

FR_GERICHTE 604 2023 51 vom 5. Februar 2025

FR Kantonsgericht, 2025-02-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_51

FR: FR_GERICHTE 604 2023 51 du 5 février 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2023 51 del 5 febbraio 2025

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Grundstückgewinnsteuer

Erwägungen

E. 16

avril 2024 rejetant sa demande d'accès au dossier fiscal relatif à l'impôt sur les gains immobiliers (cause 604 2024 77). Statuant sur ce recours par arrêt séparé de ce jour, la Cour fiscale l'a déclaré irrecevable, à défaut de préjudice irréparable dont pouvait se prévaloir la société recourante. G. Par décision sur réclamation du 28 mars 2023 de son Conseil communal relative à l'impôt communal sur les gains immobiliers, la Commune a rejeté la réclamation en tant qu'elle portait sur sa décision du 14 février 2023 constatant l'existence d'hypothèques légales sur les articles fff et ggg RF B._____. Elle a par ailleurs déclaré la réclamation irrecevable – pour cause de tardiveté – en tant qu'elle visait la facture du 1er février 2023 relative à l'impôt communal sur les gains immobiliers dû par E._____. H. Par recours du 1er mai 2023 adressé à la Cour fiscale du Tribunal cantonal, la société recourante conclut à l'annulation de la décision sur réclamation du 28 mars 2023, sous suite de frais et d'équitable indemnité de partie. Elle demande en conséquence principalement que la cause soit renvoyée à la Commune, avec notamment pour instruction de suspendre la procédure jusqu'à droit connu sur la réclamation pendante auprès du Service cantonal des contributions contre la décision de taxation du 18 janvier

Tribunal cantonal TC Page 4 de 14 2023 concernant l'impôt cantonal sur les gains immobiliers dû par E._____ et contre la décision d'hypothèque légale y relative. A titre subsidiaire, elle demande pour l'essentiel que la Cour fiscale annule la décision communale du 14 février 2023 constatant l'existence d'hypothèques légales sur les articles fff et ggg RF B._____. I. L'avance de frais de CHF 5'000.- requise a été acquittée dans le délai prolongé jusqu'au 26 juin 2023 par ordonnance du 15 juin 2023. J. Le 24 août 2023, la Commune formule des observations circonstanciées. Elle conclut au rejet du recours et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 28 mars 2023. K. Dans un second échange d'écritures, respectivement le 27 novembre 2023 et le 7 février 2024, les parties campent sur leurs positions. Elles déposent encore des déterminations spontanées le

E. 21

février 2024, le 1er mars 2024, le 15 mars 2024 et le 26 mars 2024. en droit 1. Recevabilité du recours 1.1. Le recours, déposé le 1er mai 2023 contre une décision sur réclamation du 28 mars 2023, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction

administrative (CPJA; RSF 150.1), applicables par renvoi de l'art. 42 al. 3 de la loi fribourgeoise du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1). 1.2. La société recourante a par ailleurs participé à la procédure de réclamation et elle est particulièrement touchée par la décision attaquée, dans ses deux volets. Premièrement, en tant que la décision attaquée déclare irrecevable la réclamation qui visait la facture du 1er février 2023 relative à l'impôt communal sur les gains immobiliers dû par l'ancien détenteur de ses actions, la société recourante a un intérêt digne de protection, au sens de l'art. 76 CPJA, à ce qu'il soit vérifié si la Commune aurait dû entrer en matière sur sa réclamation. Deuxièmement, en tant que la décision sur réclamation attaquée confirme la décision constatatoire du 14 février 2023 relative à l'existence d'hypothèques légales d'un montant de CHF 711'027.10 portant sur ses immeubles, en lien avec l'impôt communal sur les gains immobiliers dû par l'ancien détenteur de ses actions, la société recourante a également un intérêt digne de protection à savoir si, et cas échéant dans quelle mesure, ses immeubles sont grevés d'une telle hypothèque. A cet égard, il est relevé à ce stade que même si le droit fribourgeois ne le prévoit pas expressément, l'hypothèque légale garantissant l'impôt communal sur les gains immobiliers, inscrite ou non, doit faire l'objet d'une décision susceptible de recours signifiée au tiers propriétaire. Il s'agit d'une

