

Rapport accompagnant l'avant-projet de loi modifiant la loi du 2 décembre 2008 sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATeC)

1	Origines de l'avant-projet de loi	1
2	Organisation des travaux législatifs	5
3	Avant-projet de loi : généralités	6
4	Information des propriétaires	7
5	Méthodes de calcul de la plus-value	9
6	Exigibilité de la taxe	14
7	Débiteur ou débitrice	17
8	Perception	19
9	Disposition transitoire	19
10	Commentaires des dispositions	20
11	Incidences sur la répartition des tâches État-communes	25
12	Conséquences financières	26
13	Conformité au droit supérieur	27

1 ORIGINES DE L'AVANT-PROJET DE LOI

1.1 Droit en vigueur

Le 1^{er} mai 2014 est entrée en vigueur la révision partielle de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT). A notamment été modifié l'art. 5 LAT qui concerne le régime de compensation des avantages et inconvénients découlant des mesures d'aménagement et consiste dans le prélèvement d'une taxe sur la plus-value. Depuis cette date, le droit fédéral impose aux cantons de se doter d'un tel régime et fixe les exigences minimales quant à la manière de le concevoir, tout en prévoyant une sanction pour ceux qui n'auront pas adapté leur législation en conséquence, à savoir le gel des zones à bâtir sur l'ensemble du territoire cantonal jusqu'à l'adaptation du droit cantonal (art. 38a al. 4 et 5 LAT).

L'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2018, de la loi du 16 mars 2016 modifiant la loi du 2 décembre 2008 sur les constructions et l'aménagement (LATeC) a permis au canton de Fribourg de se doter de dispositions légales instaurant un régime de compensation répondant aux exigences minimales du droit fédéral. Ces dispositions ont été approuvées par le Conseil fédéral en date du 10 avril 2019. Il ressort notamment de cette décision que la Confédération considère que la sanction de l'art. 38a al. 4 et 5 LAT peut potentiellement être appliquée après l'approbation fédérale du régime cantonal conforme, si certaines dispositions légales importantes devaient être annulées par le Tribunal fédéral ou s'il s'avère que leur application par le canton est non conforme au droit fédéral. Pour cette raison, la Confédération continue d'exercer une certaine surveillance sur les cantons et la modification de leur législation dans ce domaine doit être soumise à l'approbation du Conseil fédéral.

Les articles 113a ss LATeC prévoient le prélèvement d'une taxe de 20 % de la plus-value résultant des nouvelles mises en zone à bâtir (art. 15 LAT) et des changements d'affectation (art. 113a al. 2 LATeC). Les modifications de plans et de règlements qui consistent uniquement en une augmentation des indices de construction ne sont donc pas soumises à cette taxe. C'est la Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions (DAEC) qui est compétente pour rendre les décisions de taxation, sur proposition de l'estimation de la plus-value par la Commission d'acquisition des immeubles (art. 113d al. 1 LATeC). Selon l'art. 113b al. 2 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, ce qui nécessite donc une comparaison entre deux valeurs différentes à estimer. La taxe sur la plus-value est perçue six mois après l'entrée en force du premier permis de construire octroyé selon la procédure ordinaire sur le terrain taxé (à l'exception des permis pour l'équipement de détail) ou au moment de l'aliénation de celui-ci. L'exigibilité de la taxe est différée dans les cas d'application de l'art. 43 de la loi cantonale sur l'impôt cantonal direct¹ (art. 113e al. 2 LATeC) et le débiteur ou la débitrice de la taxe est le propriétaire du bien-fonds au moment de la mise à l'enquête publique (art. 113e al. 2 et 3 LATeC). Le produit de cette taxe est versé à raison d'un cinquième dans le Fonds des améliorations foncières et de quatre cinquièmes dans le Fonds de la plus-value instauré par l'art. 113c LATeC. Ce Fonds a pour but de financer prioritairement les indemnités des communes pour expropriation matérielle découlant de dézonages, puis, une fois atteint le seuil de 20 millions de francs (art. 51a al. 2 ReLATeC), différentes mesures d'aménagement, dont les plans directeurs régionaux, les projets d'agglomération ainsi que les études régionales et communales sur la requalification et la densification du milieu bâti, ceci en fonction du montant disponible et selon l'ordre de priorité défini par la LATeC (art. 113c al. 2 LATeC). Il faut relever enfin qu'en vertu de l'art. 113h LATeC, les collectivités publiques sont exemptes de la taxe sur la plus-value lorsque leurs terrains mis en zone à bâtir ou faisant l'objet d'un changement d'affectation sont destinés à la réalisation de tâches d'intérêt public qu'elles accomplissent elles-mêmes ou par délégation de compétence (al. 1 et 2). Par ailleurs, la plus-value n'est pas taxée si elle représente un montant inférieur à 20 000 francs (al. 3).

Le Grand Conseil a instauré un régime de compensation unique, soit une taxation centralisée au niveau cantonal, par opposition à un régime de taxation au niveau communal ou mixte (qui serait géré pour une partie par le canton et pour l'autre par les communes). Cette solution implique que la totalité des taxes perçues et du financement des affectations prévues pour l'utilisation des recettes est exclusivement gérée par le canton par le biais des décisions de taxation et de la gestion du Fonds de la plus-value. Selon le système mis en place, celui-ci ne profite pas de ces recettes, comme le montre la liste des mesures susceptibles d'être financées par le Fonds (art. 113c al. 2 LATeC).

A relever que sur la base de ces nouvelles dispositions légales, un équivalent plein temps (EPT) de juriste a été attribué à la DAEC pour assurer les tâches liées au prélèvement de la taxe sur la plus-value (en particulier pour assurer le secrétariat de la CAI) et la gestion du Fonds cantonal, la DAEC ayant débloqué de son côté 0,5 EPT supplémentaire (collaborateur technique) pour la saisie des informations nécessaires au traitement des dossiers par le biais de transformation de poste au sein du SeCA.

A noter que l'ensemble des cantons se sont à présent dotés de dispositions légales pour prélever une taxe sur la plus-value. Le type de régime (unique, communal ou mixte), le taux, les mesures assujetties à la taxe, les modalités d'exigibilité de celle-ci, les autorités de taxation ainsi que les

¹ Loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1).

mesures financées par ce biais sont de natures diverses². Il ressort toutefois d'échanges avec les autres cantons que la plupart d'entre eux sont actuellement confrontés à des problèmes similaires à ceux qui occupent le canton de Fribourg, la mise en œuvre des dispositions légales s'avérant particulièrement complexe. La plus grande difficulté consiste à déterminer les modalités de calcul de la plus-value. La grande majorité des cantons se réfèrent dans leur législation à la notion de « valeur vénale » ou « valeur marchande » pour définir la plus-value et mènent des réflexions approfondies afin de définir une méthodologie appropriée pour la déterminer dans le contexte du droit fédéral et de la nature particulière de la taxe sur la plus-value. Cet aspect sera développé au point 5 du présent rapport explicatif.

1.2 Nature de la taxe sur la plus-value

La taxe sur la plus-value n'est pas motivée par des motifs fiscaux et ne peut donc être qualifiée d'impôt. L'idée à la base de cette contribution est que les mesures d'aménagement qui entraînent une plus-value créent un avantage particulier pour un certain nombre de propriétaires privilégiés, plus-value dont le prélèvement répond à une exigence d'égalité de traitement. Il convient ainsi de faire la distinction entre le droit de l'aménagement et le droit des contributions, lesquels poursuivent des buts différents. En l'espèce, la taxe sur la plus-value relève du droit de l'aménagement et doit donc être interprétée à l'aune des buts et principes applicables en la matière. A cet égard, il est important de souligner que la LAT exige des cantons qu'ils veillent à ce que les propriétaires construisent leurs terrains de manière optimale, les communes étant tenues d'utiliser en premier lieu les réserves de zones à bâtir existantes et de prendre toutes les mesures de densification nécessaires avant d'envisager une extension de leur zone à bâtir (art. 3 al. 3 let. a^{bis} et 15 al. 4 let. b LAT).

La LAT demande que l'« avantage majeur » (art. 5 al. 1 LAT) découlant de la mesure d'aménagement soit taxé, ce qui ne correspond pas forcément au gain réel découlant de la vente du terrain concerné³. La taxe sur la plus-value n'est donc pas un impôt, mais une taxe avec un but incitatif et compensatoire. Le gain réel est, quant à lui, taxé par l'impôt sur le gain immobilier, la taxe sur la plus-value étant déductible de ce gain en tant qu'impense (art. 5 al. 1^{sexies} LAT et 113b al. 4 LATeC). La jurisprudence précise que cette taxe correspond à une nouvelle catégorie de contributions, à savoir celles des contributions indépendantes des coûts (prix d'achat, coûts d'équipement, coûts de transaction, coûts d'entretien). Toujours selon la jurisprudence, un prélèvement allant jusqu'à 60 % de la plus-value résultant de mesures d'aménagement du territoire ne viole pas la garantie de la propriété et n'est pas confiscatoire⁴.

1.3 Evolution de la pratique dans le canton de Fribourg et mandat urgent

Dès le début 2018, plusieurs notaires se sont adressés à la DAEC pour obtenir des clarifications quant à l'application des dispositions légales en question. Ils constataient un manque d'information qui conduisait à une insécurité juridique rendant plus difficile la réalisation des transactions immobilières. Ils ont également relevé que le système tel que prévu par la LATeC était susceptible de mettre certains propriétaires dans une situation financière extrêmement difficile, en particulier dans les cas où des transactions ont eu lieu avant l'entrée en vigueur du nouveau droit mais deviennent assujetties à la taxe sur la plus-value à la suite de l'entrée en vigueur des mesures

² Taxe sur la plus-value : comparaison des réglementations cantonale : tableau comparatif, état au 23.12.2020, EspaceSuisse, Prélèvement de la plus-value dans les différents cantons.

³ EspaceSuisse, Calcul de la plus-value : une pluralité de méthodes pour un résultat objectif, Inforum Décembre 4/2020.

⁴ BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138, p. 158.

d'aménagement. Par ailleurs, dans le cadre de l'instruction des dossiers de taxation, sur la base de projets de décisions communiqués par la DAEC, certains propriétaires et certaines communes ont réagi en estimant que les prix au m² fixés sur la base d'une estimation de la CAI étaient nettement au-dessus de la valeur du marché dans les secteurs considérés et donc, excessifs.

D'entente avec la DAEC, la CAI a développé une pratique pour l'estimation des biens-fonds en appliquant une méthode officielle dénommée la méthode des classes de situation décrite dans le Manuel suisse de l'estimateur publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles⁵. En bref, il s'agit d'une méthode qui se base sur des évaluations statistiques où la valeur du terrain tient compte du rapport dépendant de la valeur de rendement, du prix de vente ou des valeurs à neuf des constructions. La DAEC et la CAI ont considéré que cette méthode permettrait un traitement rapide des dossiers compte tenu des ressources à disposition ainsi qu'une égalité de traitement entre les administré-e-s. Entre le début 2019 et le printemps 2020, la CAI a rendu une centaine d'avis d'estimation.

De décembre 2019 à mars 2020, la DAEC a rendu une trentaine de décisions de taxation, dont trois font l'objet de recours auprès du Tribunal cantonal (TC), les autres décisions étant entrées en force.

