

# FR\_GERICHTE 604 2021 107 vom 17. Februar 2022

FR Kantonsgericht, 2022-02-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2021\\_107](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_107)

FR: FR\_GERICHTE 604 2021 107 du 17 février 2022

IT: FR\_GERICHTE 604 2021 107 del 17 febbraio 2022

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern

## Erwägungen

### E. 19

décembre 2020 par un expert immobilier à la demande de celle-ci et retenant une valeur vénale de CHF 145'000.-, à fixer les droits de mutation en prenant comme référence une valeur minimale nette de CHF 195'000.-. Il a précisé qu'à défaut d'accord sur ce montant, la transaction devrait être soumise à une commission d'estimation. Dans sa réponse du 23 avril 2020, la société a fait valoir que c'est la valeur de CHF 145'000.- ressortant de l'expertise qu'il convenait de retenir. Prenant acte de cette position, le Registre foncier a demandé à la Commission d'estimation des immeubles de l'Etat de Fribourg (CEIM) de procéder à l'estimation du terrain en question (voir dossier administratif onglets 7, 8 et 9). Dans son rapport d'estimation du 5 novembre 2020, la CEIM a arrêté la valeur vénale de l'art. kkk à CHF 413'000.-, soit une valeur de CHF 246.- par m<sup>2</sup> (voir dossier administratif onglet 10). Sur cette base, par facture du 30 novembre 2020, le Registre foncier a fixé les droits de mutation dus par le recourant à CHF 12'390.- (CHF 413'000.- x 1.5% + CHF 413'000 x 1.5% pour les centimes additionnels communaux), plus des émoluments de CHF 663.-. Il peut encore être mentionné que sous l'angle de l'impôt sur le bénéfice de la société, le Service cantonal des contributions a indiqué dans sa décision sur réclamation du 21 avril 2021 portant sur la période fiscale 2017 (voir ci-dessus let. B) que, compte tenu des particularités liées à sa forme triangulaire et à la nécessité d'aménager un chemin d'accès, la valeur vénale de l'art. kkk pouvait être estimée à CHF 370'000.- (dans son état en 2017, étant rappelé que sa surface a été réduite de 1'897 m<sup>2</sup> à 1'680 m<sup>2</sup> en 2018). Il a toutefois précisé que les conséquences de cette vente intervenue en 2019 seraient traitées dans la procédure de taxation de la période fiscale correspondante. D. Le 11 décembre 2020, le recourant a déposé une réclamation à l'encontre de la facture du 30 novembre 2020 précitée. En substance, il a estimé que le rapport de la CEIM était très succinct, puis rappelé que le Registre foncier avait préalablement proposé une valeur de CHF 195'000.- et que l'expertise établie en décembre 2019 faisait ressortir une valeur de CHF 145'000.-. Proposant une rencontre, il a conclu en substance à ce que la valeur de référence pour le calcul des droits de mutation soit fixée, par gain de paix, entre ces deux montants (voir dossier administratif onglet 13). Par décision du 29 juillet 2021, la Direction des finances (la Direction) a rejeté la réclamation. Elle a d'abord considéré que la disproportion entre le prix de vente de CHF 138'200.- et l'estimation de la CEIM de CHF 413'000.- était manifeste, et que le lien de filiation unissant l'acquéreur, A.\_\_\_\_\_, et l'actionnaire et administrateur président de la société aliénatrice, G.\_\_\_\_\_, était de nature à renverser la présomption légale selon

laquelle le prix convenu équivaldrait à la valeur vénale. A cet égard, elle a également fait référence à d'autres ventes conclues entre 2018 et 2020 dans la même zone résidentielle et à proximité du terrain litigieux, pour un prix au m<sup>2</sup> de CHF 350.- en 2018 et de CHF 500.- en 2020, la forme de deux des parcelles vendues en 2018 et 2020 se rapprochant en