Tribunal cantonal TC Page 5 de 14 décision en constatation de droit pour les hypothèques légales directes. La décision d'hypothèque légale doit en particulier désigner l'objet du gage, son propriétaire, le débiteur de la créance, son montant, le taux et le point de départ des intérêts, ainsi qu'une motivation et l'indication des voies de droit. Le destinataire de la décision est le propriétaire de l'immeuble grevé. S'il n'est pas débiteur de la créance, il dispose des mêmes voies de droit que le contribuable dans la procédure ayant abouti à la fixation de la contribution (voir arrêt TC FR 604 2016 149 du 18 mai 2017 consid. 4b; ABBET, L'hypothèque légale en garantie des créances de droit public, in RDAF 2009 II 405, p. 407, p. 415 s.). Il en résulte que la qualité pour recourir de la recourante doit être reconnue. 1.3. Partant, le recours est recevable. 2. Volet relatif à la recevabilité de la réclamation en tant qu'elle visait la facture du 1er février 2023 relative à l'impôt communal sur les gains immobiliers 2.1. Dans sa réclamation du 17 mars 2023, la société recourante a contesté non seulement la décision du 14 février 2023 constatant l'existence d'hypothèques légales sur les articles fff et ggg RF B._____, mais également la facture du 1er février 2023 relative à l'impôt communal sur les gains immobiliers dû par E._____. Par sa décision sur réclamation du 28 mars 2023, la Commune a déclaré la réclamation irrecevable en tant qu'elle visait la facture du 1er février 2023, au motif que la réclamation avait été déposée tardivement à cet égard. 2.2. La facture du 1er février 2023 est une décision de taxation de l'impôt communal, adressée au débiteur de cet impôt, soit E._____. Elle doit ainsi être distinguée de la décision constatatoire relative à l'existence d'hypothèques légales sur les immeubles appartenant à la société recourante, destinées à garantir la créance d'impôt communal sur les gains immobiliers. Cette décision de taxation avait pour seul destinataire E._____, en sa qualité de débiteur de l'impôt. Au moment où elle a été rendue, la société recourante ne remplissait ainsi pas la condition de la qualité pour recourir au sens de l'art. 76 CPJA, applicable par renvoi de l'art. 103 al. 3 CPJA. En effet, elle n'était pas atteinte par cette décision et n'avait pas d'intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. Plus spécifiquement, en tant que propriétaire des immeubles ayant fait l'objet de l'opération commerciale assimilée à un transfert de propriété imposable, elle n'était pas directement touchée par la décision de taxation. Celle-ci n'aurait même jamais eu d'incidence sur sa situation si le débiteur de l'impôt s'était acquitté du montant dû à ce