En date du 12 mars 2020, la DAEC a rencontré des représentants de la Chambre des notaires fribourgeois pour discuter avec eux des problèmes constatés dans la pratique. Il a été convenu qu'un groupe de travail serait constitué afin d'examiner la situation et de proposer des adaptations de la pratique, voire de modifications législatives ou réglementaires qui seraient ensuite soumises au Conseil d'Etat par l'intermédiaire de la DAEC.

Parallèlement, la DAEC, par l'intermédiaire du SeCA, a attribué un mandat à EspaceSuisse en vue de la transmission d'un avis juridique sur la notion de l'avantage majeur prévue à l'art. 5 LAT et celle de « valeur vénale » dans le contexte du cadre fixé par le législateur fédéral pour le prélèvement de la taxe sur la plus-value. Cet avis a été remis le 1^{er} septembre 2020.

À partir du mois d'avril 2020, la DAEC a suspendu le processus d'estimation et la communication de ses décisions de taxation, compte tenu, dans un premier temps, de la situation particulière résultant des mesures sanitaires prises en lien avec le COVID-19.

Par mandat urgent déposé le 13 mai 2020, les députés Gobet, Doutaz, Kolly et sept cosignataires ont demandé au Conseil d'Etat de suspendre avec effet immédiat les décisions de taxation de la plus-value ainsi que la facturation y relative et ce, jusqu'à la révision de la LATeC faisant l'objet d'une motion qui serait déposée ultérieurement. Ce mandat a été accepté par le Grand Conseil en date du 23 juin 2020 de sorte que le processus d'estimation et de communication des décisions de taxation n'a pas repris depuis.

1.4 Motion Gobet/Boschung

Le 23 juin 2020, les députés Nadine Gobet et Bruno Boschung, accompagnés de 30 cosignataires, ont déposé une motion⁶ afin que les dispositions de la LATeC régissant la taxe sur la plus-value soient modifiées. Tout en relevant qu'ils ne remettent pas en cause le principe cette taxe, ils ont constaté que le système tel que mis en œuvre créait une insécurité juridique à laquelle il convenait de remédier urgemment en adaptant en conséquence les articles 113a ss LATeC notamment afin de définir la base de calcul utilisée pour déterminer la plus-value liées aux mesures d'aménagement, à

⁵ 4^{ème} Edition, 2012.

⁶ 2020-GC-107.

savoir l'utilisation en priorité de la méthode d'estimation officielle dite « comparative » et, à défaut de valeurs comparables appropriées, l'application de la méthode d'estimation officielle dite « de la valeur résiduelle ». Les députés ont proposé également de modifier le débiteur ou la débitrice de la taxe afin qu'il soit identifié comme le ou la propriétaire du terrain au moment de l'entrée en force de la mesure d'aménagement (et non au moment de sa mise à l'enquête publique comme le prévoit le droit en vigueur), d'introduire dans la loi des exceptions à l'exigibilité de la taxe en cas de vente d'appartements en PPE sur un terrain bâti, de constructions de peu d'importance, de travaux de rénovations-améliorations énergétiques, de bornage de la parcelle (avec un système de taxation au prorata) et de cas de rigueur. Ils ont également préconisé de remédier à l'insécurité juridique qui a accompagné l'entrée en vigueur du nouveau droit en introduisant une disposition transitoire. Sur proposition du Conseil d'Etat, le Grand Conseil a adopté la motion le 21 août 2020.

La DAEC a transmis cette motion à l'ARE afin d'avoir un avis de principe de celui-ci sur la conformité des propositions d'adaptation de la LATeC au droit fédéral. L'ARE a transmis son avis en date du 1^{er} octobre 2020. En substance, il a relevé que l'estimation de la valeur vénale en cas de taxation de la plus-value était comparable à celle effectuée lors d'expropriations et que la proposition des motionnaires concernant le calcul de la plus-value ne posait pas de problème sous l'angle du droit fédéral, avec toutefois une réserve concernant l'utilisation de la méthode de la valeur résiduelle en cas de classements de terrains en zone à bâtir, « dans la mesure où il est possible d'influencer le résultat par l'adaptation des hypothèses prises en compte ». Concernant les cas d'exceptions à l'exigibilité de la taxe, l'ARE a souligné qu'ils ne pouvaient pas être prévus en relation avec le prélèvement de la plus-value liées aux mises en zone à bâtir, étant donné que le droit fédéral ne prévoyait aucune exception sur ce point, les cantons étant par contre libres d'en prévoir en relation avec la taxation d'autres mesures d'aménagement allant au-delà du minimum prévu par le législateur fédéral, comme par exemple – pour ce qui concerne le canton de Fribourg – les changements d'affectation. S'agissant de la possibilité d'introduire un système de taxation au prorata, l'ARE estime qu'il ne paraît pas en soit incompatible avec le cadre fixé par le législateur fédéral mais que la proposition des motionnaires devrait être interprétée de manière restrictive et que le canton devrait alors fournir périodiquement à la Confédération des informations sur son application concrète.

2 ORGANISATION DES TRAVAUX LÉGISLATIFS

Le groupe de travail constitué par la DAEC à la suite de la rencontre avec les représentants de la Chambre des notaires était composé du Président de la Chambre des notaires fribourgeois, d'un représentant des communes et de représentants de la CAI, de la Direction des finances, du Service cantonal des contributions et du SeCA. Le groupe de travail était chargée d'analyser le processus de taxation et d'application des dispositions de la LATeC en vigueur et de transmettre d'ici la mi-septembre 2020 un rapport contenant diverses propositions d'adaptation de la pratique mise en place avec identification des éventuelles modifications législatives et/ou réglementaires qui en découleraient.

Le groupe de travail s'est réuni à 8 reprises entre le mois de mai et le mois de septembre 2020. Dans la mesure où les propositions de modifications législatives formulées dans la motion Gobet/Boschung portaient sur des points que le groupe de travail avait lui-même identifiés comme nécessitant un examen, ces propositions ont également été discutées par le groupe qui a cependant formulé ses propres conclusions sur les points en question. Le rapport demandé a été remis à la DAEC en date du 18 septembre 2020.

Par arrêté du 1^{er} septembre 2020, complété par arrêté du 6 octobre 2020, le Conseil d'Etat a nommé un Comité de pilotage (COPIL) pour la modification de la LATeC, présidé par le Conseiller d'Etat, Directeur AEC. En plus de compter des représentants de la Direction des finances et du SeCA, le COPIL est composé des personnes suivantes :

- > M. Bruno Boschung, Député, représentant du groupe parlementaire démocrate-chrétien ;
- > Mme Nadine Gobet, Députée, représentante du groupe parlementaire libéral-radical ;
- > M. Bruno Marmier, Député, représentant du groupe parlementaire Vert Centre-Gauche ;
- > M. Pierre Mauron, Député, représentant du groupe parlementaire socialiste ;
- > Mme Gilberte Schär, Députée, représentante du groupe parlementaire Union Démocratique du Centre ;
- > M. Pierre-André Burnier, Syndic de la commune de Mont-Vully, représentant de l'Association des communes fribourgeoises ;
- > M. Joseph Aeby, Syndic de la commune de Rue, Directeur de la région Glâne-Veveyse, représentant de l'Association des communes fribourgeoises ;
- > M. Christian Pfammatter, Juge cantonal ;
- > M. Frédéric Ménétrey, Directeur de la Chambre fribourgeoise d'agriculture ;
- > M. Yves Menoud, Président et représentant de la Chambre fribourgeoise de l'immobilier ;
- > Me Michel Mooser, notaire, Président de la Chambre des notaires fribourgeois ;
- > Mme Florence Perroud, juriste, représentante de ASLOCA-Fribourg.
- > M. Philippe Thalmann, Professeur associé à l'EPFL.

Le COPIL s'est réuni à 7 reprises entre le début octobre 2020 et le début mars 2021. Il a examiné l'ensemble des dispositions légales en vigueur ainsi que les propositions formulées par les motionnaires et par le groupe de travail. Il a également discuté d'autres adaptations élaborées au cours de ses travaux.

3 AVANT-PROJET DE LOI : GÉNÉRALITÉS

L'avant-projet de loi (ci-après : AP) a pour principal objectif de lever l'insécurité juridique qui a été constatée par les autorités et les praticiens sur la base des premières expériences tirées de l'application des dispositions légales en vigueur. De manière générale, il prévoit de modifier la LATeC sur les points suivants :

- > information des propriétaires ;
- > calcul de la plus-value (méthodes d'estimation) ;
- > exigibilité de la taxe (exceptions, taxation au prorata, imposition différée) ;
- > perception de la taxe ;
- > disposition transitoire.

L'AP ne remet donc pas en question le type de régime en vigueur (à savoir un régime cantonal unique avec un Fonds de la plus-value exclusivement géré par le canton), ni le taux de taxation (20 %), ni les mesures d'aménagement assujetties à la taxe sur la plus-value. A cet égard, seules sont taxés les mises en zone à bâtir et les changements d'affectation conformément à ce que prévoit l'art. 113a al. 3 LATeC. Il n'est donc toujours pas proposé de taxer les mesures qui ne font qu'augmenter les indices de constructions sans modifier l'affectation des biens-fonds. Comme

indiqué dans le message accompagnant le projet de loi initial⁷, le motif de ce choix réside dans la difficulté considérable à estimer la plus-value dans de tels cas de figure et la lourdeur qui en découlerait d'un point de vue administratif.

L'adaptation relative à l'information des propriétaires provient d'une proposition figurant dans le rapport du groupe de travail constitué par la DAEC et celle concernant le processus de perception, d'une proposition effectuée dans le cadre des travaux du COPIL. Les autres adaptations couvrent le champ d'application des propositions des motionnaires, avec une systématique et des solutions parfois différentes qui seront décrites et explicitées dans les chapitres suivants du présent rapport.

4 INFORMATION DES PROPRIÉTAIRES

Le processus suivi pour la taxation conformément au droit en vigueur est décrit dans l'annexe au présent rapport.

Selon le système en vigueur, dès l'entrée en force de la mesure d'aménagement, l'assujettissement du bien-fonds à la taxe fait l'objet d'une mention opérée au RF, sur réquisition de la DAEC (art. 113a al. 4 LATeC). La taxe fixée par la DAEC dans sa décision – une fois que celle-ci est entrée en force – fait l'objet d'une nouvelle mention qui remplace la première, avec indication du montant.

Depuis l'entrée en vigueur des dispositions de la LATeC, le SeCA est saisi de très nombreuses demandes de la part de notaires cherchant à savoir si des terrains seront soumis ou non à la taxe sur la plus-value. Le traitement de ces demandes mobilise des ressources non négligeables au SeCA qui a constaté que bon nombre de demandes émanant des notaires n'étaient pas accompagnées d'attestation de la part des communes – lesquelles sont pourtant dépositaires des plans d'aménagement local – concernant l'affectation des terrains et la réglementation en vigueur et, cas échéant, en cours de révision (mise à l'enquête publique).

