

FR_GERICHTE 604 2022 40 vom 29. März 2023

FR Kantonsgericht, 2023-03-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_40

FR: FR_GERICHTE 604 2022 40 du 29 mars 2023

IT: FR_GERICHTE 604 2022 40 del 29 marzo 2023

Regeste

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

Erwägungen

E. 7

octobre 2021, basées sur la même méthode calcul et entrées en force. Il ajoute que la totalité de la valeur vénale de l'immeuble n'a pas été prise en compte car elle n'est pas connue dans la mesure où les ventes des lots ne sont pas toutes déposées en même temps auprès du Registre foncier. Par nouveau courrier du 27 juillet 2022, le Président constate que, suite à la vente des lots nnn et ooo, deux factures séparées portant sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ont d'ores et déjà été établies le 7 octobre 2021 et confirmées par une décision sur réclamation du 25 novembre 2021, entrée en force. Dans le cadre d'un examen encore a priori, il estime que la solution consistant à percevoir l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole à plusieurs reprises au moment des ventes successives des lots de PPE pourrait éventuellement s'avérer non-conforme à la jurisprudence selon laquelle cet impôt ne peut être prélevé qu'une fois. Il en déduit que le fait qu'il ait déjà été prélevé par les factures du 7 octobre 2021 pose le problème de l'admissibilité de la nouvelle facture du 3 février 2022, faisant l'objet de la présente procédure. Il invite dès lors les parties à se déterminer sur la question de savoir si, en lieu et place de plusieurs décisions d'imposition rendues successivement pour le même immeuble, le Registre foncier aurait Tribunal cantonal TC Page 4 de 12 dû en rendre une seule, en prenant cas échéant – à défaut de prix connu – la valeur vénale du terrain concerné comme base de calcul au sens de l'art. 8 al. 1 LIAA. Dans une nouvelle détermination du 19 août 2022, le Registre foncier indique qu'il applique la jurisprudence selon laquelle un même terrain ne peut être taxé qu'une seule fois. Il ajoute ce qui suit : « Cela ne veut pas dire que le terrain doit être entièrement taxé lorsque l'aliénation ne porte que sur une part de copropriété [...]. Dans ce cas, nous percevons l'impôt sur la part de copropriété aliénée. Si, par la suite une seconde part de copropriété est aliénée, la taxation a lieu à cette occasion sur cette seconde part, pour autant que le terrain ne soit pas encore bâti ou qu'il ait été bâti dans les deux ans avant l'aliénation. Il ne ressort ni de la loi, ni de la jurisprudence que l'aliénation d'une part de copropriété doit donner lieu à la taxation de l'entier du terrain. S'il devait en être ainsi, le résultat serait choquant. Exemple : un terrain est détenu par quatre copropriétaires, chacun pour une part d'un quart. Si l'un des copropriétaires aliène sa part de copropriété (1/4) pour le prix de CHF 100'000.-, le conservateur du registre foncier devait prélever l'impôt sur l'entier du terrain (1/1) et le facturer au copropriétaire aliénateur [...] comme si celui-ci avait été propriétaire individuel du terrain. Le prix d'aliénation (de 1/4) devrait alors être multiplié par 4 [...] pour servir de base de calcul de l'impôt. [...].