titre. A défaut d'intérêt pratique et actuel, la seule hypothèse que la Commune puisse faire valoir ultérieurement l'existence d'une hypothèque légale portant sur les immeubles et garantissant l'impôt ne suffisait pas sur ce point. 2.3. En conséquence, dans la mesure où la société recourante n'était pas la destinataire de la décision de taxation du 1er février 2023 et n'avait pas la qualité pour la contester, aucun délai de réclamation ne pouvait courir à son égard et c'est à tort que la Commune a constaté le caractère tardif de la réclamation.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 14 Il n'en demeure pas moins que la société recourante n'avait pas la qualité pour recourir – respectivement pour déposer réclamation – contre la décision de taxation, de telle sorte que la décision d'irrecevabilité de la réclamation en tant qu'elle porte sur cette décision de taxation doit être confirmée, par substitution de motif. Le recours sera dès lors rejeté sur ce point. 3. Volet relatif au rejet de la réclamation en tant qu'elle contestait l'existence d'hypothèques légales – grief de violation du droit d'être entendu Par sa décision sur réclamation du 28 mars 2023, la Commune a rejeté la réclamation en tant qu'elle concluait à l'annulation de la décision du 14 février 2023 constatant l'existence d'hypothèques légales sur les articles fff et ggg RF B._____. Par un grief formel qu'il convient d'examiner en premier lieu, la société recourante fait valoir que la décision sur réclamation confirmant les hypothèques légales sur ses immeubles a été rendue sans lui donner la possibilité au préalable de consulter le dossier relatif à l'impôt sur les gains immobiliers facturé à E._____, ancien détenteur de ses actions. Pour procéder à cet examen, il convient de rappeler la réglementation de l'hypothèque légale garantissant l'impôt sur les gains immobiliers (consid. 4), de présenter les exigences constitutionnelles et légales en matière de droit d'être entendu dans un tel contexte (consid. 5), avant de discuter d'une éventuelle violation de ce droit par la Commune dans le cas particulier (consid. 6). 4. Dispositions relatives à l'hypothèque légale garantissant l'impôt sur les gains immobiliers 4.1. L'art. 73 de la loi fribourgeoise du 10 février 2012 d'application du code civil suisse (LACC; RSF 210.1) énonce que la garantie par hypothèque légale des créances de droit public est fondée sur les lois spéciales (al. 1). Il ajoute que les hypothèques légales existent sans inscription et que le créancier ou la créancière peut toutefois décider de l'inscription. La réquisition est alors faite par le créancier ou la créancière ou par le service de l'encaissement (al. 2). Il précise que les hypothèques légales priment les droits de gage conventionnels et concourent à parité de rang entre elle (al. 3). Il réserve enfin les dispositions légales contraires (al. 4). La réglementation prévue par l'art. 73 LACC est coordonnée avec l'art. 836 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210) qui, sous les titres « Hypothèques légales » et « De droit cantonal », dispose que si des hypothèques légales dépassant CHF 1'000.- naissent sans inscription au registre foncier en vertu du droit cantonal et qu'elles ne sont pas inscrites au registre foncier dans les quatre mois à compter de l'exigibilité de la créance sur laquelle elles se fondent ou au plus tard dans les deux ans à compter de la naissance de la créance, elles ne peuvent être opposées, après le délai d'inscription, aux tiers qui se sont fondés de bonne foi sur le registre foncier. 4.2. L'art. 217 al. 1, 1ère phrase, LICD institue une telle hypothèque légale directe de droit public cantonal, au sens de l'art. 73 LACC: il énonce que les immeubles imposables sont grevés d'une hypothèque légale qui garantit le paiement de l'impôt cantonal sur les gains immobiliers et les bénéfices immobiliers réalisés dans un délai de trois ans depuis le jour où l'aliénation a déployé ses effets juridiques. L'art. 217 al. 2 LICD ajoute que lorsque le débiteur de l'impôt ne s'acquitte pas de