Tribunal cantonal TC Page 4 de 14 outre de celle du terrain litigieux. La Direction a ensuite nié toute valeur probante à l'expertise produite par la société en décembre 2019, estimant que celle-ci, postérieure à la vente, avait été établie uniquement pour les besoins de la cause et sur des bases de calcul qui aboutissaient à un prix non conforme aux règles du libre marché. Puis, s'agissant des transactions antérieures portant sur les art. iii et kkk, elle a expliqué que les prix fixés à ces occasions ne pouvaient servir de référence pour déterminer la valeur vénale de la seconde parcelle en 2019. Enfin, la valeur fixée par la CEIM était très proche de celle de CHF 404'500.- qui serait obtenue en usant de la méthode comparative, selon un calcul qu'elle produit. E. Agissant par son mandataire le 26 août 2021, A. \_\_\_\_\_ recourt auprès du Tribunal cantonal en concluant, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision sur réclamation et au constat que le prix de vente de CHF 138'200.- correspond au prix du marché. Il requiert à titre de preuves l'audition de l'auteur de l'expertise de 2019, ainsi que la mise en œuvre d'une expertise judiciaire. A l'appui de ses conclusions, il invoque d'abord une violation de son droit d'être entendu, dans le sens qu'il n'a pas pu se déterminer sur les circonstances des ventes de 2018 et 2020 utilisées à titre comparatif par la Direction. Il reproche ensuite à celle-ci d'avoir fait une mauvaise appréciation des faits en se basant sur une expertise qui n'est pas motivée, ne contient aucune méthode de calcul ou explication et ne prend pas en compte les particularités du terrain concerné, notamment sa forme et la nécessité de construire un long chemin d'accès, avec pour conséquence une valeur erronée correspondant à plus du double de la première appréciation du Registre foncier. Enfin, il fait valoir une violation du droit dans le sens que la valeur de la parcelle en cause a été estimée selon des critères schématiques et théoriques, alors que le prix de vente effectif de la parcelle aurait dû être retenu comme correspondant au prix de marché. Le recourant s'est acquitté en temps utile de l'avance de frais de CHF 800.- requise par ordonnance du 30 août 2021. Dans ses observations du 16 septembre 2021, la Direction conclut au rejet du recours, avec suite de frais et dépens. Elle considère d'abord qu'il n'y a pas eu de violation du droit d'être entendu, dans la mesure où elle n'a pas aggravé la situation du recourant, mais simplement confirmé la décision attaquée. A cet égard, elle produit toutefois, sous forme anonymisée, les contrats relatifs aux ventes intervenues en 2018 et 2020. Elle indique ensuite, pour l'essentiel, qu'elle n'était pas liée par la proposition initiale formulée par le Registre foncier en procédure de taxation sous réserve d'une estimation par la CEIM, qu'elle s'est écartée de l'expertise privée de décembre 2019 pour des raisons objectives, que contrairement aux critiques du recourant l'estimation de la CEIM est clairement motivée et que, s'agissant du prix déterminé lors de la vente aux enchères de 2013, le recourant ne peut rien en retirer, d'autant moins que le prix du terrain dans la zone concernée a connu une augmentation de 150% entre 2013 et 2020. Finalement, la Direction retient que la valeur vénale de CHF 413'000.- fixée par la CEIM, confirmée par la méthode comparative, a été établie sur la base de critères objectifs, mesurés et motivés. Dans ses contre-observations du 18 octobre 2021, le recourant maintient sa position. Il critique plus particulièrement l'estimation effectuée par la CEIM, en développant son argumentation quant à la prise en compte du chemin d'accès dans les différentes valeurs retenues.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 14 Dans ses ultimes remarques du 16 novembre 2021, se déterminant de façon détaillée sur les nouveaux arguments développés par le recourant, la Direction réaffirme que les différents griefs soulevés à l'égard de l'estimation de la CEIM sont infondés. Déposant une détermination spontanée le 18 janvier 2022, le recourant réitère sa requête d'expertise indépendante. Il produit également différents échanges entre la société et l'Administration fédérale des contributions concernant l'impôt anticipé dû par celle-ci en lien avec la vente de l'art. iii à son ancienne actionnaire unique en 2017. Il sera fait état des arguments, développés par les parties à l'appui de leurs conclusions, dans les considérants de droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

en droit 1. Procédure 1.1. Selon l'art. 37 al. 1 de la loi fribourgeoise du 1er mai 1996 sur les droits de mutation et les droits de gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1), le Tribunal cantonal connaît des recours dirigés contre les décisions sur réclamation rendues par la Direction. L'art. 38 LDMG énonce quant à lui le principe selon lequel la procédure de recours est régie par le code de procédure et de juridiction administrative du 23 mai 1991 (CPJA; RSF 150.1).

