

FR_GERICHTE 604 2025 9 vom 20. November 2025

FR Kantonsgericht, 2025-11-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2025_9

FR: FR_GERICHTE 604 2025 9 du 20 novembre 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2025 9 del 20 novembre 2025

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Kantonale Abgaben

Erwägungen

E. 11

septembre 2025, le SCC fait de même dans ses ultimes remarques. E. Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige. en droit 1. Recevabilité Le prélèvement de la taxe sur la plus-value est effectué par le SCC, par le biais d'une décision. Cette dernière peut faire l'objet d'une réclamation motivée auprès du SCC dans un délai de 30 jours dès la notification de la taxation (art. 113d al. 1 de la loi fribourgeoise du 2 décembre 2008 sur l'aménagement du territoire et les constructions [LATEC; RSF 710.1]). La décision sur réclamation peut elle-même faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal cantonal dans un délai de 30 jours dès sa notification (art. 113d al. 1a LATEC), plus précisément auprès de la Cour fiscale (art. 26 du règlement du 22 novembre 2012 du Tribunal cantonal précisant son organisation et son fonctionnement [RTC; RSF 131.11]). Déposé le 3 février 2025 contre une décision sur réclamation du 17 décembre 2024, le recours l'a été auprès de l'autorité compétente, dans les délais et formes prescrites, par une recourante directement touchée par la décision attaquée (art. 76 ss du code fribourgeoise du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative [CPJA; RSF 150.1]) et valablement représentée. Par ailleurs, l'avance de frais requise a été versée en temps utile. Ainsi, le recours est recevable. 2. Droit applicable 2.1. Les dispositions relatives à la taxe sur la plus-value sont entrées en vigueur le 1er janvier 2018 et ont subi plusieurs modifications, notamment celle du 15 décembre 2022, entrée en vigueur le 1er octobre 2023. 2.2. Selon les dispositions transitoires prévues à l'art. 178d al. 1 LATEC, sont assujettis à la taxe sur la plus-value les biens-fonds ayant fait l'objet d'une mise en zone à bâtir, au sens de l'art. 113a al. 2 let. a LATEC, ou d'un changement d'affectation, au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATEC, approuvé par la Direction à partir du 1er janvier 2018. Font toutefois exception les biens-fonds pour lesquels la mesure d'aménagement a été mise à l'enquête publique avant le 1er janvier 2018, lorsque les propriétaires ont signé l'acte d'aliénation de ces biens-fonds ou ont obtenu un permis de construire avant cette date. L'art. 178d al. 4 LATEC précise que les nouveaux art. 113b al. 2a, 113d al. 1 et 1a, 113dbis, 113e al. 1 et 2, 113ebis et 113f LATEC sont également applicables aux biens-fonds ayant fait l'objet d'une mesure d'aménagement au sens de l'art. 178d al. 1 LATEC.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 18 2.3. L'art. 178d al. 2 LATEC prévoit par ailleurs que sont assujettis à la taxe sur la plus-value les biens-fonds ayant fait l'objet d'une augmentation des possibilités de construire, au sens du nouvel art. 113a al. 2 let. c LATEC, mise à l'enquête pour la première fois à partir du 1er mai 2019 et non approuvée à la date de

l'entrée en vigueur de la modification légale du 15 décembre 2022 précitée, soit le 1er octobre 2023. Font toutefois exception les biens-fonds pour lesquels la mesure d'aménagement a été mise à l'enquête publique avant l'entrée en vigueur de la modification légale du 15 décembre 2022, soit le 1er octobre 2023, lorsque les propriétaires ont obtenu un permis de construire avant cette date. 2.4. En l'espèce, la révision générale du PAL, dans le cadre de laquelle l'article bbb RF est passé de la ZRFD à la ZRMD, a été approuvée le 18 juillet 2018 (ci-avant: partie en fait, let. B). Ainsi, l'assujettissement de cet article à la taxe sur la plus-value en raison de cette mesure d'aménagement doit être examiné au regard des art. 113a al. 2 let. a et b LATeC. Dans ce cadre de cet examen, conformément à l'art. 178d al. 4 LATeC, les art. 113b al. 2a, 113d al. 1 et 1a, 113dbis, 113e al. 1 et 2, 113ebis et 113f LATeC sont également applicables. 2.5. En revanche, l'assujettissement de l'article bbb RF à la taxe sur la plus-value au regard du nouvel art. 113a al. 2 let. c LATeC peut d'emblée être exclu, dans la mesure où le PAL a été approuvé avant le 15 décembre 2022. Cela n'est pas contesté par les parties (cf. recours, ch. 16; observations, let. B). 3. Prescription du droit de taxer 3.1. Dans son recours, la recourante soutient que le droit de procéder à la taxation est prescrit. 3.2. Selon l'art. 113d al. 3 LATeC, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de l'entrée en force de la mesure d'aménagement au sens de l'art. 113a al. 2 LATeC, mais, dans tous les cas, au plus tard dix ans à compter de ce même jour. Pour la suspension et l'interruption de la prescription, l'art. 151 al. 2 et 3 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) s'applique par analogie. Selon l'art. 151 al. 3 let. a LICD, un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt. Conformément à la jurisprudence rendue dans le contexte de l'art. 120 al. 3 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), lequel a la même teneur que l'art. 151 al. 3 let. a LICD, tous les actes officiels servant à la fixation de la créance fiscale, tels que l'envoi d'une formule de déclaration, la sommation de remettre celle-ci, l'annonce d'un contrôle de la comptabilité, l'envoi d'un bordereau provisoire d'acomptes, ou encore la notification de la décision de taxation, doivent être considérés comme actes interruptifs de la prescription. Selon cette pratique, une lettre de l'administration adressée au contribuable suffit à interrompre la prescription si elle mentionne qu'un état de fait donné est soumis à l'impôt. Il n'est pas nécessaire que cet état de fait soit complet et que tous les faits soient élucidés, ni que le montant de l'impôt réclamé soit indiqué. Il suffit que le contribuable comprenne de quoi il s'agit (MASMEJAN-FEY / VIANIN in Commentaire romand LIFD, 2017, art. 120 n. 13 et les références). 3.3. En l'espèce, le SCC a informé les propriétaires de l'article bbb RF en début d'année 2020 que le changement d'affectation allait être soumis à la taxe sur la plus-value (ci-avant: partie en fait, let. B). Cet acte officiel a eu pour effet qu'un nouveau délai de prescription de cinq ans a commencé