Dans le cas d'espèce, ce sont des parts de copropriété (lots de PPE) du terrain qui ont été aliénées successivement et non la totalité du terrain en une seule opération d'aliénation. Si [le recourant] décidait de conserver pour lui-même les parts de copropriété non encore aliénées, soit les lots PPE nos ppp, qqq et rrr [...], totalisant 493/1000 de l'immeuble, il n'y aurait pas, à juste titre, de perception de l'impôt sur ces parts de copropriété, faute d'aliénation. En effet, « si un propriétaire construit lui-même sur une parcelle jusque-là affectée à des buts agricoles, le montant compensatoire ne peut être perçu, à défaut d'acte juridique d'aliénation » (voir ACCR FR 1978-1986 VI. A N° 1 consid. 2). Partant, c'est à juste titre que l'impôt a été perçu lors de chaque aliénation d'une part de PPE et non sur la totalité de la première vente d'un lot PPE. » Se déterminant quant à lui le 14 octobre 2022, le recourant estime que l'impôt ne peut être prélevé qu'une fois, de telle sorte que la validité de la facture du 3 février 2022 est contestable. Il maintient par ailleurs l'argumentation développée dans son recours, il réaffirme que l'impôt aurait dû être perçu lors de la vente de 2007, et non en 2021, de telle sorte que le droit de taxer est prescrite. Il ajoute que le critère déterminant, à savoir celui du caractère exploitable du terrain à des fins agricoles, doit être examiné, de qui devrait amener au constat qu'il est nul dans le cas d'espèce. E. Les arguments développés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives seront discutés dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

1. Recevabilité Interjeté le 4 mai 2022 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal contre une décision sur réclamation du 1er avril 2022, notifiée le 4 avril 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 Tribunal cantonal TC Page 5 de 12 cantonale du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA; RSF 635.6.1) et 79 à 81 du code cantonal du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Le recours est en conséquence recevable.

2. Questions litigieuses Sont d'abord litigieuses, la qualification d'une partie de l'article bbb RF de la Commune de C. _____ en tant que « terrain productif », ainsi que la question de savoir si l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole aurait déjà dû être prélevé lors de la vente de 2007, de telle sorte que le droit de taxer serait périmé. En fonction des réponses données à ces deux premières questions, il conviendra d'examiner la problématique du prélèvement de l'impôt lorsque, comme en l'espèce, l'immeuble est constitué en parts de copropriété par étages qui font l'objet de ventes successives.

3. Règles relatives à l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole

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). Selon l'art. 4 al. 1 LIAA, est considéré comme aliénation tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou une part de copropriété d'un terrain. 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. Dans la même ligne, l'art. 4 al. 2 LIAA ajoute que tout acte juridique qui a pour effet de modifier ou liquider une propriété commune est assimilé à un acte d'aliénation. Enfin, l'art. 4 al. 3 LIAA indique qu'il en va de même de la constitution en faveur d'un tiers d'un droit de superficie, d'un droit d'exploitation de la substance d'un terrain, notamment les mines, les carrières, les gravières et les tourbières, ou de la cession de tels droits constitués en faveur du propriétaire. A teneur de l'art. 5 LIAA, l'aliénateur est le débiteur de l'impôt. 3.2. 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). Tribunal cantonal TC Page 6 de 12 3.3. 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). 4. Qualification de l'immeuble comme terrain productif 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 question soit exploitable à des fins agricoles, peu importe qu'il fasse effectivement l'objet ou non d'une telle exploitation au moment déterminant (arrêts TC FR 604 2022 24 du 11 juillet 2022 consid. 4.1, 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 (arrêts TC FR 604 2022 24 du 11 juillet 2022 consid. 4.1, 604 2018 55 du 12 avril 2019 consid. 3.1.3 et les références). 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 (arrêts TC FR 604 2022 24 du 11 juillet 2022 consid. 4.2, 604 2018 55 du 12 avril 2019 consid. 4.2 et les références). 4.3. En l'espèce, le recourant allègue que l'article bbb est situé en zone résidentielle de moyenne densité A, qu'il est intégré dans un quartier délimité par une route communale et qu'il jouxte une villa. Il ajoute que la parcelle en cause constitue un jardin d'agrément de petite taille, respectivement un terrain d'aisance dans le prolongement de la terrasse de l'habitation existante. Il relève encore qu'un long mur en pierre longe la route ce qui empêcherait d'exploiter le terrain, notamment car aucune machine agricole ne pourrait y avoir accès. Pour ces motifs, la parcelle en question n'est selon lui pas un terrain productif au sens de l'art. 3 LIAA. Le recourant ne peut pas être suivi. Le fait que le terrain soit situé dans une zone résidentielle ne lui enlève pas ses propriétés naturelles. Le caractère agricole d'un terrain, plus spécifiquement la possibilité de l'utiliser à des fins agricoles, ne disparaît pas par le simple fait qu'une parcelle est attribuée à une certaine zone ou intégré dans un quartier d'habitations (voir consid. 4.2). Ainsi, le constat que la parcelle en question se situe