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 l'impôt sur les gains immobiliers et qu'il n'est plus propriétaire des immeubles grevés, le Service cantonal des contributions introduit une procédure d'exécution forcée contre ce dernier. La même disposition précise que le gage n'est réalisé que si cette procédure échoue. 4.3. Pour l'impôt communal sur les gains immobiliers, l'art. 47 al. 1 LICo prévoit que les immeubles imposables sont également grevés d'une hypothèque légale directe de droit cantonal, au sens de l'art. 73 LACC, correspondant à celle des impôts cantonaux de même nature. S'agissant de l'encaissement, il ressort de l'art. 44 al. 3 LICo que les règles relatives aux impôts cantonaux de même nature sont applicables par analogie. 4.4. Les hypothèques légales directes de droit public cantonal, telles que celles instituées par les art. 217 al. 1 LICD et 47 al. 1 LICo, prennent naissance de plein droit et sans inscription, en même temps que la créance qu'elles garantissent. La créance d'impôt naît quant à elle lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache son apparition est réalisé, la décision de taxation n'ayant – à tout le moins durant les délais respectifs de quatre mois et de deux ans – qu'un effet déclaratif, à savoir celui de contrôler quelle est la quotité de la créance fiscale et permettre sa réalisation forcée (voir ATF 122 II 221 consid. 4a). L'hypothèque légale directe de droit public cantonal est ainsi doublement occulte, en ce que sa naissance ne suppose ni inscription ni décision; sous l'ancien droit, lorsque l'art. 836 CC prévoyait que les hypothèques légales de droit public cantonal étaient valables sans inscription, elle était de plus opposable à tout acquéreur même de bonne foi (art. 973 CC a contrario; voir ABBET, p. 407). Le nouveau droit tempère cette situation en exigeant une inscription déclarative et en prévoyant que, si l'inscription n'est pas effectuée dans les délais prévus par l'art. 836 al. 2 CC, l'hypothèque légale n'est plus opposable aux tiers de bonne foi, de sorte que l'incertitude dure moins longtemps (voir arrêt TC FR 604 2016 149 du 18 mai 2017 consid. 4). Le transfert de propriété de l'immeuble grevé – ou comme en l'espèce l'opération commerciale assimilée à un transfert de propriété – n'a pas pour effet de rendre le (nouveau) propriétaire débiteur de l'impôt. L'hypothèque continue toutefois de grever l'immeuble; en effet, l'hypothèque légale valable sans inscription est opposable à tout acquéreur même de bonne foi pendant les délais mentionnés à l'art. 836 al. 2 CC. L'incertitude de l'acquéreur est d'autant plus grande que les créances garanties peuvent n'avoir encore fait l'objet d'aucune taxation lors de la vente (voir ABBET, p. 413-414). 5. Règles relatives au droit d'être entendu dans la procédure de recours contre la décision constatant les hypothèques légales – droit à la consultation du dossier et secret fiscal 5.1. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (voir ATF 148 II 73 consid. 7.3.1; arrêt TF 2C_907/2022 du 16 décembre 2022 consid. 6.1 et les références). 5.2. Plus spécifiquement, le droit d'être entendu comprend notamment le droit d'avoir accès au dossier, car on ne peut défendre convenablement ses intérêts si l'on ne sait pas sur quoi l'autorité

Tribunal cantonal TC Page 8 de 14 appelée à prendre une décision va se fonder en fait (ATF 135 II 286 consid. 5.1; arrêt TF 2C_609/2015 du 5 novembre 2015 consid. 5.1). Le droit de prendre connaissance du dossier n'est pas absolu; il est notamment limité par l'intérêt prépondérant que peuvent avoir l'Etat ou des tiers à ce que certaines pièces ou leur contenu restent confidentiels; il peut s'agir par exemple des intérêts de la défense nationale ou de la

sécurité de l'Etat; de la nécessité de protéger l'anonymat d'un informateur; de la sauvegarde de secrets d'affaires, en particulier du secret bancaire; et parfois des égards que l'on doit à l'administré lui-même en rapport par exemple avec son état de santé. L'accès au dossier ne s'étend pas à des documents purement internes, comme des notes de service ou l'avis personnel donné par un fonctionnaire à un autre. En principe, le droit de consulter le dossier existe déjà, avec les mêmes exceptions, au stade de la décision administrative initiale, mais on peut se montrer plus large dans les exceptions si cette décision est susceptible de recours à une autorité indépendante et que celle-ci a un pouvoir de libre examen quant aux faits, ainsi que la faculté d'exiger la production des pièces jugées confidentielles (arrêt TF 2C_609/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 et les références; voir également les arrêts TF 2C_907/2022 du 16 décembre 2022 consid. 6.3 et 9C_1/2023 du

E. 26

septembre 2023 consid. 6.1 et les références, dont il ressort que l'autorité peut cependant refuser la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci, si, au terme d'une pesée des intérêts en présence, l'intérêt public ou des intérêts prépondérants l'exigent). 5.3. Dans le sens de ce qui précède, le secret fiscal peut s'opposer à la consultation de certaines pièces. En effet, les personnes chargées de l'application de la législation fiscale ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction ainsi que sur les délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux, sauf si une base légale de droit fédéral les y autorise (art. 39 LHID; art. 139 LICD). Lorsqu'une autorité refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, elle ne peut se fonder sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que si elle lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce et qu'elle lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres preuves (art. 145 al. 3 LICD). Cela vaut en particulier pour des documents provenant du dossier fiscal d'un tiers (voir arrêt TF 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 5.1). 5.4. Le principe de la proportionnalité, auquel l'activité de l'Etat est soumise, requiert que, lorsqu'elle limite le droit de consulter une pièce du dossier, l'autorité opte en principe pour la mesure la moins invasive possible. Elle doit, par exemple, préférer l'anonymisation (caviardage) de certains passages d'un texte au refus de divulguer le texte intégral en n'en résumant que les éléments essentiels. Un refus d'anonymiser peut ainsi consacrer une restriction du droit d'accès au dossier et une violation du droit d'être entendu; toutefois celle-ci peut être réparée, selon la jurisprudence, lorsque l'autorité fiscale a néanmoins résumé à l'attention de l'intéressé le contenu essentiel de la pièce tenue secrète et que celui-ci a eu l'occasion de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen, le renvoi constituant alors une vaine formalité aboutissant à un allongement inutile de la procédure (en allemand: " formalistischer Leerlauf ") (voir arrêt TF 2C_609/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 et les références).

