

FR_GERICHTE 604 2020 19 vom 17. November 2020

FR Kantonsgericht, 2020-11-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_19

FR: FR_GERICHTE 604 2020 19 du 17 novembre 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2020 19 del 17 novembre 2020

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Kantonale Abgaben

Erwägungen

E. 2

décembre 2008 (RSF 710.1; LATeC), qu'une mention de cette taxe serait inscrite au registre foncier conformément à l'art. 113a al. 4 LATeC, que la Commission d'acquisition des immeubles (ci-après : la CAI) procéderait à l'estimation de la plus-value lors d'une visite locale, qu'un projet de décision lui serait soumis pour détermination et qu'une décision de taxation serait ensuite prononcée. Elle a encore précisé que : "Dans le cas où la décision aura fixé une taxe, qui correspondra au 20% de la plus-value, celle-ci deviendra exigible six mois après l'entrée en force d'un permis de construire octroyé pour la première construction ou installation autorisée sur le bien-fonds considéré ou en cas d'aliénation du bien-fonds". Le 28 février 2019, A._____ a contesté le contenu du courrier du 26 février 2019 et s'est opposé à l'inscription de la taxe sur la plus-value au registre foncier en expliquant que : "Le PAL de la commune de C._____ a été révisé et je n'ai retrouvé sur l'article bbb que 282 m2 de surface en zone village par rapport aux 1065 m2 que j'avais auparavant. Ma surface de terrain en zone village a donc été diminuée de 783 m2 avec cette révision et il n'est selon moi pas correct de ne tenir compte dans cette affaire que du fait que cette parcelle ai été sortie de zone (momentanément) pour un transfert d'indice qui a été refusé... Lorsque j'ai acheté cette parcelle en 2013, elle était et a été vendue en qualité de parcelle en zone village. Pour votre information, cela fait depuis 2009 que des démarches avaient été entreprises par les anciens propriétaires et moi-même par la suite pour sortir cette parcelle de la zone village. Demandes qui avaient toujours été refusées par la commune".

Tribunal cantonal TC Page 3 de 16 604 2020 19 Par courrier du 11 mars 2019, la Commune a expliqué à A._____ que l'article bbb avait manifestement changé à plusieurs reprises d'affectation durant les différentes phases de la révision du PAL et lui a confirmé qu'il avait subi un déclassement puisqu'une surface constructible de 783 m2 avait été amputée de cette parcelle lors de la révision du PAL. Elle l'a informé qu'il lui appartiendrait de faire recours auprès de la DAEC lorsqu'il serait invité à se déterminer après la vision locale. Dans sa réponse du 11 avril 2019, la DAEC a rappelé que l'article bbb avait été affecté en zone libre conformément au plan du 7 septembre 2016, qu'il était partiellement passé de zone libre en zone de village, pour une surface de 282 m2 dans le cadre de la modification du PAL approuvée le

E. 2.1

Conformément à l'art. 75 al. 1 de la Constitution fédérale (Cst. féd.; RS 101), la Confédération fixe les principes applicables à l'aménagement du territoire. C'est ce qu'il a

fait, notamment, avec l'adoption de la loi sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 (LAT). Aux termes de l'art. 5 al. 1 LAT, le droit cantonal doit établir un régime de compensation permettant de tenir compte équitablement des avantages et des inconvénients majeurs qui résultent de mesures d'aménagement. Avec la révision du 15 juin 2012, en vigueur depuis le 1er mai 2014 (RO 2014 899; FF 2010 959), l'art. 5 al. 1 LAT a été complété notamment par les alinéas suivants : 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 (art. 5 al. 1bis LAT). Le produit de la taxe est utilisé pour financer les mesures prévues à l'al. 2, ou d'autres mesures d'aménagement du territoire prévues à l'art. 3, en particulier aux al. 2 let. a [réserver à l'agriculture suffisamment de bonnes terres cultivables, en particulier, les surfaces d'assolement] et 3 let. abis [prendre les mesures propres à assurer une meilleure utilisation dans les zones à bâtir des friches, des surfaces sous-utilisées ou des possibilités de densification des surfaces de l'habitat] (art. 5 al. 1ter LAT). En cas d'impôt sur les gains immobiliers, la taxe perçue est déduite du gain en tant que partie des impenses (art. 5 al. 1sexies LAT). La notion d'avantage majeur est ainsi une notion de droit fédéral. Selon la jurisprudence, l'avantage majeur doit être de nature économique et s'apprécier selon l'ensemble des circonstances (ATF 132 II 401 consid. 2.1). Pour le surplus, c'est au droit cantonal qu'il appartient de mettre en œuvre l'art. 5 al. 1 LAT de façon autonome, s'agissant notamment du taux de la taxe, de son débiteur et du moment de sa perception (arrêts TF 1C_184/2014 du 23 février 2015 consid. 2.1). Bien qu'elle relève du droit fédéral, la notion d'avantage majeur est une notion juridique indéterminée. Il revient ainsi à la juridiction cantonale une certaine latitude de jugement dans son interprétation de l'avantage majeur (ATF 132 II 401 consid. 2.1; 131 II 571 consid. 2.1). Même si

Tribunal cantonal TC Page 6 de 16 604 2020 19 ces arrêts du Tribunal fédéral ont été rendus sous l'empire de l'art. 5 al. 1 LAT avant l'entrée en vigueur des al. 1bis et suivants, elle demeure applicable. L'art. 5 al. 1 LAT est en effet resté inchangé lors de la révision de 2012 (POLTIER, Commentaire pratique LAT, Compensation et indemnisation, La compensation des avantages majeurs, 2016, art. 5 n. 18).