S'il est relativement aisé de déterminer qu'une taxe sera vraisemblablement perçue pour les nouvelles mises en zone à bâtir, cette question peut être plus difficile à trancher dans le cas des changements d'affectation, en fonction des catégories de zones possibles et des règles de construction fixées dans la réglementation communale. Les propriétaires et autres parties concernées ne sont actuellement pas automatiquement informés du fait que le terrain faisant l'objet d'une mise en zone à bâtir ou d'un changement d'affectation est assujéti à la taxe tant que la DAEC n'a pas approuvé le PAL et les mesures d'aménagement en question. Cela apparaît problématique dans la mesure où un à deux ans peuvent s'écouler entre le moment de la mise à l'enquête publique de la révision du PAL et son approbation par le canton. Même lorsque les propriétaires se renseignent spontanément, ils peuvent éprouver parfois des difficultés à déterminer si la mesure d'aménagement touchant leur terrain tombera ou non dans le champ d'application de la loi. Pour des raisons de sécurité du droit, il se justifie que toutes les personnes concernées puissent être informées dès que la mesure d'aménagement prévue par la commune devient publique. De cette manière, il leur sera possible d'anticiper le paiement de cette taxe et de l'intégrer dans le cadre des transactions qu'ils effectueront, dans de nombreux cas, avant la décision d'approbation de la DAEC, voire même avant l'adoption du PAL par la commune.

S'agissant du processus de taxation suivi en application du droit en vigueur, il ne commence que lorsque la décision d'approbation du PAL rendue par la DAEC est entrée en force, de sorte que les propriétaires et autres parties concernées ne connaîtront le montant de taxe que plusieurs mois après

⁷ BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138 p. 11.

cette décision. Il faut toutefois tenir compte du fait que le processus de taxation serait sensiblement alourdi s'il devait débiter dès la mise à l'enquête publique du PAL ou dès la transmission du dossier de PAL pour examen final au canton, compte tenu des modifications qui seront, pour un bon nombre de parcelles touchées, apportées par la commune elle-même en cas de mise à l'enquête complémentaire ou par la DAEC au terme de la procédure d'approbation. Dans de tels cas, il faudrait en effet procéder à des estimations complémentaires ou à des correctifs, ce qui, vu le nombre considérable de dossiers à traiter, serait une source de travail supplémentaire pour l'administration.

Plus l'information est donnée tôt en relation avec le processus de planification et la possible perception d'une taxe à futur, plus les propriétaires seront à même d'anticiper les conséquences financières des mesures d'aménagement prévues et de les intégrer dans les projets de construction et les transactions qu'ils envisagent de réaliser. Il faut toutefois être conscient du fait que si des informations sont données avant que la DAEC ait rendu sa décision d'approbation du PAL, certaines mesures sont susceptibles d'être modifiées en raison des mises à l'enquête complémentaires effectuées par les communes, le traitement des éventuelles oppositions, puis des recours, et la prise en compte par la DAEC des restrictions formulées dans les préavis des services consultés. Cela étant dit, les cas dans lesquels ces modifications conduiraient à une augmentation du montant de la taxe seront rares étant donné que si la DAEC peut refuser d'approuver certaines mesures ou y apporter des restrictions, elle ne peut en revanche aller au-delà de ce que proposent les communes concernant le potentiel constructif des terrains mis en zone à bâtir ou faisant l'objet d'un changement d'affectation. Par conséquent, une information du ou de la propriétaire et des autres parties concernées, par le biais de l'inscription d'une mention au RF, dès la mise à l'enquête publique du PAL révisé ou modifié quant à un assujettissement (probable) de son terrain à la taxe permettrait d'atteindre l'objectif recherché, l'administration ne procédant à la taxation du bien-fonds qu'une fois la décision d'approbation de la DAEC entrée en force, comme c'est le cas actuellement. Il est donc proposé d'adapter l'article 113a al. 4 LATeC en conséquence.

En marge de cette modification législative, il est également proposé de mettre en place un guichet cartographique – similaire à celui qui existe pour les sites pollués – mis à jour au fur et à mesure des mises à l'enquête publique des PAL révisés et des décisions prises. Ce guichet indiquerait les parcelles potentiellement soumises à la taxe sur la plus-value (l'information effectuée par le biais de l'inscription des mentions au RF prenant ensuite le relais). Combiné avec l'inscription de la mention au moment de la mise à l'enquête publique du PAL, cette base de données permettrait d'avoir un système d'information complet et à jour levant toute insécurité juridique par rapport à l'assujettissement des terrains à la taxe sur la plus-value, à l'exception de la détermination du montant de la plus-value dans la mesure où ce calcul ne se fera qu'au moment de la procédure de taxation, une fois la mesure d'aménagement entrée en force. Les aspects techniques et financiers en lien avec la création de cette base de données doivent encore être approfondis. En l'absence d'un système global de digitalisation des dossiers de PAL permettant leur traitement par voie électronique et une utilisation numérique des géodonnées qu'ils contiennent, il apparaît à première vue difficile de mettre en place un tel guichet à court terme. Dans l'intervalle, une possibilité serait que le SeCA identifie les terrains assujettis à la taxe dans le cadre de l'examen préalable des révisions générales de PAL et que les communes complètent leur dossier (plan annexé et contenu du rapport 47 OAT) pour la mise à l'enquête publique, ces informations pouvant être mises à disposition du public (et mises à jour) sur les sites Internet des communes.

5 MÉTHODES DE CALCUL DE LA PLUS-VALUE

5.1 Notion de valeur vénale

Au sens traditionnel du terme, défini par la jurisprudence notamment pour les impôts directs, les droits de mutation, l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole et en droit civil (art. 617 CCS) la valeur vénale doit être comprise pour la valeur « actuelle » du marché. Selon le manuel de l'estimateur, le terme de valeur vénale est identique au terme également utilisé de valeur marchande. Celle-ci se définit comme le montant estimé pour lequel une valeur immobilière devrait être échangée le jour de l'estimation entre un aliénateur ou une aliénatrice prêt-e à vendre et un ou une acquéreur-e prêt à acheter après une période de commercialisation adaptée, dans une transaction commerciale habituelle, dans le cadre de laquelle chaque partie agit en connaissance de cause, avec circonspection et sans contrainte. Les circonstances inhabituelles qui augmentent ou baissent le prix d'achat (telles les modalités de financement particulières, un vendeur sous contrainte, des circonstances générant une valeur particulière, etc.) sont éludées. Il s'agit donc dans l'estimation d'essayer de simuler le plus réellement possible les rapports existants pour un immeuble particulier, afin d'obtenir une valeur correspondant au marché. Toutes les méthodes et les procédés utilisés pour le calcul d'une valeur marchande doivent servir à atteindre cet objectif⁸.

L'article 113b al. 2 LATeC dispose 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. En d'autres termes, il exige que l'autorité de taxation détermine l'augmentation de la valeur vénale du terrain générée par la mesure d'aménagement (mise en zone à bâtir ou changement d'affectation), dont l'entrée en force est le moment déterminant pour le calcul du montant à taxer. Cette opération passe donc par une comparaison entre deux valeurs : la valeur vénale qui était celle du terrain juste avant l'approbation par la DAEC de la mesure d'aménagement et celle qui est la sienne immédiatement après cette décision. La difficulté consiste à déterminer ces deux valeurs de manière objective étant donné que dans la grande majorité des cas, l'autorité de taxation ne disposera pas de prix convenus puisqu'elle devra taxer le bien-fonds avant même qu'une aliénation à titre onéreux ait lieu et que même si elle dispose du prix d'une transaction ayant eu lieu avant l'entrée en force de la mesure d'aménagement, elle devra apprécier si le prix convenu qui est porté à sa connaissance reflète ou non une valeur du marché « actuelle » pour le terrain selon son ancienne affectation ou si les parties ont au contraire déjà anticipé la mesure d'aménagement qui allait être approuvée par la DAEC.

5.2 Avis d'EspaceSuisse⁹

Dans son avis du 1^{er} septembre 2020, EspaceSuisse relève que selon l'art. 5 al.1 LAT, seuls les avantages majeurs qui résultent de mesures d'aménagement sont soumis à l'obligation de compensation. L'avantage majeur économique consiste en une augmentation de la valeur vénale du sol. La valeur vénale du sol correspond à la valeur marchande objective du terrain en question. Elle correspond au prix qu'un acheteur serait prêt à payer dans des circonstances normales.

EspaceSuisse estime toutefois que la notion de valeur vénale ne peut pas être identique à celle utilisée en droit fiscal et en particulier en lien avec l'impôt sur les gains immobiliers (valeur liée concrètement à un prix de vente réalisé). La détermination de la valeur vénale dans le cadre de la compensation de la plus-value n'est pas celle qui se fait dans le cadre de l'estimation officielle des

⁸ Arrêt du Tribunal cantonal du 17 novembre 2020 (604 2020 19), consid. 4.2.1 et les références citées ; Manuel de l'estimateur, p. 12.

⁹ EspaceSuisse, Avis juridique : Notion de valeur vénale en lien avec l'art. 5 LAT, 1er septembre 2020.

biens-fonds, car cette dernière porte également sur les bâtiments qui s'y trouvent alors que seules les valeurs foncières sont pertinentes dans le cadre de l'art. 5 al. 1^{bis} LAT. Lorsqu'une mesure d'aménagement du territoire (par exemple un changement d'affectation avec une augmentation d'indice) permet une meilleure utilisation du bien-fonds, cela se répercute sur le prix du terrain. La valeur d'une construction existante n'est en revanche pas déterminante pour établir la plus-value, pas plus que son éventuelle démolition.

Dans une de ses récentes publications, EspaceSuisse indique que, de l'avis de la Confédération, il convient de prélever la plus-value sur l'intégralité des possibilités de construire offertes, que celles-ci soient utilisées ou non. En d'autres termes, il faut compenser la plus-value sur l'avantage majeur accordé et non sur la plus-value effectivement réalisée. Le TF a ajouté que dès que le canton a décidé de compenser non seulement les mises en zone à bâtir mais aussi d'autres mesures d'aménagement tels que les changements d'affectation, il doit faire en sorte de respecter le droit fédéral et que tous les avantages majeurs ainsi créés soient compensés¹⁰.

Toujours selon EspaceSuisse, le calcul de la valeur vénale dans le cadre du prélèvement de la plus-value est un calcul spécifique et objectif qui ne peut pas être lié uniquement à une éventuelle transaction concrète. Une telle transaction ne peut donc pas être déterminante à elle seule pour le calcul de la plus-value.

Une quinzaine de cantons se réfèrent également dans leur législation à la notion de « valeur vénale » pour déterminer la plus-value et, tout comme le canton de Fribourg, éprouvent certaines difficultés à l'estimer au moyen d'une méthodologie claire, ce d'autant que bon nombre d'entre eux laissent aux communes la compétence exclusive de prélever la taxe, parfois sans même donner dans la loi d'indications quant à la méthode d'estimation à suivre. Bon nombre de cantons (dont douze se sont dotés de régime de compensation après le 1^{er} janvier 2018) sont encore en phase de rodage, en se fondant sur leur expérience de taxation des premiers dossiers afin de définir les contours exacts de leur processus d'estimation.

Sur la base de la comparaison des quelques cantons contactés par EspaceSuisse, il apparaît néanmoins que le pluralisme de méthodes semble être la manière de procéder la plus objective possible, d'autant plus si un canton ne dispose pas d'une base de données suffisamment riche en transactions passées. L'art. 5 LAT ayant été conçu pour compenser tant les avantages que les inconvénients majeurs liés à une mesure d'aménagement, il apparaît logique que le calcul pour estimer la plus-value soit le même que celui utilisé pour calculer une moins-value. L'opération pour calculer la plus-value apparaît ainsi comparable à celle, inverse, qui intervient en cas d'expropriation matérielle.