1.2. Le recours du 26 août 2021 contre la décision du 29 juillet 2021 a été interjeté dans le délai et les formes prescrits par les art. 79 ss CPJA par un recourant qui est atteint par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. Partant, le recours est recevable.

2. Droit d'être entendu 2.1. Le droit d'être entendu ancré à l'art. 29 al. 2 Cst. est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 135 I 187 consid. 2.2). Les art. 57 ss CPJA concrétisent cette garantie au niveau cantonal. Sous le titre « Participation à l'administration des preuves », l'art. 60 let. a CPJA énonce plus particulièrement que les parties ont le droit de prendre connaissance des documents, renseignements et rapports utiles recueillis dans la procédure et de participer aux inspections d'une chose ou de lieux.

2.2. Selon la jurisprudence, la violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Toutefois, la réparation de la violation du droit d'être entendu doit rester l'exception et n'est admissible que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée. Une réparation de la violation du droit d'être entendu peut néanmoins se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et

Tribunal cantonal TC Page 6 de 14 aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les références citées).

2.3. En l'occurrence, il apparaît certes que la Direction s'est référée dans sa décision sur réclamation à quatre ventes d'immeubles intervenues en 2018 et 2020 et qu'elle en a déduit des arguments pour confirmer sa position. Le recourant a pu faire valoir, dans le cadre des deux échanges d'écritures, ses arguments en lien avec les pièces en question devant l'autorité de recours, qui dispose d'ailleurs du même pouvoir de cognition – en fait et en droit – que l'autorité qui a statué en procédure de réclamation. Il a ainsi pu exposer sa version des faits, produire tous les éléments qu'il jugeait utiles à l'appui de son recours, consulter le dossier de l'autorité et développer ses arguments. Dans ces conditions, même si une violation du droit d'être entendu devait être reconnue sur le point spécifique susmentionné, elle ne serait pas de nature à entraîner l'annulation de la décision contestée. Au surplus, il ne fait aucun doute que, si elle devait statuer à nouveau, l'autorité intimée confirmerait la décision entreprise. Pour des raisons d'économie de procédure, il n'y a dès lors pas lieu de lui renvoyer l'affaire.

3. Règles relatives au calcul des droits de mutation 3.1. Au sens de l'art. 1 al. 1 let. a

LDMG, l'Etat prélève des droits de mutation sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles situés dans le canton. Les communes peuvent prélever des centimes additionnels aux droits de mutation relatifs aux immeubles situés sur leur territoire (art. 2 al. 1 LDMG). Ces droits et centimes additionnels sont dus par l'acquéreur en cas de transfert immobilier (art. 11 al. 1 let. a LDMG). Les droits de mutation sont prélevés au taux de 1,5 % et le taux des centimes additionnels ne peut excéder 100 % des droits de mutation (art. 21 et

## **E. 22**

al. 1 LDMG). 3.2. En vertu de l'art. 12 LDMG, les droits sont calculés sur la base des prestations convenues, pour autant qu'elles représentent au moins la valeur vénale de l'immeuble et de ses parties intégrantes, ou la valeur réelle du droit limité, au jour de la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert (al. 1). Les prestations convenues sont présumées correspondre à ces valeurs. Sont comptées à ce titre toutes celles auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'autre partie ou de tiers; l'extinction d'une obligation imparfaite constitue également une prestation (al. 2). En cas de vente immobilière forcée, les droits de mutation sont calculés sur la base des prestations convenues (al. 3). L'art. 29 al. 4 LDMG précise que si les prestations convenues – au sens de l'art. 29 al. 4 LDMG – ne sont pas chiffrées ou ne paraissent pas correspondre à la valeur vénale ou réelle, ou si des éléments suffisants font défaut, les Registres fonciers peuvent fixer les droits par appréciation sur la base des données dont ils disposent, au besoin après avoir soumis le cas à une commission d'estimation. 4. Détermination de la valeur vénale en tant que base de calcul des droits de mutation 4.1. La Cour fiscale a eu l'occasion de confirmer à de multiples reprises que la valeur vénale d'un immeuble 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 bénéficiaire (voir not. arrêts de principe TA FR 4F 1998 146