E. 2.2

Au niveau cantonal, ce régime de compensation est prévu aux art. 113a ss LATeC. Selon l'art. 113a LATeC, la compensation des avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement se fait par le biais d'une taxe sur la plus-value (al. 1). Est considérée comme un avantage majeur l'augmentation de la valeur d'un bien-fonds qui résulte : a) du classement de celui-ci dans une zone d'affectation selon l'art. 15 LAT; b) d'un changement d'affectation de la zone dans laquelle il est situé (al. 2). Par changement d'affectation au sens de l'al. 2 let. b, il faut entendre toute modification notable de la destination de la zone et de la typologie des constructions qui y sont admises (al. 3). Dès l'entrée en force de la mesure d'aménagement, l'assujettissement du bien-fonds à la taxe sur la plus-value fait l'objet d'une mention inscrite au registre foncier, sur réquisition de la Direction [de l'aménagement, de l'environnement et des constructions] (al. 4). L'art. 113b LATeC relatif au montant de la contribution dispose ce qui suit : " 1 Le montant de la contribution s'élève à 20% de la plus-value. 2 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. 3 (...). 4 En

cas d'impôt sur les gains immobiliers, le montant est déduit du gain imposable en tant que partie des impenses". La décision de taxation est prononcée par la DAEC sur la proposition de la CAI (voir art. 113d al. 1 LATeC). Selon l'art. 113c LATeC, un montant correspondant à un taux de 4% de la plus-value est prélevé sur le produit de la taxe perçue pour alimenter le Fonds des améliorations foncières (al. 1). Le solde du produit de la taxe est versé dans le Fonds de la plus-value qui finance, dans l'ordre de priorité défini ci-dessous : a) les indemnités accordées pour cause d'expropriation matérielle découlant d'une mesure d'aménagement; b) les plans directeurs régionaux ou leur révision et les études régionales et communales en vue de la requalification et de la densification du milieu bâti; c) les infrastructures prévues dans le cadre de projets d'agglomérations ou de plans directeurs régionaux visant à un aménagement de qualité et à favoriser la mobilité douce; d) d'autres mesures d'aménagement prévues par l'art. 3 LAT (al. 2). Les montants destinés aux affectations prévues à l'alinéa 2 sont versés dans la limite des disponibilités du Fonds de la plus-value (al. 3), lequel est soumis aux principes de gestion réglés par le Conseil d'Etat (al. 4).

E. 2.3

C'est un acte particulier de l'État, plus précisément une mesure d'aménagement, qui constitue le fait générateur de la contribution spéciale de plus-value; cet acte crée un avantage pour un propriétaire déterminé, de sorte que le prélèvement qui s'y rapporte doit être qualifié de "contribution causale". Les recettes ainsi dégagées n'ont au surplus pas pour but de couvrir le coût – souvent modeste – de la mesure de planification en cause, mais de rétablir une certaine équité (avec les propriétaires non bénéficiaires, voire victimes de la mesure d'aménagement) et accessoirement d'assurer à l'État de nouvelles ressources financières. En définitive, ce prélèvement spécial correspond à une nouvelle catégorie de contributions, soumise à un régime

Tribunal cantonal TC Page 7 de 16 604 2020 19 propre; il s'agit d'une contribution causale, qui se caractérise par le fait qu'elle est indépendante des coûts (POLTIER, art. 5 n. 38). C'est pourquoi elle n'est pas soumise au principe de la couverture des coûts (rattaché au principe de la proportionnalité) (voir ATF 142 I 177 consid. 4.3.1 et références citées, en particulier ATF 121 II 138 consid. 4a). 3. 3.1. Le recourant conteste le fait que les 282 m² soumis à la taxe sur la plus-value soient utilisables pour une construction. Il relève qu'il y a lieu de tenir compte de la distance aux limites, de la forme triangulaire restante pour l'implantation d'un bâtiment et du fait qu'elle se trouve dans le "Périmètre ISOS". Il se réfère à la distance aux limites du règlement communal et signale que seule la partie nord de la surface d'implantation est constructible en limite de zone, les autres orientations étant toutes en limite de parcelle. Selon lui, il importe de constater, au vu du plan de zone, que l'implantation d'un bâtiment ne peut s'effectuer que sur une surface "bien inférieure" et que de plus, la forme triangulaire de cette surface d'implantation permettra la construction d'un nouveau bâtiment avec une largeur maximale très restreinte. Et de s'interroger sur la possibilité d'utiliser à 100% l'indice de construction dans de telles conditions. 3.2. L'art. 5 al. 1 et 1bis LAT, dans la mesure où il comporte un mandat à l'endroit des cantons, ne constitue pas une disposition légale directement applicable (POLTIER, art. 5 n. 23 et 33). Le canton de Fribourg a institué un régime compensatoire comme le lui impose l'art. 5 al. 1bis LAT, qui décrit le régime minimal que les cantons doivent adopter désormais. Le Message 2015-DAEC-138 du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de LATeC du 22 septembre 2015 (ci-après : le Message) précise que la notion d' "avantage"