Tribunal cantonal TC Page 5 de 18 à courir au moment de sa notification, conformément à l'art. 151 al. 3 let. a LICD, appliqué par analogie. Par conséquent, contrairement à ce que soutient la recourante, le droit de procéder à la taxation n'est pas prescrit, la décision de taxation ayant été rendue le 31 juillet 2024 et le délai de prescription ayant au demeurant été suspendu pendant la procédure de réclamation et la présente procédure de recours (voir art. 151 al. 2 let. a LICD, applicable par analogie). 4. Règles fédérales relatives à la compensation des avantages 4.1. Selon l'art. 5 al. 1 de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700), le droit cantonal établit un régime de

compensation permettant de tenir compte équitablement des avantages et des inconvénients majeurs qui résultent de mesures d'aménagement. L'art. 5 al. 1bis LAT, entré en vigueur le 1er mai 2014, prévoit que les avantages résultant de mesures d'aménagement sont compensés par une taxe d'au moins 20%. La compensation est exigible lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné. Le droit cantonal conçoit le régime de compensation de façon à compenser au moins les plus-values résultant du classement durable de terrains en zone à bâtir.

4.2. La notion d'« avantage majeur » au sens de l'art. 5 al. 1 LAT est une notion de droit fédéral. Il s'agit toutefois d'une notion juridique indéterminée, de sorte qu'il faut laisser à la juridiction cantonale une certaine latitude de jugement. Le caractère majeur de l'avantage implique que les différences de valeur peu importantes ou insignifiantes ne doivent pas être prises en considération. La plus-value doit donc avoir un certain poids par rapport à la valeur normale du bien-fonds. L'adverbe « équitablement », qui figure à l'art. 5 al. 1 LAT, montre en outre que le prélèvement doit s'effectuer par rapport à l'ensemble de la situation. L'avantage majeur doit être économique. En effet, le seul critère possible pour déterminer l'avantage majeur est celui de l'avantage pécuniaire que la mesure crée (ATF 132 II 401 consid. 2.1 et les références). Pour le surplus, c'est au droit cantonal qu'il appartient de mettre en œuvre l'art. 5 al. 1 LAT de façon autonome, s'agissant notamment du taux de la taxe, de son débiteur et du moment de sa perception (arrêts TF 1C_184/2014 du 23 février 2015 consid. 2.1). Même si ces arrêts du Tribunal fédéral ont été rendus sous l'empire de l'art. 5 al. 1 LAT avant l'entrée en vigueur des al. 1bis et suivants, ces principes restent d'actualité. L'art. 5 al. 1 LAT est en effet resté inchangé lors de la révision de 2012 (arrêt TC FR 604 2020 22 du 21 janvier 2023 consid. 2.1; POLTIER in Commentaire pratique LAT – Planifier l'affectation, 2016, art. 5 n. 18). Le Tribunal fédéral a par la suite confirmé que le caractère majeur de l'avantage procuré par la mesure d'aménagement doit être apprécié au regard de la variation réelle et concrète de la valeur de l'immeuble en cause et non dans l'abstrait. Est déterminante la possibilité effective d'utiliser la parcelle pour la construction d'une manière conforme à la zone dont elle fait désormais partie (arrêts TF 1C_588/2014 du 22 juin 2015 consid. 5.1.2, 1C_290/2007 du 28 janvier 2008 consid. 4).

4.3. Le législateur fédéral n'a imposé que la compensation des avantages et inconvénients « majeurs » dans le but d'éviter, en application aussi du principe de proportionnalité, des dépenses administratives et financières excessives s'agissant de mouvements de valeur insignifiants. L'art. 5 al. 1quinquies let. b LAT part de la même idée, en donnant aux cantons la possibilité de prévoir une certaine exemption, qui clarifie le critère du caractère « majeur » (ATF 143 II 568 consid. 4.4, JdT 2018 I 278).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 18

4.4. S'agissant du lien entre l'art. 5 al. 1 LAT et 5 al. 1bis LAT, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser qu'un régime de compensation qui se contente de mettre en œuvre l'art. 5 al. 1bis LAT en prévoyant uniquement une compensation de la plus-value lors de nouveau classement en zone à bâtir (Einzonung), sans prévoir une compensation pour les changements d'affectation (Umzonung) et les augmentations du degré d'affectation (Aufzonung) à l'intérieur de la zone à bâtir est contraire au droit fédéral. En effet, l'art. 5 al. 1bis LAT n'est pas une *lex specialis* par rapport à l'art. 5 al. 1 LAT, qui conserve une portée propre. En soumettant les avantages résultant de mesures d'aménagement à la compensation de la plus-value, l'art. 5 al. 1 LAT vise également les changements d'affectation (Umzonung) et les augmentations du degré d'affectation (Aufzonung). Les cantons et les communes sont tenus d'exécuter ce mandat législatif (arrêt TF 1C_233/2021 du 5 avril 2022 consid. 4).

5. Règles fribourgeoises relatives à la taxe sur la plus-value

5.1. Principe et calcul de la taxe Dans le canton de

Fribourg, la compensation des avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement se fait par le biais d'une taxe sur la plus-value prélevée par le canton (art. 113a al. 1 LATeC). Le montant de la taxe s'élève à 20% de la plus-value (art. 113b al. 1 LATeC). La plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement (art. 113b al. 2 LATeC). Les communes peuvent également prélever une taxe sur la plus-value liée à des mesures d'aménagement sur la base de la taxation cantonale. Cette taxe se monte au maximum à un quart du prélèvement cantonal. La part dévolue à la commune est déduite de la part cantonale (art. 113a al. 1a LATeC).