dans une zone d'ores et déjà largement construite permet tout au plus d'établir que les terrains alentours ont d'ores et déjà été soustraits à l'aire agricole. Tribunal cantonal TC Page 7 de 12 Par ailleurs, comme l'autorité intimée le souligne à juste titre, la partie non construite décrite comme jardin ne se situe pas autour de l'habitation existante, mais pour majeure partie au sud de ce bâtiment. Cette partie non construite n'est pas aménagée, mais laissée sous forme de pré. Elle est en outre proche d'un terrain effectivement exploité à des fins agricoles, dont elle est uniquement séparée par la route communale. L'argument du recourant concernant le mur de pierre n'est pas non plus pertinent, dans la mesure où il n'empêche pas l'accès à la parcelle, notamment depuis la route communale. Enfin, la surface de 702 m² n'est pas négligeable. Elle est en tout cas suffisante pour permettre l'exercice d'une activité agricole, par exemple pour y cultiver des fruits ou y laisser paître des animaux. Compte tenu de ses caractéristiques, c'est dès lors à bon droit que le Registre foncier a retenu que la partie de 702 m² de l'article bbb RF de la Commune de C. _____, constituant un pré libre de toute construction, est adaptée à un usage agricole et peut être qualifiée de terrain productif au sens de l'art. 3 LIAA et de la jurisprudence. Le recours est en conséquence rejeté sur ce point.

5. Eventuelle prescription du droit de taxer 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 2022 24 du 11 juillet 2022 consid. 5.1 et les références). 5.2. En l'espèce, le recourant allègue que le droit de taxer est prescrit en raison du fait que l'impôt n'a pas été prélevé lors de la vente du 31 mai 2007 par laquelle l'immeuble en question a été aliéné précédemment. Il affirme que la situation juridique de l'immeuble n'a subi aucune modification depuis cette vente. A cet égard, l'autorité intimée souligne à juste titre dans sa décision sur réclamation du 1er avril 2022 que lors de l'acte de vente de 2007, aucun indice sérieux ne pouvait l'amener à constater que l'immeuble article bbb allait être soustrait à l'aire agricole. En effet, cette parcelle, qui comportait certes une villa et un pré avec une route d'accès, était libre de toute autre construction et rien n'indiquait que la situation allait être modifiée à court ou moyen terme. Ce n'est que suite à l'échange de courriers entre les 9 et 11 mars 2021 que le Registre foncier a disposé d'un indice sérieux lui permettant de constater que la construction d'un nouveau bâtiment en propriété par étages sur la partie non encore construite de la parcelle allait entraîner une diminution de l'aire agricole. Par la suite, des tiers ont acquis des lots de la propriété par étage en question. La situation qui prévalait au moment de l'acte de vente de 2007 est ainsi fondamentalement différente du contexte dans lequel sont intervenues les ventes des différents lots de copropriété en date des 4 juin 2021, 7 juin 2021, 14 juillet 2021 et 18 août 2021. Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 Il en résulte qu'en l'absence de transfert de propriété antérieur qui aurait justifié la perception de l'impôt y relatif, le droit de taxer n'était pas prescrit au moment où la facture no mmm du 3 février 2022 a été émise. Le recours est en conséquence rejeté sur ce point également.

