

# FR\_GERICHTE 604 2022 24 vom 11. Juli 2022

FR Kantonsgericht, 2022-07-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2022\\_24](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_24)

FR: FR\_GERICHTE 604 2022 24 du 11 juillet 2022

IT: FR\_GERICHTE 604 2022 24 del 11 luglio 2022

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

Recevabilité

#### E. 1.1

Interjeté le 11 mars 2022 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal contre une décision sur réclamation du 11 février 2022, le recours l'a été en temps utile et dans les formes requises auprès de l'autorité compétente conformément aux art. 21 al. 1 et 22 de la loi cantonale du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA; RSF 635.6.1) et 79 à 81 du code cantonal du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1).

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 Le recours est en conséquence recevable.

### E. 2

Points litigieux Sont litigieuses, la qualification de l'article fff RF de la Commune de E.\_\_\_\_\_ en tant que « terrain productif », la question de savoir si l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole aurait déjà dû être prélevé lors d'un précédent transfert de propriété de l'article ddd, de telle sorte que le droit de taxer serait périmé, ainsi que la surface de l'article fff à prendre en compte dans le cadre du calcul de l'impôt.

### E. 3

Règles générales

#### E. 3.1

En vertu de l'art. 1 LIAA, l'Etat prélève un impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole sur les terrains dont la mise en zone constructible a été approuvée avant l'entrée en vigueur de la modification du 15 mars 2016 de la loi cantonale du 2 décembre 2008 sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATEC; RSF 710.1). L'art. 3 LIAA précise que cet impôt est dû en cas d'aliénation de terrain productif entraînant une diminution de l'aire agricole (al. 1). Lorsque le terrain a été soustrait à l'aire agricole dans les deux ans avant son aliénation, l'impôt est prélevé lors de celle-ci dans la mesure où il n'a pas été prélevé antérieurement (al. 2). Toutefois, l'impôt n'est pas prélevé si l'aliénation du terrain n'a pas eu lieu avant l'entrée en force d'un changement d'affectation de la zone qui entraîne une plus-value en application de l'art. 113a al. 2 let. b LATEC (al. 3). Est considéré comme aliénation tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou une part de

copropriété d'un terrain (art. 4 al. 1 LAA). Le message n°111 relatif au projet de loi sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (BGC 1993, p. 1552 ss, p. 1556) précise que toute aliénation tombe dès lors sous le coup de la loi, qu'il s'agisse d'une vente, d'un échange, d'une donation ou d'une expropriation. A teneur de l'art. 5 LIAA, l'aliénateur est le débiteur de l'impôt. Le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter du jour de la conclusion de l'acte d'aliénation donnant lieu à prélèvement (art. 7 al. 1 LIAA). L'art. 8 LIAA prévoit que l'impôt est calculé sur la base du prix d'aliénation du terrain; à défaut de prix ou si ce dernier ne correspond manifestement pas à la valeur vénale du terrain, l'impôt est calculé sur celle-ci (al. 1). Si, lors de l'aliénation, le terrain est déjà équipé ou construit, les frais d'équipement de détail payés par l'aliénateur et les frais de construction sont déduits respectivement du prix du terrain et de sa valeur vénale (al. 2). L'impôt est prélevé au taux de 4% (art. 9 LIAA).

#### **E. 4**

La qualification de « terrain productif »

##### **E. 4.1**

Selon la jurisprudence, la qualification d'une parcelle en tant que terrain productif dépend des propriétés naturelles du terrain et des conditions de production données. Par terrain productif, il faut entendre les biens-fonds agricoles au sens large. Ce qui est déterminant c'est que le terrain en

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 question soit exploitable à des fins agricoles, peu importe qu'il fasse effectivement l'objet ou non d'une telle exploitation au moment déterminant (précision de la notion de terrain productif dans l'arrêt TC FR 604 2018 55 du 12 avril 2019 consid. 3.1 et 3.1.2 et les références). La notion de terrain productif au sens de l'art. 3 LIAA comprend ainsi toute parcelle adaptée à un usage agricole au sens large, soit tout immeuble qui permet principalement, par l'utilisation de ses propriétés naturelles, la production de biens économiques (arrêt TC FR 604 2018 55 précité consid. 3.1.3).