5.2. Notion d'avantage majeur résultant d'une mesure d'aménagement Dans la ligne de la jurisprudence rappelée ci-dessus, l'art. 113a al. 2 LATeC précise qu'est considérée comme un avantage majeur l'augmentation de la valeur d'un bien-fonds qui résulte du classement de celui-ci dans une zone d'affectation selon l'art. 15 LAT (let. a), d'un changement d'affectation de la zone dans laquelle il est situé (let. b), de l'augmentation des possibilités de construire un bien-fonds situé en zone à bâtir, lorsque cette augmentation représente au minimum le 50% des surfaces de plancher du potentiel initial (let. c; en vigueur depuis le 1er octobre 2023; voir ci-dessous consid. 5.4). Il ressort par ailleurs des travaux préparatoires à l'introduction de la taxe sur la plus-value que la notion d'avantage majeur au sens de l'art. 113a al. 1 LATeC désigne une plus-value économique dont bénéficie un terrain du fait d'une mesure d'aménagement. Cet avantage pécuniaire est une augmentation de la valeur vénale du sol, indépendamment du fait que le terrain soit construit ou non. Il est rappelé à cet égard que la taxe sur la plus-value n'est pas motivée par des motifs fiscaux et n'est pas due de manière inconditionnelle, indépendamment de toute prestation spécifique. Elle ne peut donc pas être qualifiée d'impôt. L'idée à la base de cette contribution est que les mesures d'aménagement qui entraînent une plus-value du sol créent un avantage particulier pour un certain nombre de propriétaires privilégiés, plus-value dont le prélèvement répond à une exigence d'égalité de traitement. Elle ne sert pas à couvrir les coûts de mesures de planification concrètes, mais à compenser, de manière générale, les avantages résultant de telles mesures (Message 2015-DAEC-

Tribunal cantonal TC Page 7 de 18 138 du Conseil d'Etat au Grand Conseil du 22 septembre 2015 accompagnant le projet de loi modifiant la LATeC [ci-après: Message 2015], ch. 6 p. 20; ch. 5.1.1. p. 7).

5.3. Prélèvement de la taxe en cas de changement d'affectation de la zone (art. 113a al. 2 let. b LATeC) 5.3.1. Il a été vu ci-dessus que l'art. 113a al. 2 let. b LATeC prévoit que le changement d'affectation de la zone dans laquelle un bien-fonds est situé est une mesure d'aménagement constituant un avantage majeur justifiant le prélèvement de la taxe sur la plus-value. S'agissant de la notion de changement d'affectation, l'art. 113a al. 3 LATeC précise qu'il faut, par ce terme, entendre toute modification notable de la destination de la zone et de la typologie des constructions qui y sont admises.

5.3.2. Dans son message relatif à l'adoption de la taxe sur la plus-value, le Conseil d'Etat précise que, par « changement d'affectation » au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC, il faut comprendre une modification du plan d'affectation des zones et du règlement communal d'urbanisme (ci-après: RCU) afin de changer le caractère et la destination de la zone à bâtir, et donc également le type de constructions qui pourront y être érigées. En revanche, une simple augmentation des indices, sans modification du caractère et de la destination de la zone, n'est pas un changement d'affectation (Message 2015, ch. 6 p. 20). Au moment de l'introduction de la taxe sur la plus-value, le législateur fribourgeois a ainsi renoncé à taxer l'augmentation de la valeur du terrain résultant d'une mesure

d'aménagement qui augmenterait les indices (indice brut d'utilisation du sol [ci-après: IBUS], indice de masse [ci-après: IM], indice d'occupation du sol [ci-après: IOS]) sans changer l'affectation de la zone. Il a justifié ce choix en relevant que, dans ces cas, on se retrouve souvent face à des terrains déjà construits ou partiellement construits pour lesquels il serait extrêmement difficile de déterminer la plus-value. Cela pourrait conduire à des inégalités de traitement entre les propriétaires. Ainsi, le changement d'affectation d'une zone constructible nécessite une réflexion d'aménagement de la part de la commune, dans le sens d'une requalification, avec un objectif d'urbanisation plus aisé à identifier et pouvant éventuellement se concrétiser par la réalisation d'un plan d'aménagement de détail (ci-après: PAD) (Message 2015, ch. 5.2.2 p. 12). Afin de préciser la distinction entre changement d'affectation au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC et la simple augmentation d'un indice, il est encore relevé dans le message que si, dans le cadre d'une démarche de planification, l'objectif premier d'une commune pour un secteur est de le densifier fortement uniquement en augmentant les indices, il convient d'examiner si les valeurs projetées correspondent encore au caractère de la zone et s'il n'y aurait pas lieu de procéder à un changement d'affectation. C'est dans ce sens qu'il faut comprendre l'art. 113a al. 3 LATeC lorsqu'il parle de « modification notable de la destination de la zone et de la typologie des constructions qui y sont admises ». Ainsi, pour soumettre un changement d'affectation au prélèvement de la taxe, il faut qu'il en découle une augmentation significative des possibilités de construire. Le message mentionne encore que l'utilisation d'une formulation générale pour préciser la notion de changement d'affectation semble préférable à une liste de cas de figure énumérant les types de changements qui sont taxés, compte tenu de la multitude de situations différentes envisageables dans un même type de zone (ordre de construction, existence ou non d'un PAD, valeurs d'indices différentes, indices non applicables, types de bâtiments autorisés, degrés variables du potentiel constructif déjà utilisé, etc.) (Message 2015, ch. 6 p. 20).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 18 5.3.3. La DIME a élaboré en collaboration avec le SCC un guide sur la taxe sur la plus-value dans le canton de Fribourg (disponible sur www.fr.ch > territoire, aménagement et constructions > territoire > taxe-sur-la-plus-value, état au mois d'avril 2025). Selon ce guide, un changement d'affectation se produit lorsque des modifications importantes sont apportées à la destination de la zone et à la typologie des constructions qui y sont admises, par exemple, lorsqu'un terrain passe de la zone résidentielle à faible densité à la zone village ou de zone d'activité à la zone village (p. 8) 5.4. Prélèvement de la taxe en cas d'augmentation des possibilités de construire (art. 113a al. 2 let. c LATeC) 5.4.1. Dans le cadre des modifications apportées à la LATeC le 15 décembre 2022, le législateur a adapté les dispositions relatives à la taxe sur la plus-value à la suite de l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral relatif au lien entre l'art. 5 al. 1 et l'art. 5 al. 1bis LAT (ci-avant: consid. 4.4). Il a déjà été vu ci-avant (consid. 5.2) que selon le nouvel art. 113a al. 2 let. c LATeC introduit par ces modifications, est également considéré comme un avantage majeur l'augmentation de la valeur d'un bien-fonds qui résulte de l'augmentation des possibilités de construire d'un bien-fonds situé en zone à bâtir, lorsque cette augmentation représente au minimum le 50% des surfaces de plancher du potentiel initial. 5.4.2. Le rapport complémentaire y relatif précise qu'en application de la jurisprudence fédérale, le but de la modification précitée est d'introduire, en plus des mises en zone à bâtir et des changements d'affectation, la taxation des augmentations de possibilité de construire. Étant donné que seule doit être taxée la plus-value liée à un avantage « majeur » (art. 5 al. 1 LAT) et que la jurisprudence confirme que les cantons