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. Par "changement d'affectation" au sens de la lettre b, il faut comprendre une modification du PAZ (plan d'aménagement des zones) et du RCU (règlement communal d'urbanisme) afin de changer le caractère et la destination de la zone à bâtir, et donc également le type de constructions qui pourront y être érigées. Quant à l'expression "modification notable", elle suppose que pour soumettre un changement d'affectation au prélèvement de la taxe, il faudra qu'il en découle une augmentation significative des possibilités de construire (voir p. 20, ad art. 113a). 3.3. Dans un arrêt du 22 juin 2015 (arrêt TF 1C_588/2014 consid. 5.1.2), le Tribunal fédéral a confirmé que le caractère majeur de l'avantage procuré par la mesure d'aménagement doit être apprécié au regard de la variation réelle et concrète de la valeur de l'immeuble en cause et non dans l'abstrait. Est déterminante la possibilité effective d'utiliser la parcelle pour la construction d'une manière conforme à la zone dont elle fait désormais partie (arrêt TF 1C_290/2007 du 28 janvier 2008 consid. 4). 3.4. En l'occurrence, il ressort des observations sur le recours qu'il est possible d'implanter sur la parcelle en cause "un bâtiment d'habitation, ou un bâtiment destiné à accueillir des activités de service moyennement gênantes, bénéficiant de la totalité de l'indice brut d'utilisation du sol (IBUS) de 0.9 prévu par le règlement communal d'urbanisme (RCU), soit un bâtiment d'une surface de 254 m²", et ce, "malgré l'indice d'occupation du sol (IOS) de 0.35, la hauteur maximale de 10 m, la forme triangulaire de la parcelle, les règles de distance aux limites parcellaires applicables aux limites Sud et Ouest de la surface affectée à la zone de village (h/2, mais au minimum 4 m), les

Tribunal cantonal TC Page 8 de 16 604 2020 19 dispositions relatives à la protection du site construit énoncées à l'annexe 2 du RCU (...) et les exigences supplémentaires imposées par le Service des biens culturels (construction de forme simple sans décrochement, 2 niveaux + combles + sous-sol, toiture à 2 pans d'environ 30°, implantation et orientation respectant celles des bâtiments voisins protégés ou caractéristiques pour le site, modifications de terrain minimum et limitation des aménagement extérieurs)". Ce bâtiment aurait une forme "rectangulaire de 11 x 5.5 m, d'une surface de 254 m² (...) en tenant compte des possibilité offertes par les art. 69 al. 4, 78 al. 1 et 82 al. 2 du règlement du 1er décembre 2009 d'exécution de la loi du 2 décembre 2008 sur l'aménagement du territoire et les constructions (ReLATeC). Celui-ci, érigé sur 4 niveaux (un sous-sol de 75 m² abritant les surfaces utiles secondaires, un rez-de-chaussée de 60 m², un 1er étage 60 m² et des combles 60 m²), serait accessible par l'art. eee RF, propriété du recourant" : Le recourant, à qui ces observations ont été communiquées pour information le 24 juillet 2020, ne met plus en cause la possibilité de construire un bâtiment sur les 282 m² de l'article bbb. Et l'on doit constater qu'en dépit des possibilités d'implantation très limitées, il peut tout de même bénéficier de la totalité de l'indice de construction attribué à cette surface. Il s'ensuit que la parcelle en cause doit être soumise à la taxe sur la plus-value pour sa partie constructible. 4. 4.1. Le recourant conteste que la valeur du terrain selon les classes de situation corresponde à 29,03% de l'investissement total. Dans ses contre-observations, il considère comme inadmissible de la part de l'autorité intimée de persister dans son erreur alors que la motion a été acceptée par le Grand Conseil le 23 juin 2020 comme l'y avait d'ailleurs invité le Conseil d'Etat dans sa réponse du 7 août 2020. Il ajoute que les cas présentant des particularités spécifiques ne peuvent pas être estimés sur la base de moyenne et nécessitent une estimation par des experts. Selon lui, comme la valeur vénale au sens de l'art. 113b al. 2

LATeC représente le prix que l'on pourrait obtenir d'un bien sur le marché à un moment précis et qui dépend du marché et des spécificités du terrain, soit essentiellement des possibilités de construction, "cette valeur ne saurait être imposée de façon unilatérale et linéaire par des formules statistiques". Il s'en prend ainsi à la méthode d'estimation de la valeur vénale appliquée pour calculer la taxe sur la plus-value, à savoir la méthode des classes de situation.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 16 604 2020 19 Avant d'examiner si cette méthode d'estimation correspond à ce qu'a voulu le législateur (voir le Message p. 21, ci-dessous consid. 4.3), il importe de déterminer ce que recouvre la notion de valeur vénale au sens de l'art. 113b al. 2 LATeC. 4.2. 4.2.1. Ni la loi ni le Message ne contiennent de définition de cette valeur vénale. En revanche, la Cour fiscale a eu l'occasion à plusieurs reprises de rappeler que la valeur vénale correspond à la valeur actuelle du marché, qu'il s'agisse des droits de mutation et de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice (arrêts TA FR 4F 1998 146 et 4F 1998 159 des 28 mai 1999 publiés in RFJ 1999 126 consid. 2b, 2c et 2d ainsi que RFJ 1999 155 consid. 2d et 2e et les références, également publiés sur le site internet du Tribunal cantonal <https://www.fr.ch/pj/tc> le 17 juin 1999 sous les no 22 et 23 de la section administrative), ou encore de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (arrêt TA FR 4F 1998 150 du 24 septembre 1999 consid. 3c). 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. Cette jurisprudence a encore été confirmée jusqu'à tout récemment (voir notamment arrêt TC FR 604 2018 83 du 28 mai 2019 consid. 3.2 publié à l'adresse <https://publicationtc.fr.ch>). Selon le Manuel de l'estimateur, auquel s'est également référée la CAI dans son estimation du 4 septembre 2019, le terme de valeur marchande est identique au terme également utilisé de valeur vénale. Et la valeur marchande se définit comme le montant estimé pour lequel une valeur immobilière devrait être échangée le jour de l'estimation entre un aliénateur prêt à vendre et un acquéreur prêt à acheter après une période de commercialisation adaptée, dans une transaction commerciale habituelle, dans le cadre de laquelle chaque partie agit en connaissance de cause, avec circonspection et sans contrainte. Les circonstances inhabituelles qui augmentent ou baissent le prix d'achat (telles que les modalités de financement particulières, un vendeur sous contrainte, des circonstances générant une valeur particulière, etc.) sont éludées. Dans le cadre d'un calcul de valeur marchande au sens de la définition précitée, et donc au sens du Manuel de l'estimateur, il s'agit toujours d'essayer de simuler le plus réellement possible les rapports existants pour un immeuble particulier, afin d'obtenir une valeur correspondant au marché. Toutes les méthodes et les procédés utilisés pour le calcul d'une valeur marchande doivent servir à atteindre cet objectif (Manuel de l'estimateur p. 12). Le Tribunal fédéral a précisé quant à lui dans une affaire concernant le régime de compensation prévu en droit neuchâtelois que la valeur objective du terrain s'estime par comparaison du prix du terrain avant et après la mesure d'aménagement, en s'appuyant sur des critères objectifs, et qu'en cas de vente, l'estimation ne peut pas se baser uniquement sur les prix effectivement payés, ni sur la valeur cadastrale (voir ATF 132 II 401 consid. 2.1). L'on notera encore que selon la jurisprudence et la doctrine prévalant dans le domaine de l'expropriation, lorsqu'il s'agit d'indemniser - à l'inverse - la moins-value, la valeur vénale se définit aussi comme étant la valeur d'une chose sur le marché ou selon le cours des affaires, autrement dit le produit qui pourrait être obtenu en cas d'aliénation sur le marché, dans des circonstances ordinaires. Et pour la