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 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), de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (arrêt TA FR 4F 1998 150 du 24 septembre 1999 consid. 3c) ou encore de la taxe sur la plus-value destinée à compenser les avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement du territoire (arrêt TC FR 604 2020 19 du 17 novembre 2020 consid. 4.2). 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 not. arrêt TC FR 604 2021 93 du 17 décembre 2021 consid. 2.2.1 et les références citées). La Cour a rappelé dans les arrêts précités que lorsque l'immeuble vient d'être l'objet d'une transaction, le prix payé permet de fixer cette valeur. De même, lorsqu'il vient d'être construit, le coût de sa construction représente pratiquement sa valeur vénale. Il a également été jugé que la valeur vénale déterminante au plan fiscal est la valeur actuelle du marché et que l'autorité fiscale ne saurait s'écarter du prix stipulé que dans l'hypothèse où celui-ci n'est pas le résultat du marché libre, notamment lorsqu'il a été influencé par les relations particulières entre les parties, en particulier lorsque les actes ont été conclus entre proches. Une simple disproportion entre un prix stipulé et la valeur vénale invoquée par l'autorité fiscale ne saurait suffire pour considérer cette dernière comme seule déterminante. Si l'autorité fiscale est d'avis qu'un prix stipulé est simulé ou non conforme à la valeur du marché et qu'elle entend ainsi se référer à la valeur vénale estimée par ses

experts comme valeur de remplacement subsidiaire, elle invoque ainsi un élément augmentant l'impôt pour lequel elle supporte le fardeau de la preuve. Cela est d'autant plus justifié que, comme le démontre l'expérience, les résultats d'estimations varient dans une marge d'appréciation plus ou moins large. Une disproportion manifeste entre la valeur vénale estimée par expertise et le prix stipulé crée cependant une présomption qui aboutit à un renversement du fardeau de la preuve. Dans ce cas, le contribuable doit rendre vraisemblable qu'il n'existe aucune relation particulière entre les parties au contrat et que le libre marché a fonctionné. L'appréciation des preuves démontrera alors si le contrat a été conclu entre de simples tiers et aux conditions du marché. Si l'autorité fiscale peut se prévaloir à juste titre de l'existence de relations particulières entre les parties au contrat, resurgit alors la présomption que le prix stipulé ne reflète pas toute la volonté contractuelle des parties. Les mêmes règles de preuve s'appliquent en ce qui concerne les conditions normales de marché. Au demeurant et quelle que soit la partie qui supporte le fardeau de la preuve, chacune des parties est tenue de collaborer à l'établissement des faits en vertu de l'art. 47 CPJA (arrêt TC FR 4F 1998 159 précité consid. 2d). 4.2. S'agissant plus spécifiquement de la fixation des droits de mutation, si les prestations convenues dans le contrat ne paraissent pas correspondre à la valeur vénale de l'immeuble en question, il appartient au Registre foncier de l'estimer, au besoin en faisant appel à la commission d'estimation mentionnée à l'art. 29 al. 4 LDMG. En l'espèce, il a été vu ci-dessus que le recourant, acquéreur du terrain litigieux, est le fils de l'actionnaire unique de la société venderesse. L'existence de ce lien de parenté établit sans conteste que le contrat de vente a été conclu entre personnes proches, ce qui a pu avoir une influence sur le prix stipulé, de telle sorte que le recourant ne peut pas se prévaloir de la règle posée par l'art. 12