disposent d'une marge de manœuvre appréciable pour légiférer sur ce point, la nouvelle disposition définit la notion dans la loi et prévoit la taxation des augmentations de possibilité de construire uniquement lorsque les surfaces de plancher représentent une augmentation de 50% et plus du potentiel qui était fixé par la précédente disposition du RCU (rapport complémentaire 2022-GC-209 du 28 novembre 2022 de la commission parlementaire au Grand Conseil accompagnant le projet bis modifiant la LATeC [ci-après: Rapport complémentaire], ch. 4.1 p. 5 s.). Le rapport complémentaire ajoute que la détermination de la plus-value pour les seules augmentations de possibilité de construire, soit sans qu'il y ait un changement d'affectation, est une tâche délicate et qu'il s'agit d'éviter que le coût administratif global du processus dépasse le montant des taxes perçues pour de telles mesures. La solution s'inspire ainsi de celle prévue par le canton de Neuchâtel, qui prévoit la taxation de « l'augmentation conséquente des droits à bâtir d'un bien- fonds sans aucun changement d'affectation pour la part dépassant les 50% (densification) » (art. 34 al. 1 let. d de la loi cantonale du 2 octobre 1991 sur l'aménagement du territoire du canton de Neuchâtel (LCAT/NE; RSNE 701.0). La notion de l'augmentation conséquente des droits à bâtir reste toutefois trop vague et elle a été précisée par le biais d'une comptabilisation des surfaces de plancher. A cet égard, que la réglementation afférente prévoit un indice brut d'utilisation du sol (IBUS, ceci dans la majorité des cas), un indice de masse (dans bon nombre de zones d'activités) ou des règles de volumétrie (distance, hauteur, indice d'occupation du sol ou indice de surface verte, éventuels niveaux), il est mentionné qu'en principe il est toujours possible de convertir le potentiel attribué par le règlement communal en surfaces de plancher (Rapport complémentaire, p 6).

Tribunal cantonal TC Page 9 de 18 5.4.3. Dans le cadre de l'adoption du nouvel art. 113a al. 2 let. c LATeC, le Conseil d'Etat a également rappelé que lors de l'introduction de la taxe sur la plus-value, le canton avait volontairement renoncé à taxer les mesures qui ne faisaient qu'augmenter les indices de construction sans changer l'affectation de la zone à bâtir. Avec le recul offert par deux années de pratique dans l'application des dispositions légales et d'échanges avec d'autres cantons sur leurs propres expériences en la matière, il apparaissait que le motif invoqué à l'appui du choix du législateur cantonal apparaissait clairement justifié. Si l'estimation de la valeur vénale était relativement simple dans les cas de mise en zone à bâtir, le prix du terrain agricole étant aisé à déterminer, il n'en était pas de même dans les cas de changement d'affectation pour lesquels il n'existait bien souvent pas de prix de référence utilisables pour déterminer la valeur vénale du bien- fonds avant la mesure d'aménagement et encore moins après l'entrée en force de celle-ci (Message 2021-DAEC-182 du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la LATeC [ci-après: Message 2021], ch. 4 p. 6). 6. Objet du litige En l'espèce, sont litigieux le bien-fondé du prélèvement de la taxe sur la plus-value en relation avec la mesure d'aménagement relative à l'article bbb RF, lequel est passé de la ZRFD à la ZRMD, ainsi que le calcul de la taxe. S'agissant du bien-fondé de la taxe, le SCC a considéré que la parcelle article bbb RF était soumise à la taxe sur la plus-value sur la base de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC, dans la mesure où il s'agissait d'un changement d'affectation de la zone. Pour sa part, la recourante conteste que le passage de l'article bbb RF de la ZRFD vers la ZRMD constitue un changement d'affectation de la zone dans laquelle il est situé, selon l'art. 113a al. 2 let. b LATeC. Selon elle, une telle mesure représente une simple augmentation des possibilités de construire, laquelle ne peut toutefois pas être taxée selon l'art. 113a al. 2 let. c LATeC, le PAL ayant été approuvé avant l'introduction de cette

disposition (ci-avant: consid. 2.2). Pour traiter de cette première question litigieuse, il y a d'abord lieu de présenter brièvement la réglementation de la Commune et ses modifications en lien avec le bien-fonds de la recourante. 7. Réglementation communale en lien avec l'article bbb RF 7.1. Avant la modification du PAL approuvée le 18 juillet 2018, l'article bbb RF était classé en ZRFD. Au sens de l'art. 16 de l'ancien RCU de la Commune, en vigueur depuis le 10 décembre 2003 (ci- après: RCU 2003), la ZRFD était alors réservée aux habitations familiales individuelles ou individuelles groupées. Des activités de services et de commerces étaient tolérées, pour autant qu'elles soient compatibles avec le caractère de la zone. L'ordre des constructions était non-contigu et l'indice d'utilisation de 0.35 pour les habitations individuelles, et de 0.45 pour les habitations individuelles groupées. Avec l'entrée en vigueur de la LATeC, cet indice d'utilisation du sol a toutefois été remplacé par des IBUS de respectivement 0.5 et 0.6 (voir art. 178 al. 1 LATeC en lien avec l'annexe 1). Le taux d'occupation se montait à 25% pour les maisons individuelles et à 35% pour les habitations individuelles groupées. La distance de base était d'au minimum 4.25 m, une distance augmentée de 1/3 de la longueur du bâtiment étant toutefois prévue pour les bâtiments de