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 6. Discussion sur l'existence d'une violation du droit d'être entendu 6.1. En l'espèce, la société recourante a pu consulter le dossier administratif constitué par la Commune avant la décision initiale du 14 février 2023 constatant l'existence d'hypothèques légales sur ses immeubles. Selon les indications de la société recourante (voir recours du 1er mai 2023, p. 6), celui-ci ne comprenait que la décision de taxation ordinaire du 18 janvier 2023 du Service cantonal des contributions fixant les impôts cantonal et communal sur les gains immobiliers dus par E._____, ancien détenteur de ses actions (voir ci-dessus partie en fait, let. B). La société recourante a ensuite

demandé à plusieurs reprises au Service cantonal des contributions d'avoir accès au dossier administratif du Service cantonal des contributions relatif à la fixation des impôts cantonal et communal sur les gains immobiliers dus par E._____, sans succès. Dans sa réclamation du 17 mars 2023 contre la décision communale du 14 février 2023 susmentionnée, la société recourante a une nouvelle fois requis d'avoir accès au dossier administratif relatif à la fixation des impôts cantonal et communal sur les gains immobiliers dus par E._____. Dans sa décision sur réclamation du 28 mars 2023, confirmant sur le fond la décision initiale du 14 février 2023, la Commune n'a pas donné suite à la requête d'accès au dossier. Elle n'a pas motivé ce refus. Dans la présente procédure de recours contre la décision sur réclamation du 28 mars 2023, le dossier administratif produit le 25 août 2023 par la Commune à la demande du Président de la Cour, délégué à l'instruction, comprend uniquement une copie de la convention du 16 décembre 2020 relative à la cession des actions de la société recourante, conclue entre E._____, ancien détenteur des actions et débiteur de l'impôt sur les gains immobiliers, et une société tierce (pièce 2), un courriel du même jour relatif à la signature de cette convention (pièce 3), des extraits du registre du commerce concernant cette société tierce, ainsi que la société recourante (pièces 1 et 6), ainsi qu'une copie de la réquisition de poursuite du 11 avril 2023 et du commandement de payer notifié le 19 avril 2023 à E._____, portant sur le montant dû par celui-ci au titre de l'impôt communal sur les gains immobiliers (pièces 4 et 5). 6.2. Les pièces qui ont pu être consultées par la société recourante dans le cadre de la procédure administrative qui a conduit à la décision constatatoire litigieuse, ainsi que dans le cadre de la présente procédure judiciaire, permettent certes de comprendre sur quelles bases générales le montant de l'impôt communal sur les gains immobiliers, repris dans la décision attaquée, a été fixé à CHF 711'027.10. Plus spécifiquement, la décision de taxation ordinaire du Service cantonal des contributions du 18 janvier 2023 relative au gain immobilier pour la période fiscale 2020, figurant au dossier administratif, fait ressortir globalement pour les deux immeubles concernés un prix d'aliénation fixé à CHF 27'039'348.-, un prix d'acquisition de CHF 20'700'000 et des impenses déductibles de CHF 1'992'758.-, soit un gain immobilier de CHF 4'346'590.- (27'039'348 – 20'700'000 – 1'992'758). Après correction d'une erreur facilement identifiable dans les termes du calcul, il apparaît également clairement que l'impôt cantonal sur les gains immobiliers fixé à CHF 1'185'045.20 comprend un premier montant de CHF 869'318.- correspondant à 20% du gain immobilier de CHF 4'346'590.-, auquel s'ajoute un second montant de CHF 315'727.20 correspondant à un supplément de 40% appliqué sur la part du gain immobilier supérieur à CHF 400'000.- ([4'346'590 – 400'000] x 20% x

