

FR_GERICHTE 604 2023 104 vom 18. September 2025

FR Kantonsgericht, 2025-09-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_104

FR: FR_GERICHTE 604 2023 104 du 18 septembre 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2023 104 del 18 settembre 2025

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'était 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. jjj à CHF 413'000.-, soit une valeur de CHF 246.- par m² (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. jjj pouvait être estimée à CHF 370'000.- (dans son état en 2017, étant rappelé que sa surface a été réduite de 1'897 m² à 1'680 m² 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, F._____, était de nature à renverser la présomption légale selon

laquelle le prix convenu aurait équivalu 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 m² de

Tribunal cantonal TC Page 4 de 17 CHF 350.- en 2018 et de CHF 500.- en 2020, la forme de deux des parcelles vendues en 2018 et 2020 se rapprochant en 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. hhh et jjj, 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 a produit. E. Par un premier recours interjeté par son ancien mandataire le 26 août 2021 auprès du Tribunal cantonal, le recourant a contesté la décision sur réclamation du 29 juillet 2021 (cause 604 2021 107). La Cour fiscale a admis le recours par arrêt TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022. Pour l'essentiel, elle a retenu que le contrat de vente du 22 octobre 2019 avait été conclu entre personnes proches, ce qui avait pu avoir une influence sur le prix stipulé de CHF 138'200.-, de telle sorte que le recourant ne pouvait pas se prévaloir de la règle légale selon laquelle ce prix serait présumé correspondre à la valeur vénale de l'immeuble vendu. C'était dès lors à juste titre que le Registre foncier avait estimé la valeur vénale du terrain vendu en faisant appel à la Commission d'estimation des immeubles (CEIM) prévue par la loi (consid. 4.2). Elle a ensuite rappelé que lorsque la valeur vénale d'un immeuble ne pouvait pas être déduite du prix stipulé, elle devait en premier lieu être fixée par la méthode comparative, subsidiairement en se référant aux autres méthodes préconisées par le Manuel suisse de l'estimateur (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE], 5e éd. 2019, 2022 pour la version française) (consid. 4.3). Sur cette base, la Cour fiscale a constaté que la CEIM avait estimé la valeur vénale de l'art. jjj en appliquant la méthode des classes de situation, mais que plusieurs valeurs et chiffres principaux retenus dans le calcul n'étaient pas expliqués, de telle sorte qu'il était impossible de vérifier directement la pertinence de la valeur vénale de CHF 413'000.- retenue sur cette base. A cela s'ajoutait que selon la jurisprudence et le Manuel suisse de l'estimateur, la méthode des classes de situation devait être appliquée avec retenue pour estimer la valeur vénale d'une parcelle non-bâtie, de telle sorte que la méthode comparative devait lui être préférée. Après avoir écarté la méthode des classes de situation, la Cour fiscale a encore relevé que dans sa décision sur réclamation, puis dans ses observations, la Direction avait procédé à une estimation sur la base de valeurs comparatives qui aboutissait à un résultat proche de celui de l'estimation effectuée par la CEIM en appliquant une autre méthode. Cela étant, cette estimation ne permettait pas de vérifier si et dans quelle mesure, comme le postule la méthode de la valeur comparative directe, le résultat obtenu tenait compte d'éventuels avantages et désavantages par rapport aux immeubles utilisés à titre de comparaison. Dans ces conditions, le calcul proposé apparaissait plus comme une ébauche d'estimation qui aurait encore dû être affinée et vérifiée sous plusieurs angles et qui pouvait uniquement servir d'indication pour définir un ordre de grandeur dans lequel aurait pu se situer la valeur vénale de la parcelle en question, avec une marge d'erreur qui semblait importante. Finalement, relevant que tant les calculs effectués par la Direction que ceux effectués dans l'expertise proposée par le recourant ne pouvaient se substituer à l'estimation