5.3 Arrêt du Tribunal cantonal 17 novembre 2020 (604 220 19) et méthodes d'estimation officielles

Saisi d'un recours contre une décision de taxation de la DAEC, le Tribunal cantonal (TC) a annulé cette décision et renvoyé le dossier à la Direction afin qu'il soit procédé à une nouvelle estimation tenant compte plus objectivement des particularités du terrain en cause. Le TC a considéré que la méthode des classes de situation appliquée par la CAI ne pouvait pas être utilisée à elle seule pour calculer la plus-value et qu'elle pourrait seulement – pour autant qu'il soit nécessaire de s'y référer – être combinée avec les autres méthodes d'estimation officielles.

¹⁰ Calcul de la plus-value : une pluralité de méthodes pour un résultat objectif, Christa Perregaux-Dupasquier, in EspaceSuisse, Inforum, Décembre 4/2020 et les références jurisprudentielles citées.

Constatant que la juridiction cantonale disposait d'une certaine latitude dans l'interprétation de la notion indéterminée d'« avantage majeur », le TC a souligné 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. La méthode d'estimation permet d'évaluer le nouveau potentiel qui est nécessairement pris en compte sur le marché libre.

Le TC a confirmé que la valeur vénale correspond à la valeur du marché, soit au 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. A la différence de l'avis exprimé par EspaceSuisse, le TC considère que taxe sur la plus-value est une contribution publique de sorte qu'il n'y a pas lieu de donner une autre interprétation à la notion de valeur vénale. Selon lui, la valeur vénale doit correspondre à celle prévalant dans le domaine de l'expropriation.

La valeur objective du terrain s'estime par comparaison du prix du terrain avant et après la mesure d'aménagement en s'appuyant sur des critères objectifs. En cas de vente, l'estimation ne peut pas se baser uniquement sur les prix effectivement payés, ni sur la valeur cadastrale (ATF 132 II 402 consid. 2.1). A cela s'ajoute la difficulté qu'à la différence de l'imposition du gain immobilier, il n'y aura bien souvent dans le contexte de la plus-value pas de vente, la taxation devant être effectuée à la suite de l'entrée en force de la mesure d'aménagement considérée.

En l'absence d'une méthode d'estimation particulière de la valeur vénale du bien-fonds avant et après l'entrée en force de la 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 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 connues¹¹, soit les méthodes de la valeur résiduelle, des classes de situation et de la valeur du terrain selon la courbe du nombre structurel.

Le TC souligne que les difficultés à obtenir des chiffres de comparaison de la part du Service cantonal des contributions ou du Registre foncier peuvent être surmontées. Il est possible pour ces deux services d'obtenir des valeurs de comparaison en repérant des parcelles présentant des caractéristiques similaires. Rien ne justifie que l'autorité de taxation renonce à faire application de la méthode comparative pour des motifs de communication entre différents services de l'Etat. Dès lors qu'il s'agit de communiquer des valeurs comparatives, qui peuvent être anonymisées et qui ne sont, sous cette condition, pas soumises à la législation sur la protection des données ou encore au secret fiscal, il peut être procédé à la transmission de ces données.

Sont repris ci-après les considérants de l'arrêt du TC du 17 novembre 2020 qui résument de manière détaillée et claire les différentes méthodes officielles d'estimation utilisées usuellement.

« **La méthode de la valeur comparative directe** implique que la valeur résulte directement de la comparaison, de la constitution de la valeur moyenne résultant du prix de la transaction ou à l'aide de prix unitaires, par exemple par m² de surface utile ou par unité de pièce d'objets de référence ; on dégage les avantages et désavantages de l'immeuble, notamment

¹¹ BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138, p. 21.

par le biais de majorations ou de déductions sur le prix de vente de l'immeuble de comparaison.

La méthode comparative ou statistique directe convient avant tout aux immeubles non bâtis. Elle permet de définir une valeur résultant directement de la comparaison, de la constitution de la valeur moyenne résultant du prix de la transaction ou à l'aide de prix unitaires, par exemple par m² de surface utile ou par unité de pièce d'objets de référence. On dégage les avantages et désavantages de l'immeuble, notamment par le biais de majorations ou de déductions sur le prix de vente de l'immeuble de comparaison. Cette méthode consiste à déterminer la valeur marchande d'un objet à estimer 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'une estimation) et de l'importance des divergences entre les caractéristiques des objets comparables influençant la valeur et celles de l'objet à estimer (Manuel de l'estimateur p. 45 et 57).

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 seul objet de comparaison peut suffire, si 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. C'est précisément à ce niveau que réside la difficulté de cette méthode. Les corrections de valeur doivent être entreprises lorsque les biens-fonds utilisés à titre de comparaison présentent des particularités par rapport au bien-fonds à évaluer. On peut ainsi constater des différences liées à la forme particulière d'un bien-fonds, à sa situation, à ses possibilités d'utilisation, aux alentours et aux caractéristiques du sol. La doctrine cite également d'autres éléments qui doivent être pris en compte : d'une part, il est nécessaire de considérer le degré d'équipement des parcelles, une exigence d'alignement, d'autres restrictions des possibilités de construire prévues par les règles d'aménagement du territoire et d'éventuelles normes techniques ainsi que la charge ou le bénéfice de servitudes. D'autre part, les circonstances qui ont entouré la vente peuvent avoir influencé le prix de l'objet. Il en va par exemple ainsi des prix d'ami, des prix plus favorables payés dans le contexte familial ou d'une succession, de ceux fortement influencés par un contexte spéculatif ainsi que des montants versés dans le but d'éviter une procédure d'expropriation. Ce procédé de corrections de valeur a ses limites : les biens-fonds qui présentent des différences trop importantes ne doivent pas être pris en compte. Ainsi, d'un point de vue géographique, il convient en principe de rester dans la localité où est situé le bien-fonds à évaluer. De plus, les terrains bâtis ne peuvent servir de comparaison lorsqu'il s'agit d'évaluer des objets non bâtis. Un bien-fonds bâti ne peut davantage être comparé au terrain inconstructible sur lequel se trouve une route. Concrètement, cette méthode peut consister dans une comparaison directe de biens ou dans la détermination d'un prix de référence au mètre carré. Elle est donc particulièrement adaptée au cas des terrains constructibles non bâtis (...).

La méthode de la valeur résiduelle consiste à déterminer la valeur sur la base du calcul rétroactif de la valeur de rendement ou du prix de vente après déduction des investissements correspondants.

Avec **la méthode de la valeur selon les classes de situation**, une méthode qui se base sur des évaluations statistiques et qui a été adoptée par la CAI pour fixer la plus-value ici en cause, la valeur du terrain tient compte du rapport dépendant de la valeur de rendement, du prix de vente ou des valeurs à neuf des constructions.

Quant à **la méthode de la valeur de terrain selon la courbe du nombre structurel**, il s'agit d'une méthode où l'on tient compte de la situation et de la valeur de rendement, du prix de vente ou des valeurs à neuf des constructions, le système du nombre structurel se basant sur des évaluations statistiques (voir p. 45 et 47). Plus récemment, dans sa version en langue allemande publiée en 2019, le Manuel de l'estimateur retient principalement deux méthodes seulement pour évaluer les terrains non bâtis, à savoir celle de la valeur comparative directe et celle de la valeur résiduelle, et considère comme partiellement appropriée une troisième méthode, celle de la valeur selon les classes de situation. »

Le TC relève que la méthode à adopter dépend du type d'objet et qu'il est possible d'estimer un bien immobilier à l'aide de plusieurs méthodes. Une telle démarche présente l'avantage de pouvoir contrôler un résultat au moyen d'une seconde estimation réalisée selon une autre méthode. Les méthodes d'estimation ne fonctionnent pas indépendamment les unes des autres. D'autres méthodes peuvent partiellement être employées dans une méthode.

En reprenant notamment la jurisprudence fédérale en matière de taxation de la plus-value, le Tribunal cantonal donne une ligne claire pour la méthodologie à suivre par l'autorité de taxation, en lui laissant la latitude nécessaire pour choisir la méthode d'estimation appropriée ou une application combinée des méthodes existantes propre à déterminer de manière objective la valeur vénale avant et après la mesure d'aménagement assujettie à la taxe.

5.4 Solution préconisée par l'avant-projet

Les motionnaires ont proposé qu'un nouvel al. 5 soit introduit à l'art. 113b LATeC, en prévoyant que la Direction fixe la valeur vénale du bien-fonds sur la base de la méthode comparative et qu'en l'absence de valeurs comparables appropriées, elle procède selon la méthode de la valeur résiduelle.

Etant donné que la taxation aura lieu bien souvent immédiatement après l'entrée en force de la nouvelle mesure d'aménagement, sans qu'il y ait eu préalablement aliénation à titre onéreux et que les valeurs de terrain devront ainsi être estimées de manière certes objective, mais hypothétique, les registres fonciers ne disposeront pas dans la plupart des cas de prix convenus en relation avec des transactions immobilières portant sur les terrains à taxer et pouvant servir de référence fiable pour une approche comparative, de même qu'il sera difficile de trouver des terrains pouvant servir de comparaison compte tenu des très nombreuses différences entre les prescriptions de construction prévues par les communes pour des zones de même type. Il est notamment probable que l'on ne trouvera pas beaucoup de prix connus pour des transactions portant sur terrains nus¹².

En l'absence de données suffisamment fiables pour effectuer une comparaison objective, la méthode de la valeur résiduelle permettra bien souvent d'atteindre une appréciation équitable de la valeur marchande, que le terrain soit construit ou non. Pour déterminer la valeur vénale selon cette méthode, il convient de :

¹² Des tests menés par la CAI sur deux communes du canton, de taille moyenne, sur la base de données transmises par le RF, confirment ce constat. La grande majorité des transactions portaient sur des appartements en PPE ou sur des biens-fonds bâtis.

- > déterminer dans un premier temps une valeur marchande de l'immeuble s'il était construit de manière optimale par rapport au potentiel donné par l'affectation et la réglementation communale, en utilisant une méthode usuelle (p.ex. pour la vente la méthode hédonique pour des maisons individuelles ou immeubles en PPE),
- > soustraire de cette valeur le coût de construction du bâtiment construit de manière optimale, les frais de mise en valeur et d'aliénation ainsi qu'une marge tenant compte des risques et bénéfices du projet (taux de marge normal qui pourrait être fixé par l'autorité dans le cadre d'une fourchette définie, p.ex. en % du prix de revient),
- > ajouter les coût de démolition des bâtiments existants selon une estimation sommaire dans la mesure où ils n'ont quasi pas d'incidence pour la plus-value.

Cette opération doit être effectuée en relation avec l'affectation du terrain avant et après la mesure d'aménagement.

Quant à la méthode des classes de situation, dont l'application unique par l'autorité de taxation a été considérée comme insuffisante par le TC, elle pourra être utilisée afin de vérifier les résultats obtenus par le biais d'autres méthodes officielles. D'autres méthodes officielles doivent pouvoir également être utilisées au besoin.

Au vu de ce qui précède, il apparaît judicieux de ne pas privilégier une méthode d'estimation plutôt qu'une autre dans la loi cantonale. Le libre choix de la méthode d'estimation doit être laissé à l'organe chargé de l'expertise, à savoir la CAI.