fixation des indemnités accordées pour cause d'expropriation, la détermination de la valeur vénale fait également appel aux connaissances de l'estimation immobilière (EGGS, Les autres préjudices de l'expropriation, 2013, p. 131 et 135).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 16 604 2020 19 4.2.2. En l'espèce, l'on ne saurait suivre l'autorité intimée lorsqu'elle relève dans ses observations sur le recours, que la valeur vénale "ne doit pas être comprise dans son sens courant, à savoir la valeur du bien sur le marché" au motif qu'une telle interprétation reviendrait dans une majorité des cas à calquer la plus-value sur le montant du gain immobilier, entraînant non seulement une "double taxation du même objet", mais s'avérant de plus contraire aux buts inscrits dans la LAT, à savoir que la taxe sur la plus-value doit avoir un effet compensatoire et incitatif. La notion de valeur vénale prévue dans le régime de compensation de la LATeC doit logiquement correspondre à celle prévalant dans le domaine de l'expropriation dès lors que la taxe sur la plus-value est affectée prioritairement aux indemnités accordées pour cause d'expropriation matérielle découlant d'une mesure d'aménagement (art. 113c al. 2 let. a LATeC). Or tant en matière d'expropriation que dans le domaine du droit fiscal, la valeur vénale se définit comme étant la valeur du marché. L'on ne voit pas au demeurant qu'il se justifierait d'attribuer au terme de valeur vénale de l'art. 113b al. 2 LATeC un contenu différent puisqu'il s'agit d'une notion issue du domaine de l'estimation immobilière. De plus, quand bien même la taxe sur la plus-value n'est pas un impôt mais une contribution causale indépendante des coûts, elle n'en constitue pas moins une contribution publique, et il se justifie aussi pour cette raison de retenir une même définition pour la valeur vénale. L'on observera par ailleurs que cette définition commune de valeur vénale ne saurait entraîner une double taxation avec l'impôt sur les gains immobiliers comme le soutient l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, les art. 5 al. 1sexies LAT et 113b al. 4 LATeC prévoyant expressément que le montant de la taxe sur la plus-value est déduit du gain imposable en tant que partie des impenses en cas d'impôt sur les gains immobiliers. L'autorité intimée soutient que la valeur vénale doit correspondre à la valeur objective du terrain reflétant le potentiel constructif maximum découlant de la mesure d'aménagement à l'origine de la taxe, ceci afin de garantir le respect du principe de l'égalité de traitement entre les propriétaires affectés par des mesures d'aménagement et concrétiser l'effet incitatif de la taxe. Dans la mesure toutefois où la valeur vénale correspond au prix qui serait payé sur le marché libre, ce potentiel maximum va nécessairement entrer en ligne de compte, et c'est la méthode d'estimation de cette valeur vénale qui va permettre d'en tenir compte. 4.3. La valeur vénale au sens de l'art. 113b al. 2 LATeC doit, d'autant plus en l'absence de prix convenu, être fixée par le biais d'une estimation et le Message indique à cet égard que la plus-value résultant de la mesure d'aménagement devra évidemment être déterminée de manière objective. 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. Il est relevé à cet égard que, 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 (voir Message p. 21, ad art. 113b al. 2). Le législateur a ainsi repris la jurisprudence cantonale selon laquelle, en l'absence de prix connu, la valeur vénale d'un immeuble doit en premier lieu être fixée par la méthode

comparative.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 16 604 2020 19 Dans les deux arrêts de principe précités (4F 1998 146 et 4F 1998 159, respectivement, consid. 2e et 2d), la Cour fiscale a en effet jugé que si la valeur vénale d'un immeuble ne peut être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent alors de la déterminer à titre subsidiaire et que celle-ci doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative. Subsidiairement, il y avait lieu de prendre en compte le prix de revient (prix d'achat ou de construction et des impenses de plus-value), la dépréciation d'âge du bâtiment, l'évolution des prix de terrain et des coûts de construction. De plus, il a été admis que la méthode préconisée par le Manuel de l'estimateur peut être appliquée lorsque ni des chiffres de comparaison ni le prix de revient ne sont connus. Elle a en outre souligné qu'il est essentiel de rester prudent dans l'estimation schématique des immeubles et de reconnaître que l'on ne peut pas arriver à des valeurs sûres. En matière d'expropriation également, l'estimation de la valeur vénale fait appel aux connaissances de l'estimation immobilière, et pour fixer l'indemnité pour moins-value due au propriétaire, il est nécessaire d'utiliser une méthode développée dans le domaine du marché de l'immobilier (EGGS, Les autres préjudices de l'expropriation, 2013, p. 135). Dans la mesure du possible, il faut se fonder sur les prix qui ont déjà été payés dans d'autres cas, pour des objets de même genre et dans une situation semblable (méthode comparative ou statistique) et lorsque des prix comparatifs ne sont pas disponibles – ce que l'on ne saurait admettre à la légère –, on se rabattra sur d'autres méthodes de calcul (AEMISEGGER, Commentaire pratique LAT, 2016 n. 238).