qui devait être

Tribunal cantonal TC Page 5 de 17 effectuée, selon la loi, par la commission d'estimation compétente, la Cour fiscale annulé la décision attaquée. Elle a renvoyé le dossier à la Direction pour qu'elle s'adresse à nouveau à la CEIM en vue d'une nouvelle estimation de la valeur vénale de l'art. jij, en appliquant prioritairement la méthode comparative, voire, au besoin, en recourant à plusieurs méthodes d'estimation dont elle pondérerait le résultat (consid. 4.4). F. Dans son nouveau rapport d'estimation du 16 novembre 2022, la CEIM a arrêté la valeur vénale de l'art. jij à CHF 419'750.-, sur la base de la méthode comparative (voir dossier administratif onglet 24). Elle a mentionné sept transactions dans le même quartier. Trois d'entre elles datent de septembre 2012 (656 m² à CHF 200.- /m²), février 2013 (738 m² à CHF 200.-/m²) et août 2016 (965 m² à CHF 207.-/m²): elles ont été écartées car trop anciennes par rapport à la vente d'octobre 2019. Trois autres datent d'août 2020 (636 m², 682 m² et 746 m², correspondant à une vente en bloc au prix de CHF 500.- /m²): elles ont été écartées car postérieures de dix mois à la vente d'octobre 2019, vu le contexte de forte augmentation de la demande de villas individuelles et de terrains à bâtir suite à la crise sanitaire et vu la géométrie des parcelles permettant un développement et une valorisation facilitée. Ainsi, seule une transaction réalisée en août 2018 (694 m² à CHF 350.-/m²) a été retenue comme valeur de comparaison pertinente: dans son analyse, la CEIM relève que la parcelle concernée a été acquise 14 mois avant la vente d'octobre 2019 et qu'elle est également située en zone résidentielle à faible densité, à une distance de 140 mètres de la parcelle à estimer. En appliquant ce prix de CHF 350.-/m² à la surface de celle-ci, sa valeur serait de CHF 588'000.-. La CEIM en déduit toutefois des montants de CHF 71'750.- (pour tenir compte de la surface de 410 m² destinée au chemin d'accès, dont la valeur est réduite de moitié: 410 m² x CHF 175.-/m²), CHF 35'000.- (pour tenir compte d'une surface de 200 m² difficilement constructible en pointe de la parcelle, dont la valeur est réduite de moitié: 200 m² x CHF 175.-/m²) et CHF 61'500.- (coût de construction du chemin d'accès), pour obtenir le montant de CHF 419'750.-. G. Le recourant s'est déterminé sur cette nouvelle estimation le 10 février 2023 (voir dossier administratif onglet 27). Il l'a contestée sur la forme, au motif que trois des quatre membres de la CEIM étaient les mêmes personnes qui s'étaient déjà prononcées en 2020. Il l'a également critiquée sur le fond. A cet égard, il a notamment relevé que l'estimation prenait finalement comme base de comparaison une seule vente, sans préciser les raisons qui permettaient d'en déduire un niveau général de prix. Il a ajouté que l'ampleur des déductions opérées pour les surfaces du chemin d'accès et en pointe de parcelle n'était pas expliquée. Il en allait de même de l'évaluation du coût de construction du chemin d'accès. A l'appui de sa détermination du 10 février 2023, le recourant a également produit une étude d'implantation et de constructibilité de la parcelle, effectuée par un géomètre, ainsi qu'une « mise à jour » du 31 janvier 2023 de l'expertise privée de décembre 2019. Il en a déduit l'existence de différences manifestes avec la parcelle dont la vente avait servi de point de comparaison pour l'estimation effectuée par la CEIM.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 17 Par courrier du 26 juin 2023, à la demande de la Direction des finances, la CEIM a donné des explications complémentaires relatives à son estimation du 10 février 2023, dont elle a confirmé le résultat (voir dossier administratif, onglet 29). Par détermination du 14 juillet 2023, le recourant a maintenu et développé ses critiques sur les différents calculs effectués par la CEIM. Il a réitéré sa proposition de faire évaluer la parcelle litigieuse par un expert. H. Par nouvelle décision sur réclamation du 22