6. Prélèvement de l'impôt en cas de ventes successives de parts de copropriété par étages 6.1. Il a été vu ci-dessus que le fait générateur de l'impôt est l'aliénation de terrain productif – à savoir tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou une part de copropriété d'un tel terrain productif – lorsque cette aliénation a pour conséquence que ce terrain est soustrait de l'aire agricole. Il en résulte que dans le cas où un propriétaire cède une part de copropriété d'un immeuble constituant du

terrain productif, notamment en la vendant, avec pour conséquence que ce terrain est soustrait de l'aire agricole, il réalise le fait générateur de l'impôt. En sa qualité d'aliénateur, il doit dès lors s'en acquitter. Par ailleurs, l'impôt ainsi dû ne peut être prélevé qu'une fois, avec pour conséquence la prescription du droit de taxer en cas de défaut de prélèvement dans les cinq ans suivant l'aliénation déterminante. 6.2. Lorsque, comme en l'espèce, le propriétaire d'un immeuble sépare sa propriété en parts de copropriété constituées en propriété par étage, au sens de l'art. 712a du Code civil suisse du

E. 7.1

Compte tenu de l'issue de la procédure, en application des art. 131 et 133 CPJA, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice. L'avance de frais versée par le recourant, par CHF 800.-, lui est restituée. Tribunal cantonal TC Page 11 de 12

E. 7.2

Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité est mise à la charge de la ou des parties qui succombent. Quant au montant de l'indemnité, il est fixé selon le Tarif fribourgeois du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA, RSF 150.12). Selon l'art. 8 al. 1 Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. 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, qui obtient gain de cause, a droit à une indemnité de partie. Son mandataire a produit une liste d'opérations comprenant toutefois également celles relatives à la procédure de réclamation qui ne donnent pas lieu à indemnisation (arrêt TC FR 601 2022 103 du

E. 10

décembre 1907 (CC; RS 210), selon un plan prévoyant la réalisation de plusieurs logements dans un bâtiment déjà existant et de plusieurs logements dans un autre bâtiment à réaliser sur une partie de l'immeuble qui a été définie ci-dessus comme terrain productif (voir consid. 4), il manifeste son intention de soustraire ce terrain productif à l'aire agricole (voir consid. 5.2). A défaut d'aliénation, la seule constitution d'une propriété par étage sur un terrain productif n'entraîne pas le prélèvement de l'impôt sur la diminution de l'aire agricole. Cela étant, comme il a été vu ci-dessus, dès le moment où le propriétaire des parts de la copropriété par étage constituée sur un terrain productif vend une de ses parts à un tiers, il effectue un acte d'aliénation qui génère la perception de l'impôt. 6.3. Quant à la base de calcul de l'impôt prélevé, il va de soi que dans les cas où l'aliénation déterminante ne porte que sur une quote-part du terrain productif concerné, voire comme en l'espèce sur une part de copropriété par étages constituée sur ce terrain, le prix payé pour l'acquisition de la part en question ne correspond pas à la valeur vénale de celui-ci. Dans un tel cas, en application de l'art. 8 al. 1, 2ème phrase, LIAA, la base de calcul est la valeur vénale du terrain. 6.4. Dans sa détermination du 19 août 2022 (voir partie en fait, let. D), le Registre foncier explique sa pratique selon laquelle, en cas d'aliénation portant sur une part de copropriété d'un terrain productif, il ne perçoit l'impôt « que sur la part de copropriété aliénée », se réservant le droit de percevoir à nouveau l'impôt sur les autres parts de