Pour ces motifs, l'AP prévoit d'introduire un nouvel art. 113b al. 2a, en utilisant une formulation d'ordre général qui précise la méthodologie à suivre, y compris la nécessaire prise en compte du prix convenu lorsqu'il existe, et en laissant ainsi à la CAI et à l'autorité de taxation toute la marge de manœuvre nécessaire pour estimer la plus-value de manière objective, claire pour les administré-e-s et dans le respect du principe d'égalité de traitement.

L'application de ces méthodes aura pour effet d'augmenter le temps nécessaire pour chaque estimation. Les conséquences financières et en personnel sont estimées au chapitre 12 du présent rapport. Cela étant dit, il semble qu'il soit judicieux de maintenir la compétence de la CAI pour effectuer ces estimations et non de modifier la loi afin d'externaliser le processus, par le biais d'attribution de mandats. La CAI dispose d'une expérience considérable dans le domaine de l'estimation immobilière et présente l'avantage d'être rattachée administrativement à la DAEC. Une externalisation du processus d'estimation générerait des coûts nettement supérieurs.

Quand bien même le TC a indiqué dans sa décision du 17 novembre 2020 que la transmission à la DAEC des données dont dispose le registre foncier ne posait pas de problème du point de vue de la protection des données, il semble judicieux de compléter la LATeC en introduisant une nouvelle disposition légale prévoyant expressément la transmission à l'autorité de taxation par les autorités concernées (Service des contributions, Registre foncier, communes) des données relatives aux transactions immobilières nécessaires à la CAI.

6 EXIGIBILITÉ DE LA TAXE

6.1 Conformité au droit fédéral

L'art. 5 al. 1^{bis} LAT prévoit que la taxe sur la plus-value est exigible lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné. Le droit fédéral ne prévoit pas d'exception à l'exigibilité de cette taxe qui doit au minimum être perçue pour le classement des terrains en zone à bâtir.

Comme l'a indiqué aussi l'ARE dans sa prise de position du 1^{er} octobre 2020 sur la motion Gobet/Boschung, compte tenu du cadre fixé par le législateur fédéral, des exceptions à l'exigibilité ne sont envisageables que dans les cas des taxes prélevées sur les changements d'affectation mais non pour les nouvelles mises en zone à bâtir.

L'art. 113e al. 1 LATeC en vigueur dispose que la contribution est exigible dans les six mois qui suivent l'entrée en force du permis de construire octroyé pour la première construction sur le bien-fonds considéré, au terme d'une procédure ordinaire de permis, à l'exception des permis pour l'équipement de détail et des cas visés à l'alinéa 2 (let. a) ou en cas d'aliénation du bien-fonds au sens de l'article 42 LICD (let b). Cette disposition ne fait l'objet d'aucune disposition d'exécution dans le ReLATeC.

Il ressort de la lettre a de l'art. 113e al. 1 LATeC que l'octroi d'un permis pour des constructions de peu d'importance¹³ ne déclenche pas l'exigibilité de la taxe puisque ces constructions sont soumises à la procédure simplifiée. En font partie notamment les murs de soutènement, les murs de clôture, les travaux d'entretien, de réparation, de rénovation de façades et de toitures qui modifient sensiblement l'aspect de l'ouvrage, les changements d'affectation de locaux et d'installations sans travaux et sans effet sur l'environnement, les changements de système de chauffage (y compris les travaux nécessaires à l'aménagement de la nouvelle installation), les installations sanitaires, les déblais et remblais d'une hauteur maximale de peu d'importance et toutes les constructions annexes comptant dans les surfaces utiles secondaires telles que les réduits, buanderies, garages, couverts à voitures et places de stationnement, cabanes de jardins, jardins d'hiver non chauffés et piscines privées. En revanche, dès qu'un permis est octroyé selon la procédure ordinaire, le débiteur ou la débitrice est tenu-e de s'acquitter de la totalité du montant de la taxe.

Dans sa décision d'approbation du 10 avril 2019, la Confédération n'a pas émis de réserve à l'égard du champ d'application de l'art. 113e al. 1 LATeC.

6.2 Taxation au prorata

Selon le droit en vigueur, dès qu'une partie du bien-fonds est aliénée, le débiteur ou la débitrice devra s'acquitter de la totalité du montant de la taxe.

La question de prévoir l'exigibilité d'une taxe au prorata, sur la base du morcellement de grandes parcelles effectué par les propriétaires, avait déjà été abordée dans le cadre des débats parlementaires initiaux. Le message accompagnant le projet mentionnait expressément qu'il se justifiait d'exiger le paiement de la taxe sur l'ensemble d'un grand terrain bénéficiant de la mesure d'aménagement six mois après la délivrance du premier permis pour la construction du premier bâtiment sur une portion limitée de la parcelle¹⁴. Dans le cadre des débats, il avait été précisé qu'une taxation par étapes serait difficile à mettre en œuvre dans la mesure où elle nécessiterait un suivi administratif sur de longues années. Dans ce contexte, le Commissaire du gouvernement avait toutefois indiqué que le Conseil d'Etat, respectivement, la DAEC, prendrait en considération des cas de rigueur où un paiement direct de la totalité du montant constituerait pour le débiteur une charge excessive en comparaison de l'avantage retiré de la transaction.

Tant les notaires, dans le cadre de leurs différentes interventions auprès de la DAEC, que les motionnaires ont relevé que si le montant total de la taxe sur la plus-value est très élevé, en particulier lorsque la surface du terrain est étendue, il est possible que le paiement de la totalité de la

¹³ Art. 85 ReLATeC.

¹⁴ BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138, p. 15.

somme due dissuade le propriétaire de vendre une partie de son terrain, voire que certains propriétaires se retrouvent dans une situation financière difficile.

En donnant suite à la proposition des motionnaires, il se justifie de prévoir une adaptation de la LATeC pour inscrire dans la loi le principe d'une perception de la taxe au prorata étant donné que les cas de figure mentionnés dans le cadre des travaux parlementaires sont nombreux et que l'absence d'une solution atténuant le principe de paiement du montant total sera de nature à entraver de manière importante les transactions immobilières¹⁵. L'art. 113e al. 2 let. a AP prévoit ainsi que la taxe due pour l'entier d'un bien-fonds est payable au prorata des parcelles construites ou aliénées lorsque le bien-fonds considéré a fait l'objet d'une division.

Dans le même ordre d'idée, et comme le relèvent aussi les motionnaires, il apparaît que les conséquences de l'assujettissement à la taxe sur la plus-value des immeubles faisant l'objet d'une propriété collective peuvent être problématiques en cas d'aliénation d'une part de propriété (copropriété ou propriété commune), que le propriétaire concerné soit au bénéfice d'une seule part ou de la totalité des parts. Le problème se posera fréquemment lorsque l'immeuble est soumis au régime de la propriété par étage. Dans le cadre de l'imposition du gain immobilier, celui-ci est à calculer en comparant le prix d'achat et le prix de vente d'une part de propriété : par conséquent, l'exigibilité ne porte pas sur la parcelle dans sa totalité. En revanche, il n'existe pas d'exception ou de report de l'exigibilité s'agissant du gain immobilier, contrairement aux cas prévus à l'art. 43 LICD. S'il ne se justifie pas d'introduire un nouveau cas d'imposition différée en relation avec l'aliénation de parts de propriété, l'introduction d'un système de taxation au prorata des parts de propriété collectives aliénées fait du sens pour le prélèvement de la plus-value en lien avec les mesures d'aménagement. Cette nouveauté est prévue à l'art. 113e al. 2 let. b AP.

6.3 Imposition différée

Selon l'art. 113e al. 2 LATeC, l'imposition est différée dans les cas prévus par l'art. 43 LICD.

Exemple : la commune X met à l'enquête publique une mise en zone sur la parcelle art. 55 RF le 13 janvier 2019. À ce moment, A était le propriétaire de l'art. 55 RF. La DAEC approuve la mise en zone le 5 décembre 2019. Le 15 janvier 2020, A cède l'art. 55 à sa fille par le biais d'une donation. En application de l'art. 43 LICD, il s'agit d'un cas qui diffère la perception de la taxe sur la plus-value. Un an plus tard, la fille vend la parcelle 55 à B, un acte d'aliénation qui déclenche l'exigibilité de la taxe. Etant donné que A était propriétaire de l'art. 55 RF au moment de la mise à l'enquête publique de la mise en zone, c'est également lui qui est le débiteur de la taxe sur la plus-value, même si la fille a effectué la vente.

En reprenant la proposition des motionnaires avec une formulation légèrement différente, et toujours dans l'idée de renforcer la sécurité juridique, la DAEC estime qu'il se justifie de prévoir qu'en cas de changement de propriétaire ne déclenchant pas l'exigibilité de la taxe, l'obligation de supporter la taxe doit être transférée aux ayants droit. L'art. 113e al. 3 LATeC est donc complété dans ce sens. Pour reprendre l'exemple ci-dessus, une telle modification aura pour effet que la fille, qui effectue la vente et bénéficie de la plus-value, est la débitrice de la taxe, quand bien même le père était propriétaire au moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement.

¹⁵ A relever que les cantons des Grisons (Art. 19n KRG), de Berne (art. 142c al. 2 LC), Zoug (Art. 52b Abs. 3 PBG), Neuchâtel (art. 37 al. 4 LCAT) et Appenzell Rhodes-Extérieures (Art. 56g Abs. 4 BG) prévoient une solution similaire dans leur législation respective.

6.4 Exception à l'exigibilité

Selon l'art. 113e al. 1 let. a LATeC, la contribution est exigible dans les six mois qui suivent l'entrée en force du permis de construire pour la première construction sur le bien-fonds considéré, au terme d'une procédure ordinaire de permis, à l'exception des permis pour l'équipement de détail et des cas visés à l'al. 2 (cas d'imposition différée selon la LICD). Cette disposition ne fait l'objet d'aucune disposition d'exécution dans le ReLATeC.

Pour aller dans le sens des motionnaires, dont la proposition d'adaptation sur ce point est en partie déjà couverte par la disposition en vigueur (cf. 6.1), il est proposé d'utiliser la marge de manœuvre dont dispose le canton concernant la possibilité de prévoir des exceptions à l'exigibilité en cas de taxation liée à un changement d'affectation. L'al. 4 de l'art. 113e AP prévoit ainsi que le paiement de la taxe soit reporté pour l'ensemble du montant dû si le potentiel de construction encore à disposition n'est utilisé que de manière négligeable ; cette notion devra être précisée dans le ReLATeC.

En outre, il se justifie de prévoir dans cette même disposition une autre exception à l'exigibilité de la taxe pour les exploitant-e-s agricoles, propriétaires d'immeubles et parties d'immeubles comprenant des bâtiments et installations agricoles qui sont situés dans une zone à bâtir et font partie d'une entreprise agricole au sens de l'art. 2 al. 2 let. a LDFR¹⁶, dans le cas où ils ou elles obtiennent des permis de construire pour des constructions jugées nécessaires à l'exploitation (et donc conformes à l'affectation de la zone agricole au sens du droit fédéral). Cette exception se justifie dans la mesure où tant que le bien est soumis à la LDFR, sa valeur est limitée au prix licite défini en application de l'article 66 LDFR. Le fait qu'un terrain soumis à la LDFR soit constructible n'influence pas la valorisation de son prix licite qui est strictement lié à une exploitation agricole. L'agriculteur ou l'agricultrice qui obtient un permis de construire pour une construction nécessaire à son exploitation, ne peut donc pas réaliser de plus-value découlant du changement d'affectation tant que le bien-fonds reste assujéti à la LDFR, étant donné que le prix licite de vente du bien sera le même avant et après la mesure d'aménagement. Tel ne sera toutefois plus le cas si la parcelle n'est plus soumise à la LDFR. Les modalités de cette requête seront fixées dans le ReLATeC. A relever toutefois que dans la mesure où la très grande majorité des bâtiments d'exploitation agricoles situés dans la zone à bâtir sont affectés à une zone de centre au sens de l'art. 51 LATeC lorsque l'activité agricole y est admise par la réglementation communale, les cas de changement d'affectation entraînant le prélèvement d'une plus-value seront rares.