août 2023, remplaçant celle du 29 juillet 2021 (voir ci-dessus let. D) annulée sur recours par arrêt TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022 (voir ci-dessus let. E), la Direction des finances a fixé les droits de mutation dus par le recourant, sur la base de la valeur vénale de CHF 419'750.- ressortant de l'estimation du 16 novembre 2022 de la CEIM, au montant de CHF 12'592.50 (CHF 419'750.- x 1.5% + CHF 419'750 x 1.5% pour les centimes additionnels communaux). Sur la forme, elle a confirmé l'impartialité des quatre membres formant la composition de la CEIM pour l'estimation du 16 novembre 2022. Elle a également rejeté la demande d'expertise indépendante, au motif que la CEIM était « l'autorité » habilitée à procéder à l'estimation selon la législation applicable. Sur le fond, elle a détaillé les raisons qui l'ont conduite à retenir le prix de CHF 350.-/m2 comme base pour l'estimation. Répondant aux griefs du recourant, elle a par ailleurs maintenu que le potentiel constructible de la parcelle était entièrement utilisable, que les déductions opérées pour les surfaces du chemin d'accès et en pointe de parcelle étaient justifiées objectivement et que le coût de construction retenu pour le chemin d'accès s'inscrivait même dans la « fourchette haute » des frais usuellement admis pour ce genre d'ouvrage. Elle a encore indiqué que les chiffres ressortant de la mise à jour du 31 janvier 2023 de l'expertise privée de décembre 2019 ne pouvaient être repris, en expliquant ses motifs. Elle a finalement constaté pour l'essentiel que, dans son résultat, la valeur vénale retenue correspondait à un prix de CHF 250.-/m2 prenant correctement et raisonnablement en considération les désavantages de la parcelle litigieuse (chemin d'accès et pointe sud). I. Par recours interjeté par son ancien mandataire le 21 septembre 2023 auprès du Tribunal cantonal, le recourant conteste la nouvelle décision sur réclamation du 22 août 2023 (cause 604 2023 104). Il conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée et au constat que le prix de vente de CHF 138'200.- correspond au prix du marché. A cette fin, il requiert l'audition de l'auteur de l'expertise privée de décembre 2019, mise à jour le 31 janvier 2023, ainsi que celle d'un autre spécialiste du domaine immobilier qui a établi à sa demande une nouvelle expertise qu'il joint à son recours. Il demande également qu'une expertise immobilière indépendante soit ordonnée. A l'appui de ses conclusions, il continue à contester l'impartialité de la CEIM, au motif que trois de ses quatre membres s'étaient déjà prononcés antérieurement. Il maintient également ses critiques quant au fond de l'estimation effectuée par celle-ci le 10 février 2023. A cet égard, il répète notamment que l'estimation prend finalement comme base de comparaison une seule vente portant sur une parcelle ne présentant pas les mêmes particularités. Se référant également à la nouvelle expertise qu'il a sollicitée, il ajoute que le potentiel constructible retenu par la CEIM a été largement surestimé et qu'en l'absence d'un nombre suffisant de valeurs de comparaison, la méthode du calcul rétroactif à partir du prix de vente aurait notamment dû être privilégiée. Enfin, il reproche une nouvelle

Tribunal cantonal TC Page 7 de 17 fois à la Direction des finances de n'avoir pas du tout tenu compte du prix d'acquisition de la parcelle en 2013, certes lors d'une vente aux enchères publiques, mais en présence de douze acquéreurs potentiels. Dans ses observations du 10 novembre 2023, la Direction des finances conclut au rejet du recours. Elle relève notamment que l'estimation de la CEIM se base sur un prix de référence de CHF 350.- /m2 correspondant à la vente d'une autre parcelle et que les différences avec celle-ci ont été prises en compte par le biais de déductions. Elle ajoute qu'elle a également procédé à une estimation selon la méthode des classes de situation et que la valeur obtenue était quasiment identique au résultat obtenu par la méthode comparative (écart négligeable de CHF 4.-/m2 ou 1.1%). Dans un second échange d'écritures, les parties campent sur leurs positions. Le

24 juin 2024, l'ancien mandataire du recourant annonce la révocation de son mandat. Par courrier du 15 novembre 2024, faisant suite à des entretiens téléphoniques entre les parties et le Président de la Cour fiscale, le recourant indique qu'il maintient son recours, que la Direction des finances a refusé son offre de négociation et qu'il reste ouvert à toute proposition de règlement. J. Par ordonnance d'expertise du 12 décembre 2024, le Président de la Cour fiscale désigne K. _____, Directeur de L. _____ Sàrl, en qualité d'expert pour procéder à l'estimation de la valeur vénale (marchande) de l'immeuble en cause, au moment de sa vente en octobre 2019. Il précise que l'expert devra appliquer prioritairement la méthode comparative, voire, au besoin, recourir à plusieurs méthodes dont il pondérera le résultat. L'avance des frais d'expertise, par CHF 4'000.- a été versée dans le délai imparti. Le 24 janvier 2025, l'expert produit son rapport d'expertise. Il y fait notamment état d'une valeur du terrain en 2019 par la méthode comparative estimée à CHF 411'600.- (ou CHF 245.-/m²). Vu les résultats très divergents des méthodes d'analyse basés sur un postulat identique, il propose toutefois de retenir une valeur mixte pondérée de CHF 579'600.- (ou CHF 345.-/m²) tenant compte de la valeur du terrain par comparaison (CHF 411'600.-) et de la valeur admissible du terrain par la méthode de mise en valeur, estimée à CHF 635'000.-. Le 3 février 2025, la Direction des finances se réfère à l'expertise en indiquant qu'elle n'appelle aucune remarque de sa part. Elle part de l'idée que la valeur estimée par l'expert devrait déboucher sur une reformatio in pejus, à savoir une modification au détriment du recourant. Elle relève par ailleurs que la valeur par la méthode comparative de CHF 411'600.- qui a été retenue par l'expert pour aboutir à la valeur mixte de CHF 579'600.- est quasiment identique à celle de CHF 419'750.- prise en considération dans la décision contestée. Se déterminant à son tour le 6 mai 2025, puis le 9 mai 2025, le recourant conteste la valeur retenue par l'expert. Il indique d'abord que la prise en compte d'une estimation selon la méthode de la mise en valeur, sur la base de la construction d'un immeuble de quatre ou cinq logements, repose sur des projections irréalistes. Il formule ensuite plusieurs critiques concrètes, reprochant en particulier à l'expert d'avoir omis des éléments clé ayant un impact direct sur la valeur du bien, d'avoir inclus à tort la voie d'accès dans la surface de terrain déterminante et d'avoir valorisé la voie d'accès alors qu'elle constitue un coût pur. Sur cette base, se référant à une évaluation effectuée par un spécialiste de l'immobilier, fondée sur la même méthode que celle appliquée par l'expertise mais corrigée, il propose de fixer la valeur du terrain à CHF 144'766.-, valeur qui serait la plus fidèle au contexte réel. A titre de proposition de conciliation, il mentionne une valorisation arrêtée entre CHF 250'000.- et