Tribunal cantonal TC Page 8 de 14 al. 2 LDMG selon laquelle ce prix serait présumé correspondre à la valeur vénale de l'immeuble vendu. Partant, la décision sur réclamation de la Direction, confirmant la décision initiale du Registre foncier de ne pas reprendre le prix stipulé comme base de calcul des droits de mutation, mais de se fonder au contraire sur la valeur vénale de l'immeuble, échappe à la critique. Il reste dès lors à examiner si l'estimation de cette valeur vénale, fixée à CHF 413'000.-, peut être confirmée. 4.3. Lorsque, comme en l'espèce, la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire. La Cour fiscale a régulièrement jugé à cet égard que la valeur vénale doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative. 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], 4e éd. 2012 et 5e éd. 2019 en allemand) peuvent être appliquées lorsque ni des chiffres de comparaison, ni le prix de revient ne sont connus (voir not. arrêts TC FR 604 2021 93 du 17 décembre 2021 consid. 2.2.1, 604 2018 83 du 28 mai 2019 consid. 3.2). Selon le Manuel suisse de l'estimateur, diverses méthodes 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 en l'espèce, 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). 4.3.1. La méthode comparative ou statistique directe 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 m<sup>2</sup> 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 suisse 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. 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

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 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 (voir arrêt TC FR 604 2020 19 du 17 novembre 2020 consid. 4.4.1 et la référence). 4.3.2. 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 (Manuel suisse de l'estimateur, p. 132). 4.3.3. Avec la méthode de la valeur selon les classes de situation, qui se base sur des évaluations statistiques, 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. 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 s.). 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 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

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 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 (arrêt TC FR 604 2020 19 du 17 novembre 2020 consid. 4.4.3 et la référence). 4.3.4. 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 Manuel suisse de l'estimateur p. 45 et 47). 4.3.5. Plus récemment, dans sa version en langue allemande publiée en 2019, le Manuel suisse 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; voir également arrêt TC FR 604 2020 19 du 17 novembre 2020 consid. 4.4.4). 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 suisse de l'estimateur précise également qu'en les 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 l'application d'une méthode (voir p. 43). 4.4. La décision querellée s'appuie sur l'estimation que le Registre foncier a requise de la CEIM, conformément à l'art. 29 al. 4 LDMG. 4.4.1. Selon cette estimation du 5 novembre 2020 (voir dossier administratif, onglet 10), la CEIM a calculé la valeur vénale de l'art. kkk en se basant sur la méthode des classes de situation. Concrètement, elle a déterminé quel serait le coût d'une construction réalisable sur le terrain en fonction de son potentiel constructible, elle y a ajouté le coût estimé des aménagements extérieurs, des accès et des frais secondaires, puis elle a retenu que ces coûts de construction au sens large représentaient 80% de l'opération immobilière, le solde de 20% correspondant à la valeur du terrain fixée en conséquence à CHF 413'525.-, selon le calcul suivant: Potentiel constructible - Parcelle de 1680 m<sup>2</sup> et IBUS de 0.60 (représentant l'indice brut d'utilisation du sol, à savoir le rapport entre toutes les surfaces de plancher des bâtiments et la surface de terrain déterminante) = 1008 m<sup>2</sup> de surface de plancher constructible ;