7 DÉBITEUR OU DÉBITRICE

En vertu de l'art. 113e al. 3 LATeC, le débiteur ou la débitrice de la taxe sur la plus-value est le propriétaire du bien-fonds au moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement.

Exemple : la commune X met à l'enquête une mise en zone sur la parcelle 55 RF le 13 janvier 2019. À ce moment, A était propriétaire de cette parcelle. Le 20 novembre 2019, A vend la parcelle concernée à B. La DAEC approuve la mise en zone à bâtir le 5 décembre 2019, de sorte que le propriétaire a changé entre le moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement et l'approbation de celle-ci. Etant donné que A était propriétaire de l'art. 55 RF au moment de la mise à l'enquête publique de la mise en zone, A est également le débiteur de la taxe sur la plus-value.

¹⁶ Loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural, RS 211.412.11.

Les motionnaires demandent une modification de la disposition légale en question afin que le débiteur ou la débitrice de la taxe sur la plus-value soit le ou la propriétaire du terrain au moment de l'entrée en force de la mesure d'aménagement. Ils estiment que la solution actuelle crée une grande insécurité juridique compte tenu du fait que les procédures de révision des PAL durent plusieurs années. Il n'est pas juste selon eux que le ou la propriétaire du bien-fonds au moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement, qui ne pouvait pas évaluer le montant de la taxe ou savoir si elle serait vraiment perçue au moment de la vente de son terrain, doive payer le montant de cette taxe potentiellement plusieurs années après l'entrée en force de la mesure d'aménagement.

La solution prévue par le droit en vigueur s'explique par le fait que l'objectif du législateur était de faire supporter le paiement de la taxe à celui ou celle qui bénéficie de l'avantage majeur résultant de la mise en zone à bâtir ou du changement d'affectation. Contrairement à la grande majorité des autres cantons, le canton de Fribourg connaît l'effet anticipé positif des plans en application de l'art. 91 al. 2 LATeC. Pour les changements d'affectation, il est ainsi possible, moyennant le respect de certaines conditions, d'obtenir un permis avant l'approbation de la mesure d'aménagement par la DAEC. Par ailleurs, en cas de mise en zone à bâtir, des ventes avant l'entrée en force des mesures d'aménagement seront toujours possibles, les parties anticipant l'augmentation de la valeur sur la base du dossier d'enquête publique de révision générale du PAL de la commune. Le fait de désigner le ou la propriétaire du terrain au moment de l'enquête publique de la mesure d'aménagement comme étant le débiteur ou la débitrice permet de taxer celui qui bénéficie concrètement de l'avantage majeur.

La solution prévue par le droit en vigueur se justifie et doit donc être maintenue.

La DAEC reconnaît toutefois qu'elle peut être problématique étant donné que le ou la propriétaire concerné-e ignore son statut de débiteur ou de débitrice pendant une certaine période au cours de laquelle il ou elle va peut-être disposer de son bien sans connaître certains des effets liés à cet acte de disposition. Pour pallier à ce manque d'information, il est indispensable que les autres mesures et adaptations préconisées sous point 2 (inscription de la mention au RF dès la mise à l'enquête publique du PAL, mise en place à moyen terme d'un guichet cartographique accessible au public) soient prises afin que l'aliénateur ou l'aliénatrice puisse anticiper les effets de la taxe dans le contrat de vente.

Dans certains cas particuliers, la personne qui vend son terrain avant la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement et son approbation par la DAEC, ne tire réellement aucun avantage de la mesure d'aménagement. Il en va tout particulièrement du cas de la vente à terme¹⁷ ou du pacte d'emption¹⁸. Si par exemple les parties conviennent dans le cadre d'une vente à terme d'un prix fixe pour un terrain bien avant la mise à l'enquête publique d'un changement d'affectation ayant pour effet d'augmenter la valeur dudit terrain, avec une clause qui prévoit que le transfert de propriété ne devient effectif qu'après l'entrée en force de la mesure, soit à l'échéance du terme, c'est l'acquéreur-e du terrain qui bénéficiera alors de l'avantage. Il serait alors contradictoire d'exiger du ou de la propriétaire initial-e le paiement de la taxe alors que le prix du terrain fixé dans l'acte de vente à terme ne pouvait pas tenir compte de l'augmentation de la valeur résultant de la mesure

¹⁷ Il s'agit d'une vente dans laquelle l'exécution (transfert de propriété et paiement du prix) est différée.

¹⁸ Il s'agit d'un contrat, nécessitant d'être passé en la forme authentique (art. 216 al. 2 CO) par lequel une partie promet à l'autre de lui transférer un bien pour un prix déterminé, dans l'hypothèse où cette dernière déciderait d'en faire l'acquisition (seule la volonté de l'acquéreur-e potentiel-le est donc déterminante).

d'aménagement. L'on se trouve ici face à un cas de rigueur qu'il convient de couvrir par un complément de la disposition légale en vigueur.

Exemple : Le 1^{er} décembre 2017, A (propriétaire) et B ont conclu un contrat de vente à terme pour une parcelle art. 55 RF affectée en zone résidentielle à faible densité et pour laquelle ils ont fixé un prix de Fr. 200.-/m². En date du 15 mars 2018, la commune met à l'enquête publique son nouveau PAL qui prévoit un changement d'affectation de la parcelle en question en zone village. Suite à l'approbation de cette mesure par la DAEC en décembre 2018, A devrait en principe payer la taxe sur la plus-value dans la mesure où il était propriétaire du terrain au moment de la mise à l'enquête publique. Toutefois, dans la mesure où le prix de vente avait été fixé de manière définitive avant la mise à l'enquête publique sans que les parties aient pu tenir compte de la plus-value résultant du changement d'affectation, il apparaît problématique que A soit taxé sur la plus-value résultant de cette mesure étant donné qu'il n'aura retiré aucun avantage dans le cadre de la vente à terme.

Au vu de ce qui précède, il est proposé de maintenir la solution de principe prévue par le droit en vigueur selon laquelle le ou la débiteur ou débitrice est propriétaire du terrain au moment de la mise à l'enquête publique du PAL, à condition que toutes les mesures soient prises pour informer dès cet instant les propriétaires d'un possible assujettissement de leur terrain à la taxe. Une exception à ce principe est introduite de manière à ce que la taxe soit due par l'acquéreur-e du terrain lorsque l'aliénateur ou l'aliénatrice démontre qu'il n'a pas pu bénéficier de l'avantage découlant de la mesure d'aménagement en raison d'un rapport contractuel (art. 113e^{bis} al. 1 AP).

8 PERCEPTION

L'art. 113f al. 3 LATeC en vigueur prévoit un renvoi aux dispositions des dispositions pertinentes de la LICD¹⁹ sur la perception des impôts cantonaux, lesquelles s'appliquent par analogie, notamment celles qui concernent les facilités de paiement. Ce renvoi général ne permet toutefois pas de savoir exactement quelles sont les dispositions qui sont applicables. S'il est admissible dans son principe, il risque de confronter l'autorité de perception (le Service cantonal des contributions) à des difficultés d'interprétation susceptibles de ralentir le processus.

Quand bien même les motionnaires n'ont pas formulé de propositions de modification concernant l'art. 113f LATeC, il est proposé d'adapter cette disposition de manière à clarifier le processus de perception de la taxe lorsque celle-ci devient exigible. Le but des nouveaux alinéas 1a à 1c est de préciser le déroulement de la procédure à l'attention tant du Service des contributions que du débiteur ou de la débitrice, en supprimant le risque d'interprétations divergentes et de complications juridiques.

9 DISPOSITION TRANSITOIRE

Même si une information générale a été donnée au public dans le cadre de la consultation publique du projet de loi, puis lors de l'entrée en vigueur du nouveau droit, il s'avère que le cadre légal actuel n'est pas satisfaisant du point de vue de la sécurité du droit dans la mesure où il permet de taxer des propriétaires qui ont conclu des contrats de vente ou autres avant le 1^{er} janvier 2018 en ignorant l'existence de la taxe et sans pouvoir ainsi constituer une provision en prévision du paiement de la taxe. De nombreux propriétaires ont procédé à des actes sans prendre en compte cette taxe et, même s'ils avaient pu l'anticiper, cette prise en compte était limitée puisqu'il ne leur était pas possible de

¹⁹ Art. 201 à 218 LICD.

prévoir un montant adéquat en provision en l'absence d'une méthode d'estimation clairement définie et confirmée par la jurisprudence.

Exemple : La commune X met l'enquête publique la révision générale du PAL en mars 2017. Le nouveau PAL prévoit plusieurs mises en zone et changements d'affectation, qui tombent dans le champ d'application de la LATeC et ont pour effet d'assujettir les terrains concernés à la taxe sur la plus-value. En décembre 2017, le propriétaire A vend l'art. 55 RF qui, selon le PAL mis à l'enquête publique, passera de zone agricole en zone à bâtir. La DAEC approuve la révision générale du PAL en février 2018. Selon la loi en vigueur, l'art. 55 RF est soumis à la taxe sur la plus-value dans la mesure où la mise en zone à bâtir a eu lieu après le 1^{er} janvier 2018 et A devra s'acquitter du paiement de la taxe, même si la mise à l'enquête a eu lieu avant l'entrée en vigueur des dispositions légales sur la plus-value.

Il est à relever que cette question avait été évoquée dans le cadre des travaux législatifs (au moment de la consultation publique de l'avant-projet de loi), le Conseil d'Etat ayant décidé de ne pas prévoir de disposition transitoire. La problématique n'a pas été abordée par la suite dans le cadre des débats au Grand Conseil, que ce soit au sein de la commission parlementaire ou en plénum.

Dans la mesure où l'un des objectifs de l'AP est de lever autant que possible l'insécurité juridique actuelle et compte tenu du fait que la situation qui appelle une solution transitoire est clairement limitée dans le temps, il est proposé d'introduire un nouvel article 178d prévoyant que la taxe n'est pas due en cas de conclusion de l'acte d'aliénation ou d'obtention d'un permis antérieur au 1^{er} janvier 2018, mais qui porte sur une parcelle bénéficiant d'une mesure d'aménagement entrée en force après le 1^{er} janvier 2018. Il est peu probable que les actes concernés par cette modification soient nombreux, mais certains ont été passés entre 2015 et 2018 sans prévoir une provision en vue du paiement de la taxe. S'agissant des actes passés après le 1^{er} janvier 2018, il n'y a pas de raison de les faire bénéficier de ce régime transitoire puisqu'à partir de cette date, les modifications de la LATeC étaient en vigueur.

L'introduction de cette disposition transitoire nécessite une adaptation de la LIAA de manière à éviter les cas de figure où des propriétaires aliénant leur terrain ne seraient pas imposés en application de cette loi ni de celle de la LATeC.