Tribunal cantonal TC Page 8 de 17 CHF 280'000.-. Il demande par ailleurs que les frais de justice et ses dépens soient mis à la charge de l'autorité intimée. Par courrier du 15 mai 2025, la Direction des finances maintient sa position en précisant qu'elle ne donnera aucune suite à la proposition de conciliation du recourant. Le 19 mai 2025, le recourant se détermine une nouvelle fois en demandant la fixation d'une valeur vénale conforme à la réalité du terrain, prenant en considération les contraintes concrètes qui en limitent la mise en valeur, ainsi que les erreurs manifestes qui entachent selon lui l'expertise judiciaire. Cette dernière détermination a été transmise à la Direction des finances pour information.

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 21 septembre 2023 contre la nouvelle décision sur réclamation du

E. 22

al. 1 LDMG). 2.2. 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. 3. Principes et méthodes de calcul de la valeur vénale en tant que base de calcul des droits de mutation 3.1. 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 bénéfice (voir not. arrêts de principe 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), 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 (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

Tribunal cantonal TC Page 10 de 17 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 (arrêt TC FR 4F 1998 159 précité consid. 2d; voir également arrêt de renvoi TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022 consid. 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. 3.2. 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 (ou méthode des valeurs comparatives).

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], 5e éd. 2019) peuvent être appliquées lorsque ni des chiffres de comparaison, ni le prix de revient ne sont connus (voir arrêts TC FR 604 2021 93 du 17 décembre 2021 consid. 2.2.1, 604 2018 83 du 28 mai 2019 consid. 3.2; dans le même sens, voir arrêt TF 5A_985/2022 du 28 septembre 2023 consid. 3.3.2 et les références). Dans sa version publiée en 2019, le Manuel suisse de l'estimateur relève que le pluralisme des méthodes d'évaluation offre de bonnes conditions pour un traitement approprié des divers types de biens et des problématiques parfois très différentes. Sous l'angle des motifs d'acquisition d'un bien immobilier, cela permet de considérer que les attentes diverses quant à l'utilisation et au rendement du bien ne sont pas prises en compte de la même manière par les différentes méthodes d'évaluation. A cette diversité d'attentes s'ajoute encore le fait que divers prétendants peuvent, dans des circonstances et conditions normales, payer un prix différent selon leur propre appréciation pour un même bien-fonds, de telle sorte qu'il n'y a pas de valeur marchande « véritable » ou unique (voir p. 83, 93). Pour évaluer les terrains non bâtis, le Manuel suisse de l'estimateur retient principalement deux méthodes seulement, à savoir celle de la valeur comparative directe et celle de la valeur résiduelle. Il considère comme partiellement appropriée une troisième méthode, celle de la valeur selon les classes de situation (voir p. 94). 3.3. La méthode des valeurs comparatives – ou méthode comparative – consiste à déterminer la valeur marchande d'un bien à évaluer 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'évaluation) et de l'importance des écarts entre les caractéristiques des biens à comparer influençant la valeur et celles du bien à évaluer. Lorsque les caractéristiques du bien influençant la valeur du bien à comparer correspondent aux caractéristiques du bien à évaluer, on parle de comparaison directe. Lorsque les caractéristiques déterminant la valeur ne correspondent pas, des méthodes indirectes sont appliquées (voir Manuel suisse de l'estimateur p. 85, 100).