copropriété qui pourraient être aliénées par la suite. Il ajoute que « la taxation de l'entier du terrain » en d'aliénation d'une part de copropriété Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 conduirait à un résultat choquant, car l'aliénateur de cette seule quote-part devrait payer un impôt calculé sur la totalité de la valeur de l'immeuble. Cette pratique est problématique, notamment au regard des considérations suivantes. En premier lieu, elle n'est pas conforme à la règle selon laquelle l'impôt n'est prélevé qu'une fois (voir consid. 5.1). Sur ce point, le Registre foncier indique qu'il ne ressort selon lui ni de la loi, ni de la jurisprudence que l'aliénation d'une part de copropriété doit donner lieu à la taxation de l'entier du terrain. Il semble en déduire que l'impôt pourrait être prélevé à plusieurs reprises sur le même terrain, à concurrence de la valeur des parts de copropriété (par étage) vendues successivement, au fur et à mesure. En cela, il perd de vue que les critères légaux déterminants pour générer l'imposition sont l'existence d'un acte d'aliénation portant sur un terrain productif, ainsi que la soustraction de ce terrain à l'aire agricole. Si l'acte d'aliénation laisse prévoir une prochaine diminution de l'aire agricole, l'impôt doit être perçu. Cet acte peut être le fait d'un propriétaire unique, d'un (ou de plusieurs) copropriétaire(s) de quotes-parts ou de propriétaires communs, par exemple en cas de dissolution d'une communauté héréditaire (voir consid. 3.1; art. 4 al. 2 LIAA), de telle sorte que la question de savoir si l'ensemble de la propriété du terrain change de main n'est pas déterminante. Il en résulte que l'impôt doit être prélevé même dans les cas où l'aliénation ne porte que sur une part de la propriété du terrain en question, mais qu'il ne peut l'être qu'une fois. Deuxièmement, la pratique annoncée par le Registre foncier peut conduire à ce que l'impôt ne soit finalement pas perçu sur l'ensemble de la valeur vénale du terrain soustrait à l'aire agricole, notamment dans les cas où un propriétaire conserve pour lui-même certaines parts de copropriété par étage qu'il a constituées sur le terrain en question – ou ne les aliène que dans un deuxième temps, une fois le terrain construit. Or, une telle solution n'est pas conforme à la règle selon laquelle toute aliénation ou acte assimilé à une aliénation, au sens de l'art. 4 LIAA, donne lieu à la perception de l'impôt calculé sur la base du prix d'aliénation du terrain ou sur la base de la valeur vénale du terrain si le prix convenu ne correspond pas à la valeur de celle-ci. Troisièmement, plus spécifiquement dans le cas de ventes successives de parts de copropriété par étage dans le contexte d'une promotion immobilière, comme en l'espèce, il peut être admis selon l'expérience que le prix de vente de chaque part exprimée en millièmes n'est pas fixé proportionnellement, sur la seule base de la valeur du terrain non construit. D'autres facteurs peuvent entrer en considération, tels que les caractéristiques de chaque appartement à réaliser ou les droits exclusifs attribués à chaque part. Il en résulte que, même dans le cas où l'immeuble n'est pas encore construit au moment de la vente, le prix convenu pour chaque part ne peut pas servir de référence pour calculer la valeur vénale du terrain non construit. Par ailleurs, en cas de ventes de parts de copropriété par étages dans le contexte d'une promotion immobilière, en particulier lorsque les parts de copropriété sont superposées en étages d'un immeuble, l'impôt serait perçu plusieurs fois, chaque étage à tout le moins donnant lieu à la perception de l'impôt sur la surface complète du terrain. Enfin, s'agissant de l'argument selon lequel il serait choquant que l'aliénateur d'une seule quote-part de propriété doive payer un impôt calculé sur la totalité de la valeur de l'immeuble, sa portée doit être relativisée. En effet, dans de nombreux cas, comme en l'espèce, le même propriétaire détient l'ensemble des quotes-parts, de telle sorte qu'il n'est pas choquant de prélever l'impôt auprès de celui-ci lors de la première vente. Il faut ensuite relever que, en l'absence de tout indice de Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 soustraction à l'aire agricole par une construction, l'aliénation d'une quote-part de copropriété ne génère