10 COMMENTAIRES DES DISPOSITIONS

Art. 113a al. 4

La modification vise à informer les propriétaires concernés de l'assujettissement de leur terrain à la future taxe sur la plus-value, dès que la mesure de planification devient publique. La réquisition au RF de l'inscription de la mention ne repose ainsi pas sur une décision exécutoire de l'autorité d'approbation (comme c'est le cas selon le droit en vigueur), mais fait suite à la décision de la commune, autorité responsable de l'aménagement local, de mettre à l'enquête publique le plan d'affectation des zones et sa réglementation qu'elle entend adopter au terme de la procédure. La réquisition d'inscription de la mention au RF qui a un objectif d'information sera remplacée par une autre mention dès que le montant de la taxe sera connu, une fois la décision de taxation entrée en force (art. 113d al. 2 LATeC)²⁰.

La particularité de cette disposition est qu'il revient à la DAEC, autorité de taxation, de faire inscrire cette mention au RF dès la mise à l'enquête publique du dossier de révision générale (ou de

²⁰ A relever que le canton du Valais pratique une solution similaire, en application de l'art. 10h al. 2 LcAT.

modification) du plan, alors qu'elle n'est pas encore intervenue dans les procédures de planification ni, a fortiori, de taxation. Cela implique que dans un premier temps, le SeCA devra identifier dans le cadre de son préavis de synthèse de l'examen préalable du dossier les mesures de planification qui seraient soumises à la taxe en cas d'approbation. La commune devra ensuite compléter le rapport explicatif et de conformité avec cette liste et transmettre suffisamment tôt le dossier qu'elle mettra à l'enquête afin que le SeCA puisse effectuer un contrôle avant que la DAEC procède à la réquisition d'inscription des mentions au RF.

Art. 113b al. 2a

Cette disposition choisit de ne pas prioriser les méthodes d'estimation dans la mesure où sur la base des analyses effectuées au sein du COPIL et de la CAI, l'administration ne disposera bien souvent pas de prix comparatifs suffisamment fiables et en nombre suffisant pour pouvoir appliquer la méthode comparative directe. Comme expliqué au point 5 du présent rapport, les prix convenus portent rarement sur des terrains nus. Par ailleurs, si l'on ne dispose pas de prix pouvant servir de référence pour une comparaison valable dans la commune concernée, il sera difficile d'en trouver dans les communes voisines ou situées dans la région, du moins en suffisance, étant donné que les règlements communaux d'urbanisme prévoient des prescriptions de construction différentes pour des zones similaires, ceci sans même parler des caractéristiques propres à chaque parcelle. Cela étant dit, il apparaît qu'en l'absence de prix comparatifs fiables, la méthode de la valeur résiduelle peut être utilisée tant pour des terrains destinés à de l'habitat individuel que pour du collectif ou de la PPE. Les critères qui y sont appliqués présentent l'avantage d'être clairs et vérifiables de sorte que les propriétaires pourront faire valoir leurs droits en toute connaissance de cause s'ils entendent contester la décision de taxation. Il appartiendra à la jurisprudence d'affiner les contours des méthodes d'estimation en matière de taxation de la plus-value sur la base des différents cas d'espèce.

Lorsque le prix convenu existe, il doit être en principe considéré comme correspondant à la valeur vénale, conformément à l'interprétation traditionnelle de cette notion et la pratique en matière fiscale. Ainsi, en l'absence d'éléments concrets indiquant que le prix convenu ne reflète pas la valeur actuelle du marché en raison de circonstances inhabituelles, l'autorité de taxation pourra s'y référer directement et n'aura pas besoin de recourir à une méthode d'estimation pour déterminer le montant de la plus-value résultant de la mesure d'aménagement.

Variante :

A la différence de la proposition principale, la variante figurant dans l'AP indique que si le prix convenu en cas d'aliénation à titre onéreux est un élément à prendre en considération, il conviendrait dans tous les cas de vérifier, par le biais de la méthode appropriée, s'il correspond réellement à la valeur vénale sur la base d'éléments objectifs et justifiables. Même si le prix convenu est sensé refléter de manière générale la réalité économique et donc la valeur marchande d'un terrain, il est bien souvent susceptible d'être influencé par des critères subjectifs, résultant de tractations entre les parties, qui peuvent donc être indépendants de mesures d'aménagements et du potentiel de construction qu'offrent ces dernières. Il faut par ailleurs tenir compte de la particularité de la taxe sur la plus-value qui exige d'effectuer une comparaison entre la valeur vénale dudit terrain avant la mesure d'aménagement et après que celle-ci soit entrée en force, et cela même en l'absence d'actes d'aliénation. Cette variante s'appuie sur position selon laquelle en cas de vente, l'estimation ne peut pas se baser uniquement sur les prix effectivement payés, ni sur la valeur cadastrale.

Art. 113c al. 2

Compte tenu de la charge de travail générée par la méthodologie d'estimation de la plus-value (voir ch. 5.4) ainsi que par l'introduction d'un système de taxation au prorata et d'exceptions à l'exigibilité (voir ch. 6.2 et 6.4), il se justifie de prévoir que les coûts liés aux charges de fonctionnement, correspondant à des montants forfaitaires nécessaires pour la mise en œuvre des nouvelles dispositions légales une fois que la vague des révisions générales des PAL à approuver par la DAEC sera passée, soient compensés par les recettes du Fonds. L'al. 2 de cette disposition est donc modifié en conséquence. Conformément à l'al. 4 en vigueur, le Conseil d'Etat règle les principes de gestion du Fonds de la plus-value et il lui appartiendra donc de déterminer les ressources susceptibles d'être couvertes par ce biais. Les incidences financières de l'avant-projet sont décrites dans le détail au chapitre 12 du rapport.

Art. 113d^{bis}

Quand bien même le Tribunal cantonal a considéré dans son arrêt que la transmission à l'autorité de taxation des données nécessaires, qui peuvent être anonymisées, n'était pas soumises à la protection des données ni au secret fiscal, il se justifie d'introduire une disposition consacrant ce principe dans un souci de transparence et de coordination entre les autorités concernées. La formulation indique que cette transmission se fait sur demande de l'autorité de taxation et non de manière systématique et préalable. La DAEC pourra s'adresser tant aux autorités administratives cantonales (Service des contributions, Registre foncier) qu'aux communes dans la mesure où un certain nombre d'entre elles disposent des informations en relation avec les transactions opérées à titre onéreux sur leur territoire.

Art. 113e

Al. 1

Comme indiqué au point 6.1 du rapport, la notion bien-fonds « construit » au sens de l'art. 5 al. 1^{bis} LAT est concrétisée dans le droit cantonal par l'octroi du permis de construire selon la procédure ordinaire, à l'exception des permis pour l'équipement de détail. L'assouplissement supplémentaire souhaité par les motionnaires concernant le report du paiement est concrétisé aux al. 4 et 5 de cette même disposition. Une légère modification a été apportée à la lettre a de cet alinéa par la suppression du renvoi aux cas d'imposition différée régis par l'art. 43 let. a à c LICD (al. 3). Etant donné qu'en vertu du droit fédéral, les critères pour l'exigibilité de la taxe sont alternatifs, ce renvoi peut porter à confusion. Si le permis est octroyé dans le cadre d'une procédure de permis, la taxe sera due quelle que soit la nature de l'acte d'aliénation qui aurait été effectué avant ou après l'octroi de l'autorisation de construire.

Al. 2

Dans son avis de principe rendu au sujet de la motion Gobet/Boschung, l'ARE a indiqué qu'un système de taxation au prorata peut être considéré comme étant conforme au droit fédéral à condition que la disposition légale soit interprétée de manière restrictive. L'ARE estime ainsi qu'« une telle disposition ne pourrait trouver application que si le partage du bien-fonds est nécessaire ou à tout le moins judicieux pour atteindre globalement une utilisation mesurée du sol compte tenu de l'affectation des zones. La taxe sur la plus-value devrait également déjà devenir exigible pour les surfaces qui servent aux utilisateurs des parties déjà construites. Si la disposition devait être adoptée telle quelle, le canton aurait à fournir périodiquement des informations sur son application concrète (...). De plus, il serait nécessaire d'examiner si une obligation de notification de certaines décisions à l'ARE devrait être imposée au canton ». Cette réserve émise de manière préalable par la Confédération, qui a pour tâche de veiller à ce que l'application par les cantons de

leurs dispositions légales ne conduisent pas dans ses effets à éluder le droit fédéral, implique que les cas justifiant une taxation au prorata, en particulier les divisions parcellaires, devront faire l'objet d'un suivi et d'un examen de la part de l'administration cantonale afin que celle-ci s'assure que l'application de cette disposition ne conduise pas à des comportements abusifs.

Al. 3

Après une analyse complémentaire des cas d'imposition différée, il s'avère que le renvoi de l'art. 113 al. 2 LATeC à l'art. 43 LICD dans son intégralité, soit y compris à l'al. 1 let. d et e, semble problématique étant donné que le droit fédéral ne prévoit qu'un cas de remploi pour les constructions agricoles (art. 5 al. 1^{quater} LAT, repris par l'art. 113b al. 3 LATeC) et que les art. 113a ss LATeC ne poursuivent pas le même objectif que l'impôt sur le gain immobilier. Appliqué par analogie, ces deux cas d'imposition différée poseraient des difficultés techniques par rapport à l'inscription de la mention et de l'hypothèque légale, mais surtout pourraient faire obstacle dans bien des cas à l'alimentation du Fonds de la plus-value

Il est encore précisé à cet égard que l'art. 5 al. 1^{quater} LAT (repris par l'art. 113b al. 3 LATeC) régit de manière spécifique la possibilité de remploi, réservé au cas de l'acquisition d'un bâtiment de remplacement par l'exploitant agricole, et s'écarte du régime du report d'imposition prévu à l'art. 12 al. 3 let. d LHID²¹ (repris par l'art. 43 al. 1 let. d LICD) dont le champ d'application est légèrement différent. Dans le contexte de la taxe sur la plus-value, on peine à voir un cas qui ne bénéficierait pas de la norme fédérale conduisant à une exonération du propriétaire concerné, mais qui pourrait tout de même bénéficier du report de l'art. 43 al. 1 let. d LICD.

Pour ces motifs, il se justifie de limiter le champ d'application d'une imposition différée aux cas mentionnés à l'art. 43 al. 1 let. a à c LICD.

Al. 4

La formulation utilisée s'inspire directement de celle retenue par le canton d'Argovie²², avec cette différence que l'exception ne sera envisageable que dans les cas de taxation liés à des changements d'affectation, compte tenu de la teneur et du champ d'application du droit fédéral tel que rappelé par l'ARE dans sa prise de position sur la motion Gobet/Boschung.

Le ReLATeC définira les contours de la notion d'utilisation négligeable du potentiel de construction²³, la solution privilégiée étant celle de mesurer l'utilisation du potentiel à l'aune des surfaces de plancher directement utilisables pour l'habitation et le travail, en fonction de l'indice de construction accordé par la réglementation communale. Cette solution impliquera que le SeCA assure par le biais de l'application FRIAC un suivi des surfaces autorisées par le biais des permis de

²¹ Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14).