Tribunal cantonal TC Page 11 de 17 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 petit nombre d'objets de comparaison justifie déjà son application, dans la mesure où 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 par des suppléments ou des réductions du prix de comparaison. 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, mais il reste possible de prendre en considération un immeuble de comparaison situé dans un autre quartier, voire une autre commune si ses caractéristiques sont pour le reste similaires. 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 ATF 122 I 168 consid. 3a; arrêt TF 1C_704/2024 du 13 mai 2025 consid. 4.2, 4.3 et les références; arrêt TC FR 604 2020 19 du 17 novembre 2020 consid. 4.4.1 et la référence).

3.4. Selon la pratique, la méthode de la valeur résiduelle est un modèle d'évaluation du terrain particulièrement utilisé en l'absence de valeurs comparables appropriées. La valeur d'un terrain constructible est alors dérivée de la valeur obtenue pour une construction réalisable et conforme à la zone. Le montant de la différence de cette valeur « planifiée » moins les coûts de développement et de fabrication de la construction doit finalement être déduit de la valeur recherchée du terrain. Il s'agit en fait d'une valeur du terrain calculée ou « planifiée », fortement imprégnée des réflexions sur le rendement (voir Manuel suisse de l'estimateur, p. 190). Simplifiée, la valeur du terrain se calcule de la manière suivante: valeur du terrain = valeur marchande de la construction hypothétique planifiée – coûts de construction et de développement (éventuel profit inclus). La valeur de la construction hypothétique peut être déterminée au moyen de la méthode comparative (p. ex. pour la propriété par étages) ou de la méthode de la valeur de rendement (p. ex. pour les logements locatifs) sur la base d'un concept d'utilisation réalisable et conforme à la zone pour le terrain évalué. Les coûts de construction et de développement correspondent essentiellement à la somme des coûts de construction neuve, des coûts de

Tribunal cantonal TC Page 12 de 17 développement et de commercialisation éventuels ainsi que du profit escompté (voir Manuel suisse de l'estimateur, p. 190). La méthode de la valeur résiduelle convient moins pour le calcul de la valeur marchande ordinaire, mais beaucoup plus comme base de décision d'investissement (voir Manuel suisse de l'estimateur, p. 190). Le Tribunal fédéral a par ailleurs relevé que cette méthode se fonde essentiellement – comme la méthode de la valeur selon les classes de situation (ci-dessous consid. 3.5) – sur de simples hypothèses et sur des valeurs de départ qu'il suffit de réduire ou d'augmenter légèrement pour influencer presque librement le résultat de l'estimation, de telle sorte qu'elles comportent une forte part d'incertitude (voir ATF 122 I 168 consid. 3a et les références; arrêt TF précité 1C_704/2024 du 13 mai 2025 consid. 3.2). Contrairement à ce qui semble ressortir du Manuel suisse de l'estimateur (voir p. 190, note de bas de page 166), l'application de cette méthode a été admise au moins de façon isolée par la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir p. ex. arrêt TF 7B.208/2004 du 13 décembre 2004

consid. 2.2). Cela étant, il ressort clairement de sa jurisprudence la plus récente qu'elle ne peut être utilisée qu'à titre très subsidiaire, dans les cas où il n'existe pas de chiffre de comparaison utilisable (voir arrêt TF précité 1C_704/2024 du 13 mai 2025 consid. 4.3, 4.4).

3.5. La méthode de la valeur selon les classes de situation se base quant à elle 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 (Manuel suisse de l'estimateur, p. 193).