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 40%). Enfin, le calcul de l'impôt communal, fixé à hauteur de 60% de la cote cantonale (CHF 1'185'045.20 x 60% = CHF 711'027.10) figure aussi dans la décision de taxation. Cela étant, comme le relève la société recourante, la décision attaquée ne donne aucune indication sur le mode de calcul du prix d'aliénation de CHF 27'039'348.-. Quant au montant de CHF 1'992'758.- relatif aux impenses déductibles, la décision de taxation se limite à mentionner qu'il comprend CHF 626'150.- de frais de notaire et de registre foncier, CHF 25'248.- de frais de vente (« Veräusserungskosten ») et CHF 1'341'360.- de commission de courtage et autres dépenses d'intermédiaires (« Mäklergebühr und übliche Vermittlerunkosten »), sans précisions supplémentaires. Les autres pièces produites dans la présente procédure de recours, notamment la convention du 16 décembre 2020 relative à la cession des actions de la société recourante, ne permettent pas non plus de comprendre comment le prix d'aliénation et les impenses déductibles ont

été fixées. 6.3. A ce stade, il convient de rappeler que la société recourante, en tant que propriétaire ayant fait l'objet d'une décision constatant l'existence d'hypothèques légales de CHF 711'027.10 sur ses immeubles, disposait des mêmes voies de droit que le contribuable dans la procédure de taxation ayant abouti à la fixation de l'impôt (voir ci-dessus consid. 1.2). Afin d'être en mesure de faire valoir ses droits en procédure de réclamation contre la décision constatant les hypothèques légales, elle devait ainsi pouvoir identifier comment avaient été calculés notamment le prix d'aliénation et les impenses déductibles sur la base desquels le gain immobilier imposable avait été déterminé pour fixer l'impôt communal dû à ce titre et garanti par les hypothèques légales. Plus particulièrement, elle ne pouvait pas être renvoyée, comme semble l'affirmer la Commune, à faire elle-même des suppositions et déductions sur la base d'éléments qu'elle aurait été censée connaître, afin de reconstituer les calculs effectués par l'autorité. Pour permettre à la société recourante de défendre convenablement ses intérêts, il était par ailleurs nécessaire que la possibilité lui soit donnée de vérifier le bien-fondé des calculs effectués. Pour cela, conformément à son droit d'être entendu, elle devait être mise en mesure de consulter les documents qui avaient servi à la Commune, respectivement au Service cantonal des contributions, pour déterminer la matière imposable et fixer le montant de l'impôt, repris dans la décision constatant les hypothèques légales litigieuses. Si, comme en l'espèce, ces documents figuraient dans le dossier fiscal d'un contribuable tiers, la Commune ne pouvait pas se ranger derrière le secret fiscal pour écarter toute consultation. Au contraire, afin de préserver les droits de la société recourante, propriétaire grevée par des hypothèques légales correspondant à un impôt dû par un contribuable tiers, la Commune aurait dû effectuer une pesée des intérêts entre ces droits et le droit au secret fiscal dont bénéficie celui-ci. Il lui appartenait ainsi dans un premier temps d'examiner pour chaque pièce du dossier fiscal relatif à la fixation de l'impôt sur les gains immobiliers, si elle présentait une utilité pour la vérification par le contribuable des montants retenus. Cet examen aurait aussi pu être effectué à titre préalable par le Service cantonal des contributions, en tant que maître du dossier fiscal en question. Quoi qu'il en soit, après ce premier examen, la Commune, cas échéant le Service cantonal des contributions, aurait encore dû vérifier si le document en question était effectivement couvert par le secret fiscal et, cas échéant, si ce secret pouvait être préservé par une anonymisation des données, voire par un caviardage plus étendu, en prenant en considération le principe de proportionnalité. Dans cette