4.4. Selon le Manuel de l'estimateur, diverses méthodes d'estimation sont à la disposition de l'estimateur immobilier pour déterminer la valeur vénale, chacune présentant des avantages et des inconvénients. Dans le cas de terrains non bâtis, comme c'est le cas des 282 m² en cause, sont considérées comme étant appropriées les méthodes d'évaluation de la valeur comparative directe, de la valeur résiduelle, de la valeur de terrain selon les classes de situation ainsi que de la valeur de terrain selon la courbe du nombre structurel (voir p. 51).

4.4.1. La méthode de la valeur comparative directe implique que la valeur résulte directement de la comparaison, de la constitution de la valeur moyenne résultant du prix de la transaction ou à l'aide de prix unitaires, par exemple par m² de surface utile ou par unité de pièce d'objets de référence; on dégage les avantages et désavantages de l'immeuble, notamment par le biais de majorations ou de déductions sur le prix de vente de l'immeuble de comparaison. La méthode comparative ou statistique directe convient avant tout aux immeubles non bâtis. Elle permet de définir une valeur résultant directement de la comparaison, de la constitution de la valeur moyenne résultant du prix de la transaction ou à l'aide de prix unitaires, par exemple par m² de surface utile ou par unité de pièce d'objets de référence. On dégage les avantages et désavantages de l'immeuble, notamment par le biais de majorations ou de déductions sur le prix de vente de l'immeuble de comparaison. Cette méthode consiste à déterminer la valeur marchande d'un objet à estimer 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'une estimation) et de l'importance des divergences entre les caractéristiques des objets comparables influençant la valeur et celles de l'objet à estimer (Manuel de l'estimateur p. 45 et 57). 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.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 16 604 2020 19 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 seul objet de comparaison peut suffire, si 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. 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. On peut ainsi constater des différences liées à la forme particulière d'un bien-fonds, à sa situation, à ses possibilités d'utilisation, aux alentours et aux caractéristiques du sol. La doctrine cite également d'autres éléments qui doivent être pris en compte : d'une part, il est nécessaire de considérer le degré d'équipement des parcelles, une exigence d'alignement, d'autres restrictions des possibilités de construire prévues par les règles d'aménagement du territoire et d'éventuelles normes techniques ainsi que la charge ou le bénéfice de servitudes. D'autre part, les circonstances qui ont entouré la vente peuvent avoir influencé le prix de l'objet. Il en va par exemple ainsi des prix d'ami, des prix plus favorables payés dans le contexte familial ou d'une succession, de ceux fortement influencés par un contexte spéculatif ainsi que des montants versés dans le but d'éviter une procédure d'expropriation. Ce procédé de corrections de valeur a ses limites : les biens-fonds qui présentent des différences trop importantes ne doivent pas être pris en compte. Ainsi, d'un point de vue géographique, il convient en principe de rester dans la localité où est situé le bien-fonds à évaluer. De plus, les terrains bâtis ne peuvent servir de comparaison lorsqu'il s'agit d'évaluer des objets non bâtis. Un bien-fonds bâti ne peut davantage être comparé au terrain inconstructible sur lequel se trouve une route.

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 (EGGS, p. 140 s.).

4.4.2. La méthode de la valeur résiduelle consiste à déterminer la valeur sur la base du calcul rétroactif de la valeur de rendement ou du prix de vente après déduction des investissements correspondants.

4.4.3. Avec la méthode de la valeur selon les classes de situation, une méthode qui se base sur des évaluations statistiques et qui a été adoptée par la CAI pour fixer la plus-value ici en cause, la valeur du terrain tient compte du rapport dépendant de la valeur de rendement, du prix de vente ou des valeurs à neuf des constructions. La méthode des classes de situation repose sur le constat que des objets similaires et dans une situation comparable présentent un même rapport entre la valeur du terrain et la valeur de l'ensemble de l'équipement, et entre la valeur du terrain et la valeur de rendement (Manuel de l'estimateur, p. 135 s.). S'agissant des terrains non bâtis, c'est la valeur d'un terrain raccordé et constructible (parité avec la valeur absolue du terrain) qui est prise en considération. Les frais induits éventuellement par l'absence de raccordement ou la nécessité de travaux de préparation doivent être déduits de la valeur du terrain résultant de la classe de situation. Le calcul de la valeur relative du terrain est basé sur la valeur à neuf, le rendement et la classe de situation d'une construction hypothétique correspondant à la construction la plus idéale possible. La méthode d'évaluation convient donc pour tous les terrains constructibles (Manuel de l'estimateur, p. 135). La détermination de la valeur du terrain à l'aide de la méthode des classes de situation donne toujours une valeur de terrain relative et exprimée en % de la valeur de construction neuve, la