4. Application de la méthode comparative 4.1. En l'espèce, il a déjà été constaté dans l'arrêt de renvoi TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022 que le contrat de vente du 22 octobre 2019 avait été conclu entre personnes proches, ce qui avait pu avoir une influence sur le prix stipulé de CHF 138'200.-, de telle sorte que le recourant ne pouvait pas se prévaloir de la règle légale selon laquelle ce prix serait présumé correspondre à la valeur vénale de l'immeuble vendu. C'était dès lors à juste titre que le Registre foncier avait estimé la valeur vénale du terrain vendu en faisant appel à la commission d'estimation des immeubles (CEIM) prévue par la loi. Dans le même arrêt, la Cour fiscale a considéré que la première estimation de la CEIM, basée sur la méthode des classes de situation ne pouvait être suivie, que la valeur vénale fixée à CHF 413'000.- ne pouvait dès lors pas être confirmée et que la CEIM devait être invitée à procéder à une nouvelle estimation en appliquant prioritairement la méthode comparative, voire, au besoin, en recourant à plusieurs méthodes d'estimation dont elle pondérerait le résultat (voir partie en fait, let. E). Sur cette base, la CEIM a effectué une nouvelle estimation fondée sur la méthode comparative, arrêtant la valeur vénale à CHF 419'750.-. A cet égard, il est relevé à titre préjudiciel que, contrairement à ce que semble soutenir le recourant, le fait que des membres de la CEIM aient déjà participé à la précédente évaluation de l'immeuble en question ne permet pas d'en conclure qu'ils ne disposaient plus de l'impartialité nécessaire pour procéder à une nouvelle estimation selon la méthode préconisée dans l'arrêt de renvoi précité. Procédant à un premier examen de cette estimation, tenant également compte des avis des parties formulés tant dans la procédure administrative qu'en procédure de recours (voir partie en fait, let. F à J), le Président de la Cour, délégué à l'instruction, a constaté qu'elle ne suffisait pas pour

Tribunal cantonal TC Page 13 de 17 déterminer la valeur vénale de l'immeuble en question. Plus spécifiquement, le nouveau calcul effectué par la CEIM s'appuyait sur une seule valeur de comparaison pertinente et se référait à plusieurs éléments difficilement vérifiables. Il a ensuite été ordonné une expertise qui a fait ressortir une valeur vénale pondérée de CHF 579'600.- prenant en considération la valeur du terrain estimée selon la méthode comparative, soit CHF 411'600.-, et la valeur admissible du terrain par la méthode de mise en valeur (similaire à la méthode de la valeur résiduelle), estimée à CHF 635'000.-.

4.2. A teneur de l'expertise, la valeur vénale de la parcelle selon la seule méthode comparative peut être estimée à CHF 411'600.- sur la base d'un prix de CHF 245.-/m². Ledit prix prend en considération un prix de référence de CHF 360.-/m² et une moins-value de 31.8% liée à des droits de bâtir réduits et appliqué à l'ensemble de la surface de 1680 m². Cette valeur vénale est très proche de celle de 419'750.- fixée par la CEIM dans sa seconde estimation fondée sur la méthode comparative, correspondant finalement à un prix moyen arrondi de CHF 250.-/m². Ledit prix est obtenu en appliquant un prix de référence de CHF 350.-/m² à l'ensemble de la surface de 1680 m², avant d'opérer des déductions correspondant à des moins-values de CHF 71'750.- (surface de 410 m² destinée au chemin d'accès, dont la valeur est réduite de moitié: 410 m² x CHF 175.-/m²), CHF 35'000.- (surface de 200 m² difficilement constructible en pointe de la parcelle, dont la valeur est réduite de moitié: 200

m² x CHF 175.-/m²) et CHF 61'500.- (coût de construction du chemin d'accès). 4.3. Il ressort de l'expertise que pour appliquer la méthode comparative, l'expert se réfère aux valeurs de quatre parcelles fixées pour 2018 à CHF 350.-/m², CHF 380.-/m², CHF 350.-/m² et CHF 375.-/m² pour des surfaces respectives de 800 m² (entourée de villas individuelles), 1400 m² (entourée de villas individuelles), 880 m² (limitrophe à une zone d'activités) et 900 m² (entourée de villas individuelles). L'expert indique que ces valeurs ressortent des statistiques qui sont tenues depuis 1996 par le bureau d'expertises qu'il dirige et qui permettent de constater l'évolution des prix dans les communes en tenant compte du type de zone à bâtir. Il en déduit un prix moyen arrondi vers le bas de CHF 360.-/m² pour du terrain à bâtir situé en zone résidentielle à faible densité dont le potentiel de construction peut être réalisé sans contrainte (p. ex. chemin d'accès). Il indique ensuite que l'évolution de l'indice des prix à la consommation entre 2018 et 2019 est inférieur à 1%, de telle sorte qu'il n'adapte pas le prix de référence sur cette base. Certes, l'expert ne précise pas expressément si les quatre valeurs qu'il prend comme référence correspondent toutes à des ventes effectives ou si elles correspondent à des estimations. Il peut toutefois être relevé à cet égard que le prix de référence de CHF 360.-/m² qu'il retient est très proche de celui de CHF 350.-/m² résultant de la transaction réalisée en août 2018 (694 m² à CHF 350.-/m²) considérée comme déterminante par la CEIM dans sa seconde estimation. La vente en question portait par ailleurs aussi sur une parcelle située en zone résidentielle à faible densité, dans le même quartier que la parcelle litigieuse, et elle a été effectuée 14 mois avant la vente d'octobre 2019, dans un contexte de tendance haussière du marché. Ces éléments conduisent dès lors à confirmer le prix de référence de CHF 360.-/m² retenu par l'expert pour du terrain à bâtir situé en zone résidentielle à faible densité dont le potentiel de construction peut être réalisé sans contrainte. Cela correspond à une valeur de comparaison totale de CHF 604'800.- pour la parcelle en question (surface totale de 1680 m² x CHF 360.-/m²).