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14 - Parcelle de 1680 m<sup>2</sup> et IOS de 0.40 (représentant l'indice d'occupation du sol, à savoir le rapport entre la surface occupée au sol par les bâtiments et la surface de terrain déterminante) = 672 m<sup>2</sup> au sol ; - Deux niveaux constructibles, ce qui peut correspondre à 1 sous-sol, 1 rez, 1 étage et les combles, soit une surface par niveau de 252 m<sup>2</sup> (1008 m<sup>2</sup> divisés par 4) et une hauteur SIA de 9.5 m, représentant un volume SIA de 2394 m<sup>3</sup>. Coût de construction au sens large - Bâtiment : 2394 m<sup>3</sup> x prix moyen de CHF 650.- / m<sup>3</sup> = CHF 1'556'100.- ; - Aménagements extérieurs de CHF 33'000.- pour la parcelle et CHF 20'000.- pour l'accès ; - Frais secondaires (taxes, coûts de financement, intérêts sur crédits de construction, etc.) de CHF 45'000.- ; - Coût total de CHF 1'654'100.- pour la construction au sens large. Coût du terrain - Coût pour la construction de CHF 1'654'100.- équivalant à 80% du coût global de CHF 2'067'625.- ; - Coût pour le terrain équivalant à 20% du coût global de CHF 2'067'625.-, soit CHF 413'525.-, à savoir CHF 246.15 / m<sup>2</sup>. Dans ses écritures, le recourant ne se confronte pas aux différents éléments qui ont conduit la CEIM à retenir la valeur vénale arrondie à CHF 413'000.- ressortant du calcul qui précède. Il reproche toutefois à celle-ci de s'être fondée sur des critères schématiques et théoriques, sans fournir de méthode de calcul ou d'estimation. Tout en relevant que la CEIM a effectué son estimation en se basant sur la méthode de calcul des classes de situation, en indiquant les valeurs et chiffres principaux sur lesquels elle s'est fondée, il faut constater que le choix de plusieurs de ces valeurs et chiffres n'est pas expliqué: - Il en va d'abord ainsi des montants forfaitaires de CHF 33'000.- pour les aménagements extérieurs, de CHF 20'000.- pour l'accès et de CHF 45'000.- pour les frais secondaires, intégrés dans le coût de construction au sens large. S'agissant plus particulièrement du montant de CHF 20'000.- pour l'accès, il est par ailleurs douteux qu'il soit suffisant, compte tenu notamment de la nécessité non contestée de la réalisation d'un chemin d'accès long (surface impactée de 410 m<sup>2</sup> et coût de CHF 61'500.- selon l'estimation effectuée par la Direction sur la base de la méthode comparative dans la décision attaquée, p. 6; voir également ci-dessus partie en fait, let. D). - Le prix moyen de CHF 650.- / m<sup>3</sup> retenu pour fixer le coût du bâtiment réalisable n'est pas non plus motivé. Sur ce point, il peut toutefois être relevé avec la Direction que ce chiffre correspond pour des immeubles d'habitation à un standard de bonne qualité, avec des bons aménagements intérieurs, correspondant aux exigences moyennes actuelles, selon le tableau des prix indicatifs pour la détermination de la valeur à neuf des constructions figurant en annexe 1.2 du Manuel suisse de l'estimateur. Il n'était donc pas absolument nécessaire que la CEIM

donne de plus amples explications sur ce choix. - Enfin et surtout, alors que cet élément a une très forte incidence sur la valeur estimée, il n'est pas possible de reconstituer les raisons qui ont conduit la CEIM à fixer à 20% la part du terrain par rapport à la valeur totale de l'immeuble une fois construit. On peut certes en déduire facilement que ce pourcentage correspond à un rapport de 25% entre la valeur du terrain et la valeur à neuf de la construction, ce qui semble démontrer que la CEIM a attribué à la parcelle la classe de situation 3,2 (voir tableau de la part de la valeur du terrain figurant en annexe 1.6 du Manuel

Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 suisse de l'estimateur). Par contre, sauf à émettre des suppositions, on ne sait rien ni des arguments qui ont conduit la CEIM à attribuer la classe en question, ni des notes que celle-ci a donné à chacun des critères d'évaluation principaux que sont le site, l'utilisation, la situation, le raccordement et la situation du marché (voir clé de répartition des classes de situation figurant en annexe 1.5 du Manuel suisse de l'estimateur). Dans ces conditions, il est impossible de vérifier directement la pertinence de la valeur vénale de CHF 413'000.- ressortant de l'estimation effectuée par la CEIM sur la base de la méthode des classes de situation. 4.4.2. Il s'ajoute à la conclusion qui précède que, sur le principe, tant la Cour fiscale dans sa jurisprudence que les recommandations émises par les associations d'experts immobiliers (voir ci-dessus consid. 4.3.1 et 4.3.5) retiennent que la méthode des classes de situation ne doit pas être appliquée en priorité pour estimer la valeur vénale d'une parcelle non-bâtie, voire que cette méthode n'est que partiellement appropriée pour une telle estimation, de telle sorte qu'elle doit être appliquée avec retenue. Dans ces conditions, le choix par la CEIM d'appliquer dite méthode en l'espèce – alors que des ventes récentes dans le même quartier auraient a priori permis de faire usage de la méthode comparative préconisée comme prioritaire – tant par la jurisprudence que par la pratique, ne s'explique pas et ne peut pas être validé. 4.4.3. Dans sa décision sur réclamation, puis dans ses observations, la Direction explique que le résultat de l'estimation effectuée par la CEIM est très proche de celui qui pourrait être obtenu en appliquant la méthode comparative. Elle présente le calcul suivant à l'appui de son affirmation, en précisant qu'elle a retenu le prix comparatif le plus bas de CHF 350.- / m<sup>2</sup> et pris en considération les moins-values dues à la forme triangulaire de la parcelle avec sa pointe sud (200 m<sup>2</sup>) et au chemin d'accès d'une surface importante (410 m<sup>2</sup>): - Pointe sud (coefficient de construction utilisable): 200 m<sup>2</sup> x 150 CHF/m<sup>2</sup> = CHF 30'000.- - Chemin d'accès (coefficient de construction utilisable): 410 m<sup>2</sup> x 150 CHF/m<sup>2</sup> = CHF 61'500.- - Solde du terrain (selon prix comparatif minimum): 1'070 m<sup>2</sup> x 350 CHF/m<sup>2</sup> = CHF 374'500.- - Coût estimé pour l'aménagement du chemin: 410 m<sup>2</sup> x 150 CHF/m<sup>2</sup> = - CHF 61'500.- - Total: CHF 404'500.- Certes, le calcul proposé aboutit à un résultat proche de celui de l'estimation effectuée par la CEIM en appliquant une autre méthode. Cela étant, il ne permet notamment pas de vérifier si et dans quelle mesure, comme le postule la méthode de la valeur comparative directe (voir ci-dessus consid. 4.3.1), le résultat obtenu tient compte d'éventuels avantages et désavantages par rapport aux immeubles utilisés à titre de comparaison (notamment quant à la forme particulière des biens comparés, à leur situation, aux possibilités d'utilisation, aux alentours, aux caractéristiques du sol, au degré d'équipement des parcelles et à d'éventuelles exigences d'alignement, restrictions des possibilités de construire, normes techniques, charges ou bénéfices de servitudes, voire également à d'autres circonstances particulières qui ont entouré la vente et qui ont pu influencer le prix de l'objet). Tout au plus peut-il être constaté que l'estimation proposée ne procède pas à des majorations ou déduction par rapport au prix de référence de 350

CHF/m<sup>2</sup> et que rien n'explique la différence d'appréciation avec celle du Service cantonal des contributions qui a retenu quant à lui un prix de 265 CHF/m<sup>2</sup> dans son estimation fondée sur la méthode comparative ressortant de sa