Tribunal cantonal TC Page 13 de 16 604 2020 19 valeur de l'ensemble de l'équipement (terrain inclus) correspondant à 100%. La valeur de terrain relative dépend de l'utilisation du terrain, du bâtiment érigé dessus et de la qualité du site. On peut déterminer l'aptitude à la construction optimale, les coûts de construction requis, le rendement possible ainsi que la classe de situation du terrain en se basant sur les directives de droit public et privé. La classe de situation est déterminée sur la base d'une clé d'estimation (on parle de définir la centralité au moyen d'une clé d'évaluation) et s'échelonne de 1 à 10. Les critères d'évaluation principaux sont : Site / Utilisation / Situation / Raccordement / Situation du marché. La classe de situation correspond à la moyenne des cinq critères principaux (Manuel de l'estimateur p. 136). Dans le domaine de l'expropriation, le Tribunal fédéral a retenu dans plusieurs arrêts que cette méthode devait être appliquée avec prudence dans la mesure où elle se base sur des considérations de rentabilité qui ne sont plus forcément valables. Des modifications même faibles des valeurs de base peuvent aboutir à des résultats présentant d'importantes divergences. A également été remis en cause le fait que dans la détermination de la centralité, les différents critères utilisés ont une même pondération. Enfin, l'attribution d'un bien-fonds à une classe repose pour une part importante sur une appréciation subjective de telle sorte que l'application de la méthode aboutirait à des résultats différents si elle était confiée à des estimateurs différents. Cette méthode reste toutefois utilisée dans la pratique, pour contrôler un résultat obtenu au moyen d'une autre méthode ou lorsque l'absence d'objets comparables exclut la méthode statistique ou comparative (EGGS, p. 145 n. 384 et 387). 4.4.4. Quant à la méthode de la valeur de terrain selon la courbe du nombre structurel, il s'agit d'une méthode où l'on tient compte de la situation et de la valeur de rendement, du prix de vente ou des valeurs à neuf des constructions, le système du nombre structurel se basant sur des évaluations statistiques (voir p. 45 et 47). Plus récemment, dans sa version en langue allemande publiée en 2019, le Manuel de l'estimateur retient principalement deux méthodes seulement pour évaluer les terrains non bâtis, à savoir celle de la valeur comparative directe et celle de la valeur résiduelle, et considère comme partiellement appropriée une troisième méthode, celle de la valeur selon les classes de situation (voir p. 94). La méthode à adopter dépend du type d'objet et, même en sélectionnant seulement les méthodes d'estimation adaptées au type d'objet, il est possible d'estimer un bien immobilier à l'aide de plusieurs méthodes. Cette démarche présente l'avantage de pouvoir contrôler un résultat au moyen d'une seconde estimation réalisée selon une autre méthode. Le Manuel d'estimateur précise également qu'en observant de plus près, on constate que les méthodes d'estimation ne fonctionnent pas indépendamment les unes des autres. D'autres méthodes peuvent partiellement être employées dans une méthode (voir p. 43). 5. 5.1. En l'espèce, le calcul de la plus-value auquel a procédé la CAI le 4 septembre 2019 se présente comme il suit : PARCELLE CONSIDEREE Article bbb RF de la commune de C. _____ Surface 282 m² partielle de 1'065m² DROIT A BATIR THEORIQUE ancien PAL (abrogé) ZL - zone libre Valeur du bien fonds 282 m² à 20 CHF/m² = 5'640 CHF

Tribunal cantonal TC Page 14 de 16 604 2020 19 DROIT A BATIR THEORIQUE
Nouveau PAL en vigueur IBUS 0.90 Surface de plancher 254 m² Niveaux sous-sol 1,0
Niveaux hors sol 3,0 Surface de plancher déterminante 190 m² Surface utilisée secondaire
63 m² IOS résultant : 0,23 Hauteur moy. hors sol 9,00 m Volume brut : 571 m³ Hauteur
moy. sous-sol 3,00 m Volume total : 761 m³ Coûts de construction 567'180 CHF CFC 2
Bâtiment 571 m³ à 750 CHF/m³ = 428'288 CHF 190 m³ à 450 CHF/m³ = 85'658 CHF
CFC 4 Aménagements 219 m² 120 CHF/m² = 26'226 CHF CFC 5 Frais secondaires
540'171 x 5,00% = 27'009 CHF Charge foncière selon classe de situation A Situation 3,0 B

Affectation 4,0 C Situation d'habitation 4,0 D Accessibilité 3,0 E Situation du marché 4,0
Classe de situation moyenne 3.6 29,03% = 164'665 CHF Coût résultant du terrain au m²
164'665 / 282,00 m² = 584 CHF/m² PLUS VALUE DU BIEN-FONDS Valeur théorique
du bien-fonds APRES la mesure d'aménagement avec utilisation maximale du droit à bâtir
A 164'665 CHF Corrections éventuelles B 0 CHF C 0 CHF Valeur théorique du bien-fonds
AVANT la mesure d'aménagement avec utilisation maximale du droit à bâtir F 5'640 CHF
Plus-value du bien-fonds A-B-C-D = 159'025 CHF 564 CHF/m² La CAI a encore précisé
qu'elle : "ne bénéficie d'aucun accès aux prix payés pour les échanges réalisés dans la région.
Ainsi, pour procéder à l'évaluation de la plus-value qui lui a été demandée, la CAI a
appliqué la méthode des classes de situation décrite dans Le manuel suisse de l'estimateur,
édité par l'USECE et C SE/S VIT, 4e éd. Par ailleurs, elle se conforme aux directives de la
Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions. Ainsi, considérant : -
le droit à bâtir théorique selon l'ancien plan d'aménagement local (PAL) avec un coût
résultant du terrain de Fr. 20.-/m²; - le droit à bâtir théorique selon le PAL en vigueur avec
un coût résultant du terrain de Fr. 584.-/m², la CAI aboutit à une plus-value de Fr.
159'025.-, donc de Fr. 564.-/m²". Dans ses observations sur le recours, l'autorité intimée
expose que la méthode des classes de situation (utilisée par les cantons d'Appenzell
Rhodes-Intérieures, Bâle-Ville et Saint-Gall) choisie par la CAI prévoit une comparaison
théorique de deux valeurs vénales du terrain où seuls l'emplacement et l'affectation du
bien-fonds sont retenus et permet de chiffrer de manière précise