Tribunal cantonal TC Page 14 de 17 4.4. Afin de tenir compte des contraintes limitant le potentiel de construction de la parcelle litigieuse, l'expert opère ensuite sur la valeur de référence de CHF 360.-/m² une déduction de 31.8% qu'il justifie sur la base d'un schéma, en démontrant qu'une densification totale n'est pas possible sur la parcelle en question, notamment en raison du chemin d'accès, mais qu'il est néanmoins possible d'y projeter une surface brute de plancher de 916 m², ce qui correspond à 68.2% des droits de bâtir autorisés en application de l'IBUS de 0.8 (1680 x 0.8 x 68.2% = 916 m²). Un tel calcul présente l'avantage de se fonder sur un facteur de moins-value objectif appliqué à l'ensemble de la parcelle, en prenant également en considération la valeur du terrain correspondant au chemin d'accès, qui n'est pas constructible mais qui ouvre des droits à bâtir. Il a par contre comme désavantage de déterminer la moins-value sur la seule base des possibilités maximales de construction, critère certes pertinent mais dont l'importance doit être relativisée lorsqu'il s'agit comme en l'espèce de calculer la valeur marchande ordinaire d'un terrain et non de fixer une valeur destinée à servir de base pour prendre une décision d'investissement (sur la distinction, voir ci-dessus consid. 3.4 en lien avec la méthode de la valeur résiduelle). A cela s'ajoute qu'il est difficile de déterminer si une telle moins-value fixée en pourcentage du prix de référence comprend déjà d'éventuelles moins-values effectives telles que celle liée au coût de construction d'un chemin d'accès. En effet, la valeur des droits à bâtir correspondant à la surface du chemin d'accès est susceptible de compenser ce coût de construction, mais le calcul opéré par l'expert ne permet pas de le confirmer. Cela étant, il peut être relevé que l'estimation opérée par l'expert et la seconde

estimation de la CEIM se fondent certes sur un calcul différent, mais qu'elles ne sont pas irréconciliables. Premièrement, il a été vu ci-dessus que les prix de référence retenus comme base de calcul sont très proches. Deuxièmement, tant l'expert que la CEIM constatent que la parcelle en question présente des particularités – s'agissant de son accès et de sa forme en pointe – qui justifient une correction à la baisse du prix de comparaison. La différence entre les deux estimations réside sous cet angle dans la façon de calculer cette moins-value. L'expert l'envisage sous l'angle de la réduction des possibilités d'utilisation de l'ensemble de la surface, qu'il estime à 31.8% par rapport à une parcelle plus conventionnelle, alors que la CEIM distingue trois éléments de moins-value, à savoir une réduction de moitié de la valeur d'une surface de 410 m² destinée au chemin d'accès, une réduction de moitié de la valeur d'une surface de 200 m² en pointe de parcelle, ainsi que le coût du chemin d'accès. Ces approches certes distinctes sont toutes deux basées sur des critères objectifs et des chiffres qui ne dépendent pas de la seule appréciation des experts. Elles aboutissent à une moins-value pour l'ensemble de la parcelle d'environ CHF 114./m² (soit environ CHF 192'000.- en suivant le calcul de l'expertise et d'environ CHF 100./m² (soit environ CHF 168'000.-), soit une différence de 14% qui n'est certes pas négligeable, mais qui permet de dégager un certain ordre de grandeur. 4.5. La Cour rappelle à ce stade que dans la décision attaquée, la Direction des finances a retenu une valeur vénale de CHF 419'750.- fixée par la CEIM dans sa seconde estimation fondée sur la méthode comparative. Elle relève qu'en prenant en considération la valeur de comparaison totale de CHF 604'800.- calculée ci-dessus au prix de référence de CHF 360./m² pour la parcelle en question, cette estimation de la valeur vénale à CHF 419'750.- correspond à une moins-value d'environ