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14 démarche, elle devait privilégier pour chaque document la mesure la moins invasive possible (voir ci-dessus consid. 5.4). 6.4. Eu égard à ce qui précède, il doit être constaté qu'en l'espèce la Commune s'est limitée à octroyer à la société recourante l'accès à la décision de taxation du 18 janvier 2023, ainsi qu'à quelques pièces ne permettant à la société recourante ni de comprendre les bases de calcul du prix d'aliénation et des impenses déductibles retenus pour la fixation du gain imposable, ni de vérifier si d'autres éléments du dossier étaient susceptibles de remettre en cause cette fixation. La Commune n'a en particulier pas procédé à un examen portant sur les différentes pièces de son dossier, respectivement du dossier du Service cantonal des contributions relatif à la fixation de l'impôt, pour déterminer si ces pièces pouvaient être communiquées à la société recourante eu égard au secret fiscal, cas échéant sous quelle forme. Elle n'a pas non plus résumé à l'attention de la société recourante le contenu essentiel de pièces qu'il aurait été justifié de garder secrètes. Or, dans ses contre-observations, la société recourante explique en détail que la transaction qui a donné lieu à l'imposition du gain immobilier garanti par les hypothèques légales litigieuses s'inscrit dans le cadre d'un montage

complexe, de telle sorte que le prix d'aliénation – déterminant pour fixer le gain immobilier – ne saurait se résumer à une simple addition de la valeur des immeubles avec le prix de vente des actions (p. 3, ad 2). Elle indique ignorer les modalités de fixation du prix d'aliénation dans le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers, se limitant à supposer que le montant retenu de CHF 27'039'348.- pourrait correspondre au prix d'acquisition d'origine de l'immeuble (CHF 20.7 millions) additionné des prestations de sa nouvelle actionnaire, manière de faire qui ne serait pas juste selon elle (p. 12, ad 8). S'agissant par ailleurs du montant relatif aux impenses, la société recourante conteste l'affirmation de la Commune selon laquelle aucun investissement n'aurait eu lieu depuis qu'elle a acquis les immeubles en 2017 (p. 12, ad 8). Quant à la Commune, elle relève elle-même aussi dans ses observations (p. 20, ad. 4.2) que le prix payé dans le cadre de la vente des actions de la société recourante – opération qui a donné lieu à l'imposition du gain immobilier garanti par les hypothèques légales litigieuses – est particulièrement difficile à établir au vu de la multitude de contrats, de parties et de créances. Il en résulte qu'en rendant la décision sur réclamation attaquée sans expliquer le détail du calcul de l'impôt communal sur les gains immobiliers, notamment s'agissant du prix d'aliénation et du montant des impenses retenus, et sans examiner dans quelle mesure les pièces du dossier fiscal relatif à la fixation de cet impôt pouvaient être communiquées à la société recourante, la Commune n'a pas respecté le droit d'être entendu de celle-ci.

6.5. La violation du droit d'être entendu de la société recourante a eu pour conséquence qu'elle n'a pas pu faire valoir ses droits efficacement dans la procédure de réclamation contre la décision du 14 février 2023 en tant qu'elle confirmait l'existence d'hypothèques légales sur les articles fff et ggg RF B. _____, en garantie de l'impôt communal sur les gains immobiliers. Cette violation n'a pas pu être réparée dans le cadre de la présente procédure de recours. Par ailleurs, la société recourante fait valoir la même argumentation dans la procédure de réclamation par laquelle elle conteste auprès du Service cantonal des contributions les hypothèques légales portant sur les mêmes immeubles, en garantie de l'impôt cantonal sur les gains immobiliers également fixé par la décision de taxation ordinaire du 18 janvier 2023 discutée dans le présent arrêt. Dans cette procédure, qui pourra être reprise suite à l'arrêt séparé rendu ce jour dans la cause

Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 604 2024 77 (voir ci-dessus, partie en fait, let. F), il appartiendra également au Service cantonal des contributions de poursuivre l'instruction en respectant le droit d'être entendu de la société recourante. En conséquence, au vu de l'importance de la violation du droit d'être entendu constatée et du contexte global dans lequel elle s'inscrit, elle doit conduire dans le cas particulier à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause à la Commune pour qu'elle examine, au sens de ce qui précède, dans quelle mesure la société recourante a droit à consulter les pièces figurant dans son dossier, ainsi que celles contenues dans le dossier fiscal relatif à la fixation de l'impôt communal sur les gains immobiliers. Dans cette démarche, la Commune pourra coordonner ses mesures d'instruction avec celles que le Service cantonal des contributions devra entreprendre dans la procédure de réclamation contre la décision de taxation de l'impôt cantonal sur les gains immobiliers. Le recours sera admis dans ce sens.