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14 décision sur réclamation du 21 avril 2021 relative à l'imposition de la société pour la période fiscale 2017 (voir ci-dessus partie en fait, let. C). Ce calcul ne donne pas non plus de précisions sur le mode de fixation du prix réduit de 150 CHF/m<sup>2</sup> appliqué à la surface de 200 m<sup>2</sup> constituant la pointe sud de la parcelle, ainsi qu'au chemin d'accès. Dans ces conditions, le calcul susmentionné apparaît plus comme une ébauche d'estimation qui devrait encore être affinée et vérifiée sous plusieurs angles et qui peut uniquement servir d'indication pour définir un ordre de grandeur dans lequel pourrait se situer la valeur vénale de la parcelle en question, avec une marge d'erreur qui semble importante. Par ailleurs, dans la mesure où il a été établi par la Direction, il ne saurait quoi qu'il en soit se substituer à l'estimation qui doit être effectuée, selon l'art. 29 al. 4 LDMG, par la commission d'estimation compétente, à savoir la CEIM. 4.4.4. Le recourant affirme quant à lui qu'il conviendrait plutôt de retenir la valeur vénale figurant dans le rapport d'expertise privée établi en décembre 2019 à la demande de la société qui lui a vendu le terrain en cause (voir partie en fait, let. D). Pour les raisons déjà exposées ci-dessus, une telle estimation effectuée par un expert privé ne saurait se substituer à l'appréciation de la commission d'estimation compétente selon la législation applicable. Quoi qu'il en soit, sans s'attarder sur les modalités du calcul effectué par l'expert, il apparaît d'emblée que la valeur vénale de CHF 145'000.- estimée par cette expertise, correspondant à un prix d'environ 86 CHF/m<sup>2</sup>, est très inférieure aux prix pratiqués sur le marché. 4.4.5. Il résulte de ce qui précède que la valeur vénale de CHF 413'000.- retenue par le Registre foncier, puis par la Direction, ne peut pas être confirmée. Il convient dès lors de renvoyer le dossier à celle-ci pour qu'elle s'adresse à nouveau à la CEIM en vue d'une nouvelle estimation de la valeur vénale de l'art. kkk, dans le sens des considérants qui précèdent, à savoir en appliquant prioritairement la méthode comparative, voire, au besoin, en recourant à plusieurs méthodes d'estimation dont elle pondèrera le résultat. 4.5. Dès lors qu'il vient d'être jugé que, conformément à l'art. 29 al. 4 LDMG, la CEIM doit reprendre le dossier et estimer la valeur vénale de l'immeuble en cause, il ne sera donné suite ni à la demande d'expertise judiciaire formulée par le recourant, ni à sa requête d'audition de l'expert qui a rédigé l'expertise privée de décembre 2019. 5. Sort du recours, frais et dépens 5.1. Le recours est admis, dans le sens que la décision attaquée est annulée et la cause renvoyée à la Direction afin qu'elle mandate la CEIM en vue d'une nouvelle estimation de la valeur vénale de l'immeuble en cause, au sens des considérants, puis qu'elle rende une nouvelle décision sur réclamation. 5.2. Vu le sort du recours, il n'est pas perçu de frais (voir art. 131 et 133 CPJA). L'avance de frais de CHF 800.- est restituée au recourant. 5.3. En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours, l'autorité de juridiction administrative alloue sur requête à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des

Tribunal cantonal TC Page 14 de 14 parties qui succombent. Comme pour les frais de justice, le montant des honoraires est arrêté 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. 11 al. 2 Tarif JA). En l'espèce, le recourant ayant gain de cause sur le principe, il a droit à une indemnité de partie. Compte tenu de la liste de frais déposée le

1er février 2022 par son mandataire, faisant état de 7 heures de travail, l'indemnité équitable à laquelle il peut prétendre pour ses frais de défense est fixée à CHF 1'750.- d'honoraires, au tarif horaire de CHF 250.- (art. 8 al. 1, 3ème phrase, Tarif JA), plus une indemnité forfaitaire de CHF 100.- pour les débours et CHF 142.45 au titre de la TVA à 7,7 %, soit à un total de CHF 1'992.45, et mise à la charge de l'Etat. la Cour arrête : I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 29 juillet 2021 est annulée et la cause renvoyée à la Direction des finances afin qu'elle mandate la Commission d'estimation des immeubles de l'Etat de Fribourg pour une nouvelle estimation de la valeur vénale de l'immeuble en cause, au sens des considérants, puis qu'elle rende une nouvelle décision sur réclamation. II. Il n'est pas perçu de frais de justice. L'avance de frais, par CHF 800.-, est restituée au recourant. III. L'indemnité de partie allouée au recourant pour ses frais de défense est fixée à CHF 1'750.- d'honoraires, CHF 100.- de débours et CHF 142.45 au titre de la TVA à 7,7 %, soit à un total de CHF 1'992.45, et mise à la charge de l'Etat. 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 Lausanne, 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 17 février 2022/msu/meb Le Président : La Greffière-stagiaire :

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