Tribunal cantonal TC Page 15 de 16 604 2020 19 l'avantage économique généré par une
nouvelle mesure d'aménagement. Elle estime en outre que, contrairement à une méthode qui
tiendrait principalement compte du prix de vente, la méthode appliquée par la CAI permet
de garantir l'égalité de traitement entre les différents propriétaires touchés par la taxe et
favorise l'utilisation de la totalité du potentiel résultant de la mise en zone. Selon elle en
effet, puisque cette méthode reflète le prix du terrain basé sur le potentiel constructif
maximum de la surface concernée par la taxe, contrairement au prix de transaction qui
s'appuie souvent sur d'autres facteurs, particulièrement lorsque la parcelle est déjà
partiellement bâtie, elle incite, tout comme le droit d'emption prévu à l'art. 46a LATeC, les
propriétaires bénéficiant d'une nouvelle mesure d'aménagement à réaliser le potentiel
découlant de cette mesure. 5.2. En l'espèce, contrairement à ce qu'a voulu le législateur (voir
ci-dessus consid. 4.3), la CAI n'a pas appliqué la méthode comparative (ou statistique) motif
pris qu'elle-même et l'autorité intimée n'ont "pas été en mesure d'obtenir des informations
concernant des opérations immobilières auprès du Service des contributions et du Registre
foncier" et donc, de disposer d'informations sur les prix de vente d'objets analogues à la
parcelle du recourant (voir p. 5 des observations sur le recours). La Cour considère toutefois
que les difficultés à obtenir des chiffres de comparaison de la part du Service cantonal des
contributions ou du Registre foncier peuvent être surmontées. D'une part, il est possible
pour ces deux services d'obtenir des valeurs de comparaison en repérant des parcelles
présentant des caractéristiques similaires. D'autre part, rien ne justifie que l'autorité intimée
renonce à faire application de la méthode comparative (statistique) pour des motifs de
communication entre ces différents services de l'Etat, Dès lors qu'il s'agit de communiquer
des valeurs comparatives, qui peuvent être aisément anonymisées et qui ne sont, sous cette
condition, pas soumises à la législation sur la protection des données ou encore au secret
fiscal, il peut être procédé à la transmission de ces données. Et si le nombre de ces
communications devaient entraver la bonne marche de l'activité administrative, il appartient
à l'Etat de mettre en œuvre les moyens nécessaires pour concrétiser le régime de

compensation prévu par la LATeC. Dans sa réponse 2020-GC-107 (voir. 9 ad ch. 3 in fine), le Conseil d'Etat l'a du reste envisagé. L'on rappellera que la méthode comparative voulue par le législateur convient avant tout aux immeubles non bâtis (outre les propriétés par étage, Manuel de l'estimateur p. 45). Par ailleurs, elle ne se base pas uniquement sur le prix de vente mais tient compte des avantages et désavantages de l'immeuble, notamment par le biais de majorations ou de déductions sur le prix de vente de l'immeuble de comparaison. Elle permet donc aussi d'assurer l'égalité de traitement entre les propriétaires, un objectif qui n'a pas échappé au législateur fribourgeois lorsqu'il a prévu l'application de cette méthode d'abord. L'on relèvera au surplus que la méthode des classes de situation, telle qu'elle a été appliquée par la CAI dans son estimation du 4 septembre 2019, ne tient pas compte uniquement de l'emplacement et de l'affectation du bien-fonds contrairement à ce que soutient l'autorité intimée dans ses observations du 24 juillet 2020. Des points ont également été attribués à la situation du marché (lettre E). Dans ces conditions, la valeur vénale fixée par l'autorité intimée dans son calcul de plus-value ne peut pas être confirmée. Sur le vu de ce qui précède, le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle estimation par la CAI. La méthode des classes de situation appliquée en l'espèce

Tribunal cantonal TC Page 16 de 16 604 2020 19 pourra le cas échéant être combinée avec la méthode comparative voire une autre des méthodes préconisées pour l'estimation des terrains non bâtis (voir consid. 4.3.2.) afin d'obtenir une estimation qui tienne plus objectivement compte des particularités du terrain en cause. 5.3. Il ne se justifie pas de donner suite à la demande d'expertise du recourant. En effet, dès lors qu'il vient d'être jugé que pour fixer la plus-value résultant de la mise en zone constructible des 282 m² en cause, la CAI doit reprendre le dossier et appliquer la méthode comparative, voire, au besoin, recourir à plusieurs méthodes d'estimation dont elle pondèrera le résultat. La valeur vénale ainsi obtenue reflétera plus objectivement ce qu'il convient de prendre en considération pour fixer la plus-value, étant rappelé que le législateur a voulu attribuer à la CAI la compétence de procéder à de telles estimations (voir Message p. 15 ad 5.2.5 Taxation et art. 113d al. 1 LATeC). 6. Vu le sort du litige, il n'est pas perçu de frais ni alloué de dépens (art. 131, 133 et 138 CPJA). la Cour arrête : I. Le recours est admis. Partant, la décision du 20 février 2020 est annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. II. Il n'est pas perçu de frais ni alloué de dépens. L'avance de frais de CHF 1'500.- est restituée au recourant. III. 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 Lausanne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. Fribourg, le 17 novembre 2020/eri Le Président : La Greffière-rapporteuse :

