il n'est pas alloué de dépens. IV.

Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral 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 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 12 avril 2019/msu Le Président : La Greffière :

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