##### **E. 4.2**

En particulier, le caractère agricole d'un terrain ne disparaît pas par le simple fait qu'une parcelle est attribuée à la zone à bâtir. Ainsi, le fait qu'un terrain de nature agricole soit situé dans la zone à bâtir d'une commune au moment de l'aliénation, ne fait nullement obstacle à la perception du montant compensatoire. En effet, dans la plupart des cas, les terrains soustraits à l'aire agricole sont destinés à la construction; c'est pourquoi, la plupart du temps, ils sont déjà situés en zone à bâtir au moment de l'aliénation. Affirmer le contraire reviendrait à exclure, dans l'immense majorité des cas, la perception de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole et viderait ainsi la législation en vigueur de sa substance (arrêt TC FR 604 2018 55 précité consid. 3.1 et les références).

##### **E. 4.3**

En l'espèce, la recourante allègue que l'article fff est un jardin, qu'il n'a jamais eu d'utilisation agricole, qu'il n'en aura jamais, et qu'en conséquence, il n'est pas un terrain productif au sens de l'art. 3 LIAA. Elle ajoute notamment que le jardin en question jouxte deux parkings (orientation Nord et Est), qu'il est exposé à des immissions de gaz, de pétrole et d'huile provenant des véhicules qui s'y garent et qu'il se situe dans une zone industrielle, si bien qu'il est peu probable qu'un agriculteur se dise prêt à cultiver les terres. Elle relève encore que le terrain en cause n'est pas comparable à un jardin qui serait situé en bordure de

champ ou qui s'apparenterait à un pré et qu'il fait l'objet de servitudes qui compliqueraient son exploitation agricole. La recourante ne peut pas être suivie. La description de l'article fff en tant que jardin permet à elle seule de qualifier le terrain en question de productif au sens de l'art. 3 LIAA et de la jurisprudence. Au demeurant, que le jardin en cause n'ait jamais eu d'utilisation agricole ou n'en ait jamais dans le futur n'est d'aucune pertinence. Ce qui importe c'est le fait qu'il aurait pu être utilisé à des fins agricoles au moment de son aliénation. En d'autres termes, ce n'est pas l'utilisation effective qui est déterminante mais la possibilité d'utiliser le terrain à des fins agricoles. Or, compte tenu de ses caractéristiques – jardin, surface, libre de toute construction –, ce terrain ne peut être que de nature agricole. L'argument selon lequel l'article fff se situe dans une zone industrielle et qu'il jouxte deux parkings ne permet pas non plus de lui enlever ses propriétés naturelles. Dans un premier temps, à l'instar de ce qui prévaut pour les terrains de nature agricole situés dans la zone à bâtir au moment de l'aliénation, la vente du jardin concerné, qui se situerait dans une zone industrielle, ne fait pas obstacle à la perception de l'impôt. Le caractère agricole d'un terrain ne disparaît pas par le simple fait qu'une parcelle est attribuée à une certaine zone (voir consid. 4.2). Ensuite, on ne voit pas en quoi les parkings avoisinant la parcelle concernée et les voitures qui s'y parquent enlèveraient l'usage agricole du terrain. Comme l'a déjà soulevé la Cour fiscale, cela permet tout au plus de constater que les terrains alentours ont d'ores et déjà été soustraits à l'aire agricole et que conséquemment, une utilisation non agricole y est effectuée (voir arrêt TC FR 604 2018 55 précité consid. 3.2.1). Dans cette même logique, que le jardin ne soit pas situé en bordure de champ, qu'il

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 ne soit pas défini en tant que « pré » ou qu'il fasse l'objet de servitudes ne change rien à la nature du terrain. Finalement, le contrat de vente de la parcelle concernée mentionne que « Das Grundstück wird mit der rechtskräftigen Baubewilligung für eine Geschäftsfläche mit einer Attika-Wohnung verkauft ». Il n'y a donc nul doute sur le fait que, suite à sa vente, le jardin en question n'a pas été destiné à une utilisation agricole et qu'il s'agissait donc bel et bien d'une diminution de l'aire agricole. Dans la mesure où il était adapté à un usage agricole, l'article fff devait en conséquence être qualifié de terrain productif au sens de l'art. 3 LIAA. Le recours est en conséquence rejeté sur ce point.