E. 7

septembre 2016 et du plan en vigueur approuvé le 7 novembre 2018 reportant la surface ayant fait l'objet du changement d'affectation. Le 30 septembre 2019, la DAEC a transmis à A._____ son projet de taxation de la plus-value. Y était jointe l'estimation établie après vision locale par la CAI le 4 septembre 2019 selon la méthode des classes de situation décrite dans le Manuel suisse de l'estimateur publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles (4e éd., 2012; ci-après : le Manuel de l'estimateur). La taxe sur la plus-value résultant du changement d'affectation d'une surface de 282 m² en zone de village devait être fixée à CHF 31'805.-. Un délai de 30 jours lui a été accordé pour se déterminer. Dans sa détermination du 29 octobre 2019, A._____ a

conclu à ce qu'il soit constaté principalement, qu'il n'existe aucune plus-value sur l'article bbb et subsidiairement, que la valeur d'une éventuelle plus-value soit estimée sur la base de la réalité économique à savoir CHF 50.- par m2 de surface en zone. Il a exposé que sa parcelle avait subi une moins-value puisque seuls 282 m2 sont restés en zone de village alors qu'elle y était entièrement située auparavant, que la valeur d'un bien foncier en campagne s'estime entre 15 et 20% de la valeur totale du bien au maximum d'après les renseignements pris auprès d'un expert et non pas aux 29,03% de la valeur construite du bien comme cela a été retenu, et qu'il devenait impossible d'implanter un bâtiment sur le solde du terrain constructible après déduction de la partie non constructible à cause des distances aux limites. Par décision du 20 février 2020, la DAEC a maintenu que l'article bbb était soumis à la taxe sur la plus-value dès lors qu'une surface de 282 m2 était passée de la zone libre à la zone de village en vertu de la décision d'approbation de la modification du PAL du 7 novembre 2018, décision entrée en force en l'absence de contestation. La DAEC a par ailleurs précisé que le pourcentage de 29.03 calculé par la CAI se situait dans la partie inférieure de l'échelle des classes de situation (laquelle prévoit des pourcentages compris entre 6.67 et 166.67) et que le prix de CHF 584.-/m2, résultant de ce pourcentage et du prix de construction calculé sur la base de la nouvelle norme SIA 416, constituait un résultat objectif tenant compte de la situation du marché et permettant d'assurer l'égalité de traitement entre les divers propriétaires soumis à la taxe sur la plus-value, A. _____ ne démontrant pas au demeurant que l'application de la méthode des classes de situation appliquée par la CAI aurait été mal fondée ou arbitraire. Elle a encore indiqué que la limite nord-est de la surface nouvellement affectée à la zone de village ne correspondait pas à la limite nord-est de la parcelle, de sorte que toute future construction pourrait s'implanter jusqu'à la limite de la zone

Tribunal cantonal TC Page 4 de 16 604 2020 19 de village et que, compte tenu de cet élément ainsi que des règles constructives applicables à la zone de village (notamment l'indice d'occupation du sol de 0.35 et la hauteur maximale de 10 m), il était possible d'implanter une construction bénéficiant pleinement de l'indice brut d'utilisation du sol de 0.9 relatif à la zone sur la parcelle en cause. C. Le 20 mars 2020 (date du sceau postal), A. _____ a interjeté recours auprès du Tribunal cantonal à l'encontre de la décision précitée. Il considère comme totalement irréaliste la possibilité d'utiliser à 100% l'indice de construction de la surface en cause dans les conditions qui sont les siennes. C'est pourquoi, il conteste l'estimation du prix du terrain effectuée par la CAI dans la mesure où elle comporte ainsi une erreur essentielle et il requiert une expertise fondée sur l'avis d'un collège de professionnels composé d'un expert neutre membre de la "CEI" (Chambre suisse d'experts en estimations immobilières) et d'un promoteur reconnu dont le choix devrait être convenu avec la partie adverse. L'avance de frais, fixée à CHF 1'500.- par ordonnance du 24 mars 2020, a été déposée en temps utile. Le 25 juin 2020, le recourant a requis la suspension de la procédure jusqu'à la prochaine décision politique définissant une méthode de calcul de la plus-value et sa facturation, au motif qu'entre autres interventions déposées en ce sens devant le Grand Conseil, un mandat 2020-GC-70 du 13 mai 2020 demandant la suspension avec effet immédiat des décisions de taxation sur la plus-value et leur facturation venait d'être accepté le 23 juin 2020. Dans ses observations du 24 juillet 2020, la DAEC a conclu au rejet tant de la demande de suspension de la procédure que du recours. Elle indique que les propositions de modification de la LATeC contenues dans la motion 2020-GC-107 du 23 juin 2020 sont peu susceptibles d'influencer la présente procédure. Elle maintient qu'il est possible de réaliser un bâtiment sur l'article bbb, que la méthode d'estimation appliquée

par la CAI pour fixer la valeur vénale servant de base au calcul de la plus-value, qui repose sur des éléments objectifs, permet d'évaluer des terrains nus en tenant compte de leurs caractéristiques et de leur potentiel constructif maximum et s'avère conforme aux objectifs de la loi sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 (LAT; RS 700) de telle sorte qu'il ne se justifie pas de donner suite à la demande d'expertise. Le recourant a fait part de ses contre-observations le 16 août 2020. Par décision incidente du 19 août 2020, la déléguée à l'instruction du recours a rejeté la requête de suspension de la procédure au motif que l'éventuelle modification de la LATeC qui serait adoptée ne déploiera pas en principe d'effet rétroactif. Il sera fait état des arguments détaillés des parties dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 16 604 2020 19 en droit 1. 1.1. En application de l'art. 113d al. 1 LATeC, la décision de taxation de la plus-value peut faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal cantonal. 1.2. Conformément aux art. 114 al. 1 let. f du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) et 26 du règlement fribourgeois du 22 novembre 2012 du Tribunal cantonal précisant son organisation et son fonctionnement (RTC; RSF 131.11), la Cour fiscale du Tribunal cantonal est compétente pour connaître du recours. 1.3. Déposé le 20 mars 2020 contre une décision du 20 février 2020, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 79 ss CPJA. Les conditions formelles de recevabilité du recours sont ainsi remplies. 2.

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