Tribunal cantonal TC Page 10 de 18 plus de 12.75 m de longueur et dès 5 m de hauteur totale. Finalement, la hauteur maximale était de 8.5 m et le degré de sensibilité au bruit de II (doc. 14). 7.2. Lors de la révision du PAL approuvée le 18 juillet 2018, l'art. bbb RF est passé de la ZRFD à la ZRMD. Dans le cadre de cette révision, la Commune a établi un nouveau RCU (ci-après: RCU 2018). Le RCU 2018 prévoit à son art. 22 que la ZRMD est réservée aux habitations collectives et individuelles groupées. Des activités peuvent être admises à l'intérieur des bâtiments dans la mesure où elles sont compatibles avec le caractère de la zone et pour autant qu'elles ne modifient pas l'affectation prépondérante de celle-ci. L'ordre des constructions est non-contigu et le degré de sensibilité au bruit II. L'IBUS est de 0.80 et de 0.30 pour les parkings souterrains. L'indice d'occupation du sol est de 0.4. La distance à la limite est 0.5 fois la hauteur, mais, au minimum 4 m. La hauteur totale pour les toits en pente est de 11 m et celle pour les toits plats de 10 m. La hauteur de façade à la gouttière est de 9 m. En outre, la zone est dorénavant soumise à un PAD obligatoire (doc. 15). 7.3. S'agissant du changement de zone de la ZRFD à la ZRMD prévu par la révision du PAL pour le secteur dans lequel se trouve l'article bbb RF, le Service des constructions et de l'aménagement (ci-après: SeCA) avait émis un préavis défavorable. Il avait en effet relevé que ce changement d'affectation, qui n'était pas prévu à l'examen préalable, concernait un secteur bâti et permettait certes la réalisation de futurs projet favorisant la densification et une utilisation optimale du sol, selon les indications du rapport. Toutefois, la desserte en transports publics n'était pas suffisante pour permettre un type de zone présentant une densité démographique élevée (doc. 13, ch. 4.1 p. 16). La Commune a souhaité conserver ce changement d'affectation qui permettait de développer et de valoriser les espaces libres situés au cœur d'un quartier existant. Elle considérait que la desserte actuelle était admissible pour ce type de densité moyenne, l'arrêt de bus se situant à moins de 30 m. Le Conseil communal précisait qu'il avait identifié ce secteur comme pertinent pour des mesures de densification au vu des espaces encore libres entre les habitations déjà construites. Ce changement d'affectation allait ainsi dans le sens des dispositions fédérales en matière d'aménagement (doc. 13, ch. 4.1 p. 16). Dans sa décision d'approbation du PAL du 18 juillet 2018, la DIME précisait, s'agissant du changement d'affectation de la ZRFD à la ZRMD, que celui-ci était pertinent du point de vue de l'aménagement du territoire, puisqu'il était idéalement situé et encourageait la densification

du tissu construit déjà existant. L'IBUS de 0.80 ne pouvait être qualifié de densité élevée. Au surplus, le quartier était majoritairement déjà construit, ce qui limitait une éventuelle augmentation consécutive de la démographie. Ainsi la DIME a conclu que la modification répondait au principe de densification défini par les dispositions fédérales en la matière et a décidé d'admettre la modification (doc. 13, ch. 4.1 p. 17). Concernant la valeur complémentaire d'IBUS pour les parkings souterrains, la DIME a toutefois indiqué qu'une telle mesure pouvait être acceptée sur le principe, mais à la condition qu'une formulation adéquate soit mise à l'enquête publique. Une telle adaptation devrait être intégrée au dossier d'adaptation aux conditions d'approbation (doc. 13 ch. 7, let. c p. 22) 7.4. Le 18 juillet 2022, le Conseil communal a adopté un nouveau PAL, comprenant une nouvelle version du RCU (ci-après: RCU 2022). Ce PAL est en cours d'examen auprès des autorités

Tribunal cantonal TC Page 11 de 18 cantonales (www.C._____.ch > services techniques et infrastructures > aménagement du territoire, consulté à la date de l'arrêt). Le RCU 2022 prévoit à son art. 22 que la ZRMD est (à nouveau) réservée aux habitations individuelles et individuelles groupées. En outre, s'agissant de l'IBUS maintenu à 0.80, il est précisé qu'un IBUS complémentaire maximum de 0.30 est attribué exclusivement aux surfaces destinées au stationnement, pour des volumes intégrés aux bâtiments principaux. Cette valeur ne peut pas faire l'objet d'un report d'indice. Pour le reste, la réglementation encore soumise à approbation reste inchangée par rapport au RCU 2018. 8. Discussion s'agissant de l'assujettissement à la taxe sur la plus-value 8.1. En l'espèce, le SCC considère que la parcelle article bbb RF est soumise à la taxe sur la plus-value sur la base de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC, dans la mesure où l'adoption du nouveau PAL approuvé le 18 juillet 2018 a eu pour conséquence un changement d'affectation lié au passage de la ZRFD (au sens du RCU 2003) à la ZRMD (au sens du RCU 2018). Il soutient notamment que la typologie des constructions admises sur la parcelle a connu une modification notable, de même que la destination de la zone, puisque des habitations collectives y sont désormais admises, à l'exclusion de toutes habitations individuelles. 8.2. La recourante soutient d'abord que le SCC se trompe en retenant, sur la base du RCU 2018, que la parcelle est dorénavant destinée à des habitations collectives. Selon elle, c'est le RCU 2022 qui doit faire foi, le RCU 2018 n'étant pas « pleinement en vigueur » puisque la DIME aurait expressément rejeté certaines modifications par rapport au RCU 2003. Selon elle, le SCC devrait ainsi considérer que seules des habitations individuelles et individuelles groupées peuvent être érigées sur sa parcelle, conformément au RCU 2022. Sur ce point, la recourante ne peut être suivie. En effet, le changement d'affectation de la parcelle en question de la ZRFD à la ZRMD ressortant de la modification du PAL a été approuvé par la DIME, de même que, pour l'essentiel, les prescriptions du RCU 2018 relatives à la ZRMD. Les seules réserves relatives aux conditions d'application de l'IBUS complémentaire de 0.3 pour les parkings souterrains (ci-avant: consid. 7.3) n'y changent rien. Il en résulte que la nouvelle affectation de l'article bbb RF en ZRMD a effectivement pour effet que cette parcelle est soumise, depuis le 18 juillet 2018, aux prescriptions de l'art. 22 RCU 2018, dans la mesure où elles ont été approuvées par la DIME. Par ailleurs, comme il a été vu ci-avant, le RCU 2022 invoqué par la recourante est toujours en cours d'examen auprès des autorités cantonales. Il n'est dès lors pas entré en force et ne saurait être pris en considération pour déterminer si le changement d'affectation de zone de l'article bbb RF résultant de la modification du PAL entrée en vigueur le 18 juillet 2018 constitue une mesure d'aménagement entraînant le prélèvement de la taxe. Dans tous les cas, comme il le sera vu ci-après (consid. 8.5), quand bien même il fallait considérer, comme le soutient la recourante, que seules des habitations