## **E. 5**

La péremption du droit de taxer

### **E. 5.1**

Selon la jurisprudence constante, l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ne peut être prélevé qu'une seule fois. Il ne peut plus l'être s'il a déjà été perçu ou aurait dû être perçu lors de l'aliénation antérieure. Et si l'on arrive à la conclusion que l'impôt devait être prélevé lors de la précédente aliénation, il y a lieu de constater que le droit de taxer est prescrit si le délai de cinq ans prévu par l'art. 7 al. 1 LIAA s'est déjà écoulé depuis ce transfert (RFJ 1996 p. 415 ss, consid. 3a et les références; arrêt TC FR 604 2011 77 du 9 novembre 2012 consid. 2a; arrêt TC FR 2018 55 précité consid. 4.1).

### **E. 5.2**

En l'espèce, la recourante allègue qu'il ressort de l'extrait « Intercapi » que l'article ddd a été acheté une première fois par G. \_\_\_\_\_ AG en 1998, puis que la parcelle est passée en mains de différents propriétaires, à savoir par H. \_\_\_\_\_ en 2005, par I. \_\_\_\_\_ AG en 2009, par J. \_\_\_\_\_ en 2009 et par elle-même en 2019. Elle soutient que le Registre

foncier aurait dû procéder à l'imposition compensatoire au moins une fois lors de ces différentes acquisitions et que s'il n'y avait pas procédé c'est parce qu'il n'y avait aucun terrain productif entraînant une diminution de l'aire agricole. Elle se prévaut de l'arrêt TC FR 604 2020 16 du 5 juin 2020 consid. 4.1 pour essayer de démontrer qu'« il y avait suffisamment d'indices pour l'autorité qu'il y aurait un changement d'affectation des terres ». Elle relève finalement que « toute personne raisonnable peut se douter que quiconque acquiert un terrain de plus de 4'545 m<sup>2</sup> en plein centre de E. \_\_\_\_\_, à l'heure où l'exploitation industrielle se développe à grande vitesse, n'entend pas cultiver ce terrain mais bien plutôt l'utiliser à des fins d'habitation individuelle, respectivement à des fins économiques en cas de vente ». L'autorité intimée souligne à juste titre dans ses observations du 5 mai 2022 que lors des précédents transferts de propriété, aucun indice sérieux ne pouvait l'amener à constater qu'une partie de l'ancien article ddd, duquel l'article fff a été détaché, allait être soustraite à l'aire agricole. En effet, à l'instar de ce qui a été retenu dans l'arrêt TC FR 604 2020 16 du 5 juin 2020, cité au demeurant par la recourante, c'est la parcelle entière qui a été vendue antérieurement à plusieurs reprises et non pas uniquement une partie séparée et non construite du terrain. Ces différents transferts de l'ancien article ddd ne permettaient pas encore d'établir que les propriétaires d'alors entendaient soustraire une partie de la parcelle à l'aire agricole. Ce n'est que suite à l'acquisition de l'article ddd par la recourante que la parcelle a été divisée en un terrain construit et en un terrain non construit. Cela dans le but de vendre ce dernier et le destiner Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 à la construction. Il ressort effectivement du contrat de vente du 16 août 2021 que l'article fff en question a été vendu avec un permis de construire afin d'y ériger une surface commerciale et un attique. Ainsi, ce n'est qu'au moment de la vente de la parcelle fff du 16 août 2021 que le Registre foncier a disposé des indices suffisants lui permettant de constater l'existence d'une aliénation qui allait entraîner une diminution de l'aire agricole. En l'absence de transfert de propriété antérieur qui aurait justifié la perception de l'impôt y relatif, le droit de taxer n'était en conséquence pas prescrit au moment où la facture no bbb du 16 décembre 2021 a été émise. Le recours est en conséquence rejeté sur ce point également.