7. Frais et dépens

7.1. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, la décision attaquée porte sur des hypothèques légales destinées à garantir des contributions publiques. Or, de telles

contributions ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). En conséquence, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de la Commune. Il n'est en conséquence pas perçu de frais. L'avance de frais de CHF 5'000.- effectuée par la société recourante lui sera remboursée. 7.2. L'annulation de la décision sur réclamation du 28 mars 2023 en tant qu'elle porte sur la constatation d'hypothèques légales sur les immeubles de la recourante équivaut à un gain de cause complet. En effet, en reprenant l'instruction de la cause suite au présent arrêt de renvoi, la Commune devra également procéder, à titre préjudiciel, à un nouvel examen du bien-fondé des éléments de calcul retenus dans la décision de taxation du 14 février 2023. Ayant ainsi obtenu gain de cause, la société recourante a droit à une indemnité de partie pour ses frais de défense, conformément aux art. 137ss CPJA et 8ss du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12). En l'espèce, le mandataire de la recourante a produit sa liste de frais le 27 janvier 2025, laquelle comptabilise un temps total de travail de 31 heures 25 minutes. Vu l'importance des intérêts en jeu, la relative complexité des questions juridiques à examiner, tant sous l'angle de la procédure que sur le fond, ainsi que le nombre d'écritures déposées – soit le recours, les contre-observations et deux déterminations supplémentaires faisant suite à de nouveaux éléments présentés par l'autorité intimée dans ses propres écritures –, cette durée peut être admise comme nécessaire à la défense

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14 des intérêts de la recourante. Au taux horaire de CHF 250.- (art. 8 al. 1 Tarif JA), elle donne droit à des honoraires de CHF 7'854.15. Concernant les débours, ceux-ci doivent être remboursés au prix coûtant (art. 9 al. 1 Tarif JA). Les débours mentionnés sur la liste de frais peuvent dès lors être repris tels quels, à hauteur de CHF 84.10. Il convient dès lors d'arrêter l'indemnité due à la recourante à CHF 8'555.60 (CHF 7'854.15 pour les honoraires et CHF 84.10 pour les débours, montants auxquels s'ajoute CHF 494.65 de TVA à 7.7% et CHF 122.70 de TVA à 8.1%). Elle est mise à la charge de la Commune et sera versée directement au mandataire de la recourante. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 14 de 14 la Cour arrête : I. Le recours est rejeté en tant qu'il porte sur la recevabilité de la réclamation du 17 mars 2023 contre la décision de taxation du 1er février 2023. Partant, la décision sur réclamation du 28 mars 2023 est confirmée sur ce point. II. Le recours est admis en tant qu'il porte sur la constatation de l'existence d'hypothèques légales sur les articles fff et ggg RF B. _____. Partant, la décision sur réclamation du 28 mars 2023 est annulée sur ce point. La cause est renvoyée à la Commune pour qu'elle examine, en coordination avec le Service cantonal des contributions, dans quelle mesure la recourante a le droit de consulter les pièces figurant dans son dossier, ainsi que celles contenues dans le dossier fiscal relatif à la fixation de l'impôt communal sur les gains immobiliers, et pour qu'elle rende une nouvelle décision sur réclamation, dans le sens des considérants. III. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais de CHF 5'000.- versée par la recourante lui est restituée. IV. L'indemnité de partie allouée à la recourante pour ses frais de défense à la charge de la Commune de B. _____ est fixée à CHF 8'555.60, y compris CHF 494.65 de TVA à 7.7% et CHF 122.70 de TVA à 8.1%, à verser directement en mains de son mandataire. V. 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 Lucerne, 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 5 février 2025/msu Le Président La Greffière

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