individuelles et individuelles groupées peuvent être érigées sur sa parcelle, conformément au RCU 2022, l'issue du recours aurait été identique. 8.3. La recourante soutient ensuite que le transfert de sa parcelle de la ZRFD à la ZRMD ne constitue pas un changement d'affectation (Umzonung) au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC

Tribunal cantonal TC Page 12 de 18 mais une simple augmentation des possibilités de construire (Aufzonung) au sens de l'art. 113a al. 2 let. c LATeC. Comme on l'a vu ci-avant (consid. 2.4 et 2.5), l'assujettissement de l'article bbb RF à la taxe sur la plus-value, en raison de la mesure d'aménagement résultant de la modification du PAL approuvée le 18 juillet 2018, doit être examiné sous l'angle du classement en zone à bâtir (Einzonung; art. 113a al. 2 let. a LATeC) ou du changement d'affectation (Umzonung; art. 113a al. 2 let. b LATeC). Un assujettissement sous l'angle d'une simple augmentation des possibilités de construire, sans changement de l'affectation de la zone (Aufzonung; art. 113a al. 2 let. c LATeC) n'entre par contre pas en ligne de compte. En l'espèce en effet, la parcelle concernée est passée de la ZRFD (au sens de l'art. 16 RCU 2003) à la ZRMD (au sens de l'art. 22 RCU 2018). Ce passage d'un type de zone à bâtir à un autre ne constitue pas un classement en zone à bâtir au sens de l'art. 113a al. 2 let. a LATeC. Il s'agit dès lors uniquement de vérifier si les conséquences effectives de cette modification sont suffisamment importantes pour constituer un changement d'affectation au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC, entraînant le prélèvement de la taxe. A cet égard, il est rappelé qu'un tel changement d'affectation est reconnu, au sens de l'art. 113a al. 3 LATeC, lorsque la mesure d'aménagement en question a pour effet une « modification notable de la destination de la zone et de la typologie des constructions qui y sont admises », en tenant compte de la multitude de situations différentes envisageables dans un même type de zone (ordre de construction, existence ou non d'un PAD, valeurs d'indices différentes, indices non applicables, types de bâtiments autorisés, degrés variables du potentiel constructif déjà utilisé, etc.) (ci-avant: consid. 5.3). Selon la pratique, un tel changement d'affectation se produit typiquement en cas de passage d'un type de zone à bâtir prévu par le RCU applicable à un autre type de zone à bâtir, par exemple lorsqu'un terrain passe de la zone résidentielle à faible densité à la zone village ou de zone d'activité à la zone village (voir le guide sur la taxe sur la plus-value établi par la DIME; ci-avant: consid. 5.3.3.). 8.4. Avant la mesure d'aménagement, la parcelle était destinée aux habitations individuelles, soit des constructions comprenant au maximum trois logements (art. 55 du règlement du 1er décembre 2009 d'exécution de la loi sur l'aménagement du territoire et les constructions [ReLATeC; RSF 710.11]), ainsi qu'aux habitations individuelles groupées, soit des constructions juxtaposées ou superposées comprenant au minimum quatre logements dont au moins un élément essentiel de chacun de ces logements doit être situé en relation directe et de plain-pied, au niveau du terrain naturel ou aménagé, avec un espace extérieur d'agrément privé (art. 56 ReLATeC). En outre, l'IBUS était de respectivement 0.5 et 0.6 et la hauteur maximale de 8.5 m. Après la mesure d'aménagement, la parcelle peut toujours accueillir des habitations individuelles groupées. En revanche, alors que les habitations individuelles n'y sont plus autorisées, il est désormais possible d'y construire des habitations collectives, soit des constructions comprenant quatre logements ou plus (art. 57 ReLATeC), sans qu'il soit nécessaire qu'un élément essentiel de chacun de ces logements au moins soit situé en relation directe et de plain-pied au sens de l'art. 56 ReLATeC. Les habitations collectives doivent en outre disposer de places de jeux ou de détente, à raison d'au moins 20% de la surface totale des logements (art. 63 ReLATeC).