Tribunal cantonal TC Page 15 de 17 CHF 185'000.- (CHF 604'800.- – CHF 419'750.-), soit environ CHF 11./m² (CHF 185'000.- / 1'680 m²). Une telle moins-value permet de prendre en considération de façon adéquate les désavantages liés à la difficulté de construire la surface en pointe de parcelle (environ 200 m²) et la nécessité de dédier une partie de la parcelle au chemin d'accès (410 m²). En effet, en réduisant la valeur de ces deux surfaces de moitié, ce qui tient compte du fait qu'elles peuvent être prises en considération dans le calcul de l'IBUS, ces désavantages représentent une moins-value de CHF 109'800.- (610 m² x CHF 180.-), ce qui laisse un montant de CHF 75'000.- pour le coût supplémentaire du chemin d'accès par rapport à celui d'une parcelle plus ordinaire. Il est encore relevé à cet égard que le recourant lui-même a fait état dans sa détermination du 6 mai 2025 d'un coût d'environ CHF 80'000.- pour la réalisation d'une telle route d'accès, en produisant un devis pour un montant de CHF 78'883.90. La nouvelle offre transmise le 9 mai 2025 à laquelle il se réfère désormais, faisant état d'un montant de CHF 179'000.- hors TVA paraît dès lors largement surestimée. Il est par ailleurs constaté que cette moins-value de CHF 185'000.- diffère de peu de celle de CHF 192'000.- retenue dans l'expertise. Quant aux critiques formulées par le recourant à l'égard de l'expertise, notamment dans sa détermination du 6 mai 2025, elles ne remettent pas en cause cette appréciation. En effet, d'une part, elles portent sur des spécificités liées à l'environnement dans lequel se trouve la parcelle, à savoir l'éventualité de fouilles archéologiques, la fermeture d'une école, le taux d'imposition communale, la vue, l'exposition aux nuisances et au vent, ainsi que la position par rapport aux commodités et aux accès routiers. Or, la méthode d'évaluation comparative a justement pour but de prendre en considération au plus juste ces circonstances, en se référant au prix de vente d'immeubles situés dans le même environnement. D'autre part, elles se concentrent sur la question du potentiel de densification et de la surface de plancher des

logements qui pourraient être construits, alors que les valeurs retenues sur la base de la méthode comparative par la CEIM et l'expert judiciaire se fondent plutôt sur un prix de comparaison et sur une estimation de la moins-value liée aux particularités de la parcelle (réduction du prix au m² pour le chemin d'accès et la surface en pointe de parcelle et pour le coût du chemin d'accès). 4.6. Il en résulte que sur la base de l'ensemble des éléments du dossier, la valeur vénale de CHF 419'750.-, fixée dans la décision attaquée sur la base de la valeur comparative, peut être confirmée. En particulier, vu la jurisprudence privilégiant la méthode comparative, il n'y a pas lieu de remettre en question la valeur obtenue selon cette méthode en la pondérant avec une valeur obtenue selon la méthode de la valeur résiduelle, comme le propose l'expert. Cela se justifie d'autant moins en l'espèce que cette méthode alternative, qui comporte une forte part d'incertitude et qui est plus adaptée lorsqu'il s'agit d'effectuer un calcul d'opportunité d'investissement (voir ci-dessus consid. 3.4.) conduirait à une reformatio in pejus significative. Or, vu la marge d'appréciation liée à la nature même de la démarche d'estimation de la valeur d'un immeuble, une telle modification de la décision attaquée au détriment du recourant ne se justifierait pas au regard des circonstances du cas particulier.

Tribunal cantonal TC Page 16 de 17 5. Sort du recours, frais de procédure et indemnité de partie 5.1. La confirmation de la valeur vénale de CHF 419'750.- fixée dans la décision attaquée conduit au rejet du recours et à la confirmation de celle-ci. 5.2. Selon l'art. 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie recourante qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative [Tarif JA; RSF 150.12]). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu le sort du recours, des frais de procédure, fixés au montant de CHF 4'663.65 (émolument de CHF 800.-; frais d'expertise de CHF 3'863.65), sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur les avances de frais de CHF 4'800.- au total. Le solde de CHF 136.35 lui sera restitué. 5.3. Par ailleurs, il n'est pas alloué d'indemnité de partie au recourant qui n'a pas obtenu gain de cause (art. 137 al. 1 CPJA). (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 17 de 17 la Cour arrête : I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation 22 août 2023 est confirmée. II. Des frais de procédure de CHF 4'663.65 (émolument de CHF 800.-; frais d'expertise de CHF 3'863.65), sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur les avances de frais de CHF 4'800.- au total. Le solde de CHF 136.35 est restitué au recourant. III. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. 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 18 septembre 2025/msu Le Président La Greffière

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