pas le prélèvement de l'impôt. Enfin, dans l'hypothèse contraire où plusieurs copropriétaires ont l'intention de valoriser un terrain productif en vendant leur part en vue d'une construction ou en le construisant eux-mêmes, il va de soi qu'ils sont amenés à calculer les incidences financières de leurs choix. Rien ne les empêche de tenir également compte des conditions dans lesquelles l'impôt sur la diminution de l'aire agricole sera prélevé auprès de l'un ou de plusieurs d'entre eux. Il en résulte que la pratique du Registre foncier ne peut pas être validée. 6.5. Sur le vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le Registre foncier a prélevé l'impôt par décision du 7 octobre 2021 lors de la première vente d'une part de copropriété par étages (voir partie en fait, let. D ; deux décisions relatives aux deux premières ventes portant sur les lots nnn et ooo ont été rendues le même jour). En effet, il s'agissait d'un acte d'aliénation portant sur une part de copropriété (par étages) d'un terrain productif, entraînant une diminution de l'aire agricole, au sens des art. 3 al. 1 et 4 al. 1 LIAA. Toutefois, en constatant à cette occasion que cette vente était suffisante pour entraîner la diminution de l'aire agricole, il ne pouvait se limiter à prélever l'impôt en se référant au seul prix de vente convenu pour la part de copropriété par étages concernée. Au contraire, conformément à l'art. 8 al. 1 LIAA, il aurait dû examiner dans un premier temps si le prix d'aliénation de la part de copropriété pouvait servir de référence pour en déduire la valeur vénale du terrain productif soustrait à l'aire agricole, à savoir 702 m2 sur le total de 1551 m2 de l'immeuble constitué en propriété par étages, en partie déjà construit. Et, si tel n'était pas le cas, il aurait dû procéder à une estimation de la valeur vénale de ce terrain non construit de 702 m2. Quoi qu'il en soit, les taxations relatives aux deux premières ventes de parts de copropriété par étages sont entrées en force de chose décidée. Il n'y a dès lors pas lieu d'y revenir. Cela étant, en raison de ces décisions de taxation, il doit être constaté que l'impôt sur la diminution de l'aire agricole a déjà été prélevé à l'occasion des deux premières ventes en question portant sur les lots nnn et ooo de l'immeuble article bbb du Registre foncier (RF) de la Commune de C._____, constitué en copropriété par étages. En conséquence, conformément à la règle selon laquelle cet impôt n'est prélevé qu'une fois, il ne pouvait l'être à nouveau à l'occasion de la vente des lots ddd, kkk, ggg et iii. Pour ce seul motif, la décision sur réclamation du 1er avril 2022 doit être annulée, de même que la facture d'impôt no mmm du 3 février 2022 portant sur les lots ddd, kkk, ggg et iii de l'immeuble article bbb du Registre foncier (RF) de la Commune de C._____, constitué en copropriété par étages. Le recours sera admis dans ce sens. 7. Frais

E. 13

mars 2023 consid. 2). En prenant en considération les opérations à partir de la date du 4 avril 2022 correspondant à la prise de connaissance de la décision attaquée, il sera retenu 10 heures de travail. Cela représente CHF 2'500.- au tarif horaire de CHF 250.- prévu par l'art. 8 al. 1 Tarif JA. A cela s'ajoutent des débours estimés forfaitairement à CHF 100.-, et la TVA (7,7%) par CHF 200.20. Il se justifie ainsi d'allouer au recourant, en main de son mandataire, une indemnité globale de CHF 2'800.20, TVA comprise. Cette indemnité sera supportée par l'Etat de Fribourg. (dispositif en page suivante) Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 la Cour arrête : I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 1er avril 2022 et la facture d'impôt no mmm du 3 février 2022 sont annulées. II. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais versée par le recourant, par CHF 800.-, lui est restituée. III. Une indemnité de partie de CHF 2'800.20, TVA (7,7%) par CHF 200.20 comprise, est allouée au recourant pour ses dépens et versée en mains de son mandataire. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg. IV. Notification. Conformément aux art. 82ss 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 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 29 mars 2023/cpi/msu Le Président Le Greffier-stagiaire

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