Tribunal cantonal TC Page 13 de 18 Ainsi, le fait que des habitations collectives sont désormais admises implique déjà une modification notable du caractère de la zone et de la typologie des constructions. Cela étant, même sans cette modification, la mesure engendrerait tout de même une modification notable. 8.5. En effet, la hauteur maximale autorisée est passée de 8.5 m à 11 m. Cette modification a notamment pour conséquence que les constructions envisageables dans la zone peuvent dorénavant contenir un étage supplémentaire (cf. art. 70 al. 1 ReLATec qui prévoit que les vides d'étage, soit la différence de hauteur entre le plancher et le plafond fini, doivent être d'au minimum de 2.40 m). En outre, l'IBUS est passé de respectivement 0.5 et 0.6 à 0.8, soit une augmentation d'un tiers de la densité des surfaces de plancher. L'IBUS correspondant au rapport entre la somme des surfaces de plancher et la surface de terrain déterminante, il exprime ainsi la densité effective des surfaces de plancher et a notamment pour but de mesurer l'intensité de l'utilisation du sol. Il constitue dès lors aussi un élément permettant de définir le caractère des constructions d'une zone (voir notamment Guide des constructions, ch. IX.7.1.1 p. 88 [disponible sur www.fr.ch > territoire, aménagement et constructions > Permis de construire et autorisations > Guide des constructions; Commentaire de l'Accord intercantonal harmonisant la terminologie dans le domaine des constructions (AIHC) du 3 septembre 2013, p. 19 [disponible sur www.bpuk-ch > concordats > AIHC]; www.densite.ch > définitions > ibus; tous consultés à la date de l'arrêt). Par conséquent, compte tenu de ce qui précède, il doit être considéré que la mesure en question correspond à une modification notable de la destination de la zone et de la typologie des constructions. Il ne s'agit en effet pas uniquement d'une augmentation des indices sans influence sur le caractère et la destination de la zone, comme le soutient la recourante, mais la modification est bien d'importance pour le type de constructions qui peuvent être érigées. Les parcelles avoisinant celle de la recourante se situant également en ZRMD, notamment les articles fff, ggg, hhh et iii RF, démontrent d'ailleurs ce qui précède, celles-ci comportant de petits immeubles d'habitations, avec places de jeux et places de stationnement, ce qui ne correspond manifestement pas aux caractéristiques de la ZRFD. 8.6. Il ressort par ailleurs de la décision d'approbation du 18 juillet 2018 que le changement d'affectation en question résultait d'une réflexion d'aménagement de la part de la Commune. En effet, celle-ci souhaitait développer et valoriser les espaces libres situés dans ce secteur, qui avait été identifié comme pertinent pour des mesures de densification au vu des espaces encore libres entre les habitations déjà construites. A ce titre, il est rappelé que le changement d'affectation d'une zone constructible nécessite une réflexion d'aménagement de la part de la commune, dans le sens d'une requalification, avec un objectif d'urbanisation plus aisé à identifier et pouvant éventuellement se concrétiser par la réalisation d'un PAD (ci-avant: consid. 5.3.1), ce qui est le cas en l'espèce, la ZRMD étant au demeurant soumise obligatoirement à un PAD (ci-avant: consid. 7.2). Le SeCA avait également relevé que ce changement d'affectation permettait la réalisation de futurs projets favorisant la densification et une utilisation optimale du sol. En outre, la DIME avait précisé que ce changement d'affectation était pertinent du point de vue de l'aménagement du territoire, puisqu'il encourageait notamment la densification du tissu construit déjà existant.

Tribunal cantonal TC Page 14 de 18 8.7. Il ressort de tout ce qui précède que le passage de l'article bbb RF de la ZRFD à la ZRMD correspond bien à un changement d'affectation au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC. Par conséquent, cette mesure est soumise à la taxe sur la plus-value. Cela étant, il reste à déterminer si le calcul de la plus-value effectué par le SCC peut être confirmé, ce que la recourante conteste. 9. Règles relatives au calcul de la

taxe et à la notion de valeur vénale 9.1. Comme on l'a vu ci-avant (consid. 5.1), l'art. 113b al. 2 LATeC mentionne que la plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement. L'art. 113b al. 2a LATeC précise qu'en cas d'aliénation à titre onéreux, le prix convenu est en principe considéré comme étant représentatif de la valeur vénale. A défaut de prix ou si celui-ci ne correspond pas à la valeur vénale du bien-fonds, cette valeur se détermine sur la base d'une méthode comparative ou, en l'absence de prix comparatifs suffisamment fiables, sur la base de la méthode de la valeur résiduelle ou d'autres méthodes d'estimation officielles reconnues. Cette disposition, bien qu'elle soit entrée en vigueur le 1er octobre 2023, est applicable au cas d'espèce, compte tenu des dispositions transitoires (art. 178d al. 4 LATeC; ci-avant: consid. 2.2).

9.2. S'agissant de la valeur vénale, la Cour fiscale a eu l'occasion de relever à de multiples reprises que celle-ci correspond à la valeur actuelle du marché, qu'il s'agisse de la fixation des droits de mutation et de l'impôt sur le revenu ou le bénéficiaire, de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ou encore de la taxe sur la plus-value destinée à compenser les avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement du territoire. 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 (arrêt TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022 consid. 4.1 et les références). La Cour a rappelé que, lorsque la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire. La valeur vénale doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative (ou méthode des valeurs comparatives) et, 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 (arrêt TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022 consid. 4.3 et les références).

9.3. S'agissant plus précisément de la taxe sur la plus-value, la Cour de céans a confirmé, dans l'arrêt 604 2020 19 du 17 novembre 2020, que la notion de valeur vénale prévue dans le régime de compensation de la LATeC correspond à celle prévalant dans le domaine de l'expropriation et se définit comme étant la valeur du marché (consid. 4.2.2). Elle a en outre mentionné qu'en l'absence d'une méthode d'estimation particulière de la valeur vénale du bien-fonds avant et après l'entrée en force d'une mesure d'aménagement, il convient de se référer aux méthodes reconnues en matière d'expropriation matérielle. Prioritairement, la valeur vénale d'un terrain doit être déterminée sur la