## **E. 6**

La surface de l'article fff à prendre en compte dans le cadre du calcul de l'impôt

### **E. 6.1**

Pour rappel, la notion de terrain productif au sens de l'art. 3 LIAA comprend toute parcelle adaptée à un usage agricole au sens large, soit tout immeuble qui permet principalement, par l'utilisation de ses propriétés naturelles, la production de biens économiques (voir consid. 4.1).

### **E. 6.2**

Dans ses observations du 5 mai 2022, le Registre foncier indique admettre la conclusion subsidiaire de la recourante tendant à la perception de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole sur la base d'une surface effective excluant une part de quelque 400 m<sup>2</sup> aménagée et utilisée pour y garer les véhicules de l'entreprise voisine. Le Registre foncier précise que la surface effective en question peut être estimée à 1'000 m<sup>2</sup>. Cette prise de position vaut nouvelle décision rendue pendente lite, au sens de l'art. 85 al. 2 CPJA, par laquelle le Registre foncier annule la décision sur réclamation attaquée ainsi que la facture no bbb, en maintenant le principe de la perception de l'impôt destiné à compenser

la diminution de l'aire agricole et en précisant qu'il doit être fixé sur la base d'une surface effective de 1'000 m<sup>2</sup>.

#### **E. 7**

Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, il est pris acte que la nouvelle décision rendue pendente lite rend sans objet le recours dans la seule mesure où il porte sur la perception de l'impôt pour la partie de la parcelle en cause aménagée et utilisée comme parking. Pour le reste, s'agissant du principe de la perception de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole sur le solde de la parcelle, à savoir 1'000 m<sup>2</sup>, le recours est rejeté. La cause sera en conséquence renvoyée au Registre foncier pour qu'il procède à l'imposition destinée à compenser la diminution de l'aire agricole de la parcelle fff, portant sur une surface de 1'000 m<sup>2</sup>.

#### **E. 8**

Frais et dépens

##### **E. 8.1**

Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, compte tenu, d'une part, de l'importance de la valeur litigieuse et du travail requis et, d'autre part, que la nouvelle décision rendue par l'autorité intimée équivaut pour la recourante à un gain de cause d'un peu moins d'un tiers, il se justifie de mettre à la charge de celle-ci un émolument réduit, fixé à CHF 1'300.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 600.- lui sera remboursé.

##### **E. 8.2**

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 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, la recourante a droit à une indemnité de partie réduite eu égard au fait que la nouvelle décision rendue par l'autorité intimée équivaut pour elle à un gain de cause d'un peu moins d'un tiers. Compte tenu de sa conclusion tendant au versement d'une indemnité équitable de CHF 3'000.- et vu les difficultés particulières présentées par le dossier, celle-ci peut être fixée à CHF 1'000.-, TVA (7,7%) et débours compris, et mise à la charge de l'Etat. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête : I. Il est pris acte de la nouvelle décision rendue pendente lite rendant sans objet le recours dans la seule mesure où il porte sur la perception de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole pour la partie de

la parcelle en cause aménagée et utilisée comme parking. Pour le reste, le recours est rejeté. Partant, la cause est renvoyée au Registre foncier du Lac pour nouvelle fixation de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole, portant sur une surface de 1'000 m<sup>2</sup>. II. Un émolument réduit de CHF 1'300.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 600.-, lui est remboursé. III. L'indemnité de partie allouée à la recourante pour ses frais de défense est fixée à CHF 1'000.-, TVA (7,7%) et débours compris, et mise à la charge de l'Etat. IV. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure et de l'indemnité de partie peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 11 juillet 2022/mma Le Président : La Greffière :

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