Tribunal cantonal TC Page 15 de 18 base de la méthode dite « statistique » ou « comparative », laquelle consiste à se fonder sur les prix convenus lors de ventes de gré à gré qui sont intervenues à propos d'objets analogues dans la même région et la même période. En l'absence de tels chiffres de référence (en nombre suffisant), la valeur vénale d'un fonds au jour déterminant devra être subsidiairement évaluée selon d'autres méthodes connues (consid. 4.3). La Cour a en outre indiqué que les difficultés à obtenir des chiffres de comparaison de la part du SCC ou du Registre foncier ne constituent pas des motifs suffisants pour écarter d'emblée la méthode de comparaison, dans la mesure où il est possible pour ces deux services d'obtenir des valeurs de comparaison en repérant des

parcelles présentant des caractéristiques similaires (consid. 5.2). 9.4. S'agissant de la méthode comparative, celle-ci 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 (Manuel suisse de l'estimateur p. 85, 100). 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. 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 (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). 9.5. 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 (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

Tribunal cantonal TC Page 16 de 18 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 développement et de commercialisation éventuels ainsi que du profit escompté (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 (Manuel suisse de l'estimateur, p. 190). Le Tribunal fédéral a par ailleurs relevé que cette méthode se fonde essentiellement

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 (ATF 122 I 168 consid. 3a et les références; arrêt TF 1C_704/2024 du

E. 11.1

En définitive, l'assujettissement de la mesure d'aménagement relative à l'article bbb RF à la taxe sur la plus-value est confirmée. En revanche, le calcul de la taxe effectué par le SCC doit être invalidé. Par conséquent, le recours est partiellement admis et la décision attaquée annulée. La cause est renvoyée au SCC pour nouvelle fixation de la taxe au sens des considérants.

E. 11.2

Selon l'art. 131 al. 1 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, compte tenu notamment de la valeur litigieuse et du travail requis, l'intégralité des frais de procédure devrait être fixée à CHF 4'000.-. Au vu de l'admission partielle du recours, la moitié de ce montant, soit CHF 2'000.-, est mis à la charge de la recourante. Le solde de l'avance de frais, à savoir CHF 2'000.-, lui sera restitué.

E. 11.3

Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, 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. Lorsqu'une partie n'obtient que partiellement gain de cause, l'indemnité est réduite en proportion (art. 138 al. 2 CPJA). Conformément à l'art. 8 du Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie sont fixés entre CHF 200.- et CHF 10'000.-. Dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum s'élève à CHF 40'000.-. La fixation des honoraires dus à titre de dépens a lieu sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. En l'espèce, la mandataire de la recourante n'a pas fait parvenir de liste de frais, quand bien même celle-ci lui a été demandée le 12 septembre 2025. Dans ces circonstances, il y a lieu de fixer l'indemnité d'office (art. 11 al. 1 Tarif JA). Compte tenu de l'importance de l'affaire et la valeur litigieuse en cause (art. 11 al. 2 Tarif JA), l'indemnité de partie est fixée ex aequo et bono à un montant total de CHF 4'432.10, soit CHF 4'000.- (16 heures à CHF 250.-), CHF 100.- de débours et CHF 332.10 de TVA (8.1%). Vu l'admission partielle du recours, il convient de réduire ce montant de moitié. L'indemnité de partie allouée à la recourante se monte donc à CHF 2'216.05, TVA (8.1%) de CHF 166.05 comprise. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances à la mandataire de la recourante.

Tribunal cantonal TC Page 18 de 18 la Cour arrête : I. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 17 décembre 2024 est annulée et la cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants. II. Des frais de procédure réduits à CHF 2'000.- sont mis à la charge de la

recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versée, le solde de CHF 2'000.- lui étant restitué. III. L'indemnité de partie réduite allouée à la recourante pour ses frais de défense est fixée à CHF 2'216.05, TVA de CHF 166.05 (8.1%) comprise. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances à Me Christine Magnin. 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 Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure et de l'indemnité de partie peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 20 novembre 2025/anm Le Président La Greffière

E. 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 (arrêt TF 1C_704/2024 du 13 mai 2025 consid. 4.3, 4.4). 10. Discussion s'agissant du calcul de la taxe sur la plus-value En l'espèce, le SCC a fixé la valeur vénale avant et après la mesure d'aménagement en employant la méthode de la valeur résiduelle, en indiquant que la valeur comparative n'avait pas pu être employée car les données disponibles ne pouvaient constituer une base comparable suffisante. Cette manière de procéder ne peut être confirmée. En effet, comme on l'a vu ci-avant, la méthode de la valeur résiduelle ne peut être utilisée qu'à titre très subsidiaire, dans l'hypothèse où il n'existe pas de comparaison utilisable. En particulier, la méthode de la valeur résiduelle comporte une forte part d'incertitude, celle-ci se fondant 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, ce qu'il convient d'éviter. La priorité doit ainsi clairement être donnée à la méthode comparative, laquelle a le mérite de refléter le plus fidèlement la valeur marchande d'un bien-fonds non encore bâti. Cette méthode présente les mêmes avantages lorsqu'il s'agit d'évaluer la valeur d'un terrain dont le potentiel constructible a été augmenté, dans la mesure où il s'agit alors de ne pas se limiter à la valeur de la construction existante. Par rapport à la méthode de la valeur résiduelle, cette méthode est au demeurant plus compréhensible et permet un meilleur contrôle des chiffres retenus par les parties et le Tribunal. Sur ce point, la recourante avait d'ailleurs relevé qu'il n'y avait aucune possibilité pour l'administré de comprendre la manière dont le SCC avait procédé à la taxation en l'espèce, ce qui contrevenait selon elle à son droit d'être entendue et à l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision. Au vu du caractère très subsidiaire de la méthode de la valeur résiduelle, le SCC ne pouvait pas se contenter de l'appliquer, sans démontrer ni motiver l'absence d'une base de données comparables suffisante. A ce titre, il est rappelé que seul un petit nombre d'objets de comparaison justifie déjà l'application de la méthode de la valeur comparative.

Tribunal cantonal TC Page 17 de 18 Dans ces conditions, les valeurs vénales fixées par le SCC dans son calcul de plus-value ne peuvent pas être confirmées. Le dossier doit ainsi lui être renvoyé pour nouvelle estimation et calcul de la taxe sur la plus-value. Le SCC devra en particulier procéder en priorité selon la méthode comparative. 11. Sort du recours, frais de procédure et indemnité de partie

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