²² Art. 28d Abs. 2 BauG : « Der Bezug kann ganz oder teilweise aufgeschoben werden, wenn die zusätzliche Nutzungsmöglichkeit nur unwesentlich beansprucht wird ». A noter que le canton de Bâle-Ville prévoit une solution similaire (Art. 122 Abs. 3 BPG).

²³ L'avant-projet de modification du ReLATeC introduit à cet effet un nouvel article 51i qui a la teneur suivante : «¹ Dans les cas prévus par l'article 113e al. 4 let. a de la loi, le paiement de la taxe est reporté pour l'ensemble du montant dû si les surfaces supplémentaires obtenues par le biais des permis de construire octroyés ne dépassent pas le 10 % des surfaces utiles principales déjà légalisées sur le bien-fonds considéré ». Par surface utile principale, il faut entendre la partie de la surface utile (SU) qui est affectée aux fonctions répondant à la destination, au sens strict, de l'immeuble, par opposition aux surfaces utiles secondaires qui comprennent la partie de la surface utile (SU) affectée à des fonctions complétant celles de la surface utile principale et déterminée en fonction de la destination particulière de l'immeuble. Dans l'habitation par exemple, les surfaces utiles secondaires sont notamment – les buanderies, – les greniers et caves, – les débarras, – les garages, – les abris de protection civile, – les locaux à poubelles.

construire octroyés aux propriétaires de terrains qui étaient déjà construits ou partiellement construits avant le changement d'affectation.

S'agissant du cas de report du paiement de la taxe prévue à la let. b de cet alinéa, la formulation proposée permet de spécifier le champ d'application de l'exception prévue (uniquement en lien avec les changements d'affectation) en précisant que l'exploitant-e agricole ne pourra en bénéficier que si le permis de construire qu'il a obtenu par le biais de la procédure ordinaire porte sur une construction ou une installation qui est nécessaire aux besoins de son exploitation.

L'assujettissement du bien-fonds à la LDFR ainsi que le lien du projet avec l'exploitation agricole devront alors être vérifiés dans le cadre de la procédure de permis. Les modalités de mise en œuvre de cette exception pourront être spécifiées dans le ReLATEC.

Art. 113e^{bis}

En raison des modifications apportées à l'art. 113e LATEC, par le biais notamment d'alinéas supplémentaires et pour des raisons de systématique légale, il convient de reprendre les al. 3 à 5 de la disposition en vigueur et d'en faire une nouvelle disposition régissant spécifiquement la question du débiteur ou de la débitrice.

Al. 1

La notion de « rapport contractuel » justifiant l'exception au principe consacré par la première phrase de cet alinéa désigne par exemple la vente à terme ou le pacte d'emption. Des critères objectifs doivent exister pour justifier l'application de cette exception au principe d'exigibilité. Il n'est en effet pas exclu que, même dans le cas d'un pacte d'emption, les parties aient anticipé un futur changement d'affectation. A l'inverse, il ne faut pas que l'applicabilité de cette disposition soit laissée à la seule discrétion des parties, qui pourraient décider de la personne (aliénateur ou acquéreur) qui prend en charge la taxe. Les exceptions que feront valoir le débiteur ou la débitrice devront ainsi être dûment justifiées et examinées attentivement par l'administration cantonale.

Al. 2 et 3

Ces alinéas reprennent les al. 4 et 5 avec de légères modifications rédactionnelles qui ne changent rien à la portée des dispositions en vigueur.

Art. 113f

Al. 1a

Le délai de trente jours est le même que celui prévu pour le paiement des montants dus en application des art. 204 ss LICD.

Al. 1b

Cette disposition reprend pour l'essentiel la teneur de l'art. 210 al. 1 LICD.

Al. 1c

Cette disposition reprend essentiellement la teneur de l'art. 211 al. 1 LICD. A relever qu'elle va également dans le sens voulu par les motionnaires par rapport à la nécessité de prévoir des facilités de paiement pour des cas de rigueur.

Al. 3

Compte tenu des nouveaux alinéas décrivant de manière précise les modalités de perception, cet alinéa doit être supprimé.

Art. 178d

Il est renvoyé aux explications données au point 9 du présent rapport.

Disposition finale – Modification de la LIAA

Compte tenu de l'introduction d'une disposition transitoire dans la LATeC prévoyant, pour des motifs de sécurité juridique, que la taxe sur la plus-value ne soit pas perçue si des actes d'aliénation ont été effectués entre la mise à l'enquête publique de la révision du plan d'aménagement local mais avant l'entrée en vigueur du nouveau droit cantonal introduisant le régime de compensation (le 1^{er} janvier 2018), le champ d'application de la LIAA doit être modifié afin d'éviter que certains propriétaires qui auraient passé de tels actes avant cette date échappent au final à toute imposition alors qu'ils ont pu bénéficier de l'avantage créé par la mesure d'aménagement.

Art. 1 al. 1

La deuxième partie de l'alinéa en vigueur est supprimée compte tenu des modifications découlant de l'introduction d'un nouvel art. 1^{bis} LIAA. On rappelle que conformément à l'art. 51 al. 2 LIAA, cette loi est applicable pendant quinze ans à compter du 1^{er} janvier 2018.

Art. 1a

Al. 1

Cet alinéa reprend la teneur de l'article de la deuxième partie de l'art. 1 al. 1 en vigueur en mentionnant directement la date d'entrée en vigueur des dispositions introduisant le prélèvement de la taxe sur la plus-value dans la LATeC.

Al. 2

A défaut de perception d'une taxe sur la plus-value sur les terrains ayant fait l'objet d'une mise en zone à bâtir approuvée après le 1^{er} janvier 2018 lorsque l'acte d'aliénation a eu lieu avant cette date, il convient de modifier la LIAA de manière à ce que l'impôt soit dû en application de cette loi.

Par « acte d'aliénation », il faut entendre ici l'acte donnant lieu au transfert (soit la date de la signature de l'acte devant notaire) et non pas son inscription au registre foncier qui opère le transfert juridique. Il doit en être de même en cas de pacte d'emption, lequel peut être convenu pour une durée de plusieurs années : le moment déterminant de « l'acte d'aliénation » doit être celui de la date de la conclusion du pacte d'emption, où le ou la propriétaire a pris l'engagement, même conditionnel, et non pas la date d'exercice du droit. Il paraît en effet trop dur de soumettre ce genre de cas – où les parties se sont tout de même déjà liées – au nouveau droit. Cela est d'autant plus dur si le ou la contribuable est l'aliénateur ou l'aliénatrice. En effet, dans ce cas, la réalisation de la vente ne dépend plus de lui, mais du seul emporteur, qui peut décider d'exercer son droit ou non à tout moment jusqu'à échéance du contrat. Ainsi, toujours dans le souci d'assurer une certaine sécurité juridique, lorsque le transfert de propriété repose sur un pacte d'emption, l'acquisition de l'immeuble par l'emporteur devrait rester soumise à l'ancien droit.

11 INCIDENCES SUR LA RÉPARTITION DES TÂCHES ÉTAT-COMMUNES

Dans la mesure où le régime de compensation unique, géré exclusivement par le canton, mais sans que celui-ci en retire un quelconque bénéfice du point de vue financier, est maintenu, les modifications légales n'ont pas d'incidence sur la répartition des tâches Etat-communes.

12 CONSÉQUENCES FINANCIÈRES

Depuis l'entrée en vigueur des dispositions de la LATeC, 1^{er} janvier 2018 jusqu'à février 2021, 32 révisions générales de PAL ont été approuvées par la DAEC. Dans le cadre du plan de relance décidé par le Grand Conseil, le SeCA s'est vu attribuer des postes supplémentaires de juristes et d'aménagistes jusqu'à la fin 2022, de manière à ce que la vague de révisions générales de PAL en cours d'examen auprès du canton (accompagné de quelques 200 recours déposés contre les décisions communales) puisse être traitée d'ici là. Il faut par conséquent s'attendre à un nombre très importants d'approbation de révisions générales de PAL dans les deux prochaines années, ce qui générera un volume élevé de dossiers de taxation compte tenu du nombre de mesures d'aménagement qui entreront en force (essentiellement des changements d'affectation).

Jusqu'à ce que le processus d'estimation et de taxation soit suspendu en avril 2020, la CAI avait procédé à l'estimation d'une centaine de dossiers, la DAEC ayant par la suite notifié une trentaine de décisions de taxation qui devront être reconsidérées sur la base de nouvelles estimations de la Commission compte tenu de l'arrêt du TC dont les considérants concernant la méthodologie à suivre ont été repris dans le nouvel al. 5 de l'art. 113a LATeC. En raison du retard pris et du nombre de PAL approuvés par la DAEC d'ici la fin 2022, on estime actuellement que d'ici l'entrée en vigueur de la modification législative, ce sont plusieurs centaines de dossiers (entre 400 et 500 dossiers) qui devront faire l'objet d'une estimation par la CAI et d'une décision de taxation de la DAEC. Un traitement rapide de ces dossiers revêt une urgence certaine pour des motifs de sécurité juridique et en raison du délai de prescription de 5 ans à compter de l'entrée en force de la mesure d'aménagement (art. 113d al. 3 LATeC).

La mise en œuvre d'une nouvelle méthodologie pour estimer la plus-value des terrains nécessitera un renforcement des ressources tant au niveau de la CAI qu'au niveau de son secrétariat, dans une ampleur qui dépendra des choix méthodologiques précis ainsi que des possibilités de s'appuyer sur des solutions digitales existantes. En effet, si la méthode des classes de situation – dont l'application exclusive par la DAEC n'a pas été admise par le TC – permettait de suivre un certain schématisme pour évaluer la valeur vénale sur l'ensemble d'un secteur faisant l'objet d'une mesure d'aménagement (mise en zone à bâtir ou changement d'affectation), tout en assurant une égalité de traitement entre les propriétaires, le recours aux autres méthodes officielles d'estimation reconnues, en particulier à la méthode comparative directe et la méthode de la valeur résiduelle, nécessite une analyse plus circonstanciée des caractéristiques de chaque parcelle et donc un investissement en temps nettement plus important. Consultée de manière préalable dans le cadre des travaux d'élaboration du présent avant-projet de loi, la CAI estime a priori qu'il lui serait utile de pouvoir former une sous-commission supplémentaire impliquant la nomination de nouveaux membres, du moins jusqu'à la fin 2023, de manière à pouvoir rattraper le retard pris dans le processus de taxation. Dès 2023, la grande majorité des révisions générales de PAL aura été traitée ; compte tenu du principe de stabilité des plans et du cadre restrictif fixé par le plan directeur cantonal en application de la LAT, les mesures d'aménagement donnant lieu à taxation seront moins nombreuses et la CAI devrait être en mesure d'assumer ses tâches d'estimation avec sa composition actuelle.

La Commission relève cependant que, compte tenu du temps supplémentaire nécessaire pour chaque estimation, la charge du travail de son secrétariat, assuré par le SeCA, augmentera également de manière conséquente (demandes d'information aux RF, analyse des données transmises par le RF pour déterminer s'ils peuvent être utilisées pour l'application de la méthode comparative, compilation des documents détaillant les possibilités de construction des biens-fonds concernés et rédaction de procès-verbaux plus complexes).

Enfin, l'introduction d'un système de taxation au prorata (art. 113 a al. 2 AP) et d'une exception à l'exigibilité de la taxe en cas d'octroi de permis (art. 113e al. 4 AP), nécessiteront une charge administrative supplémentaire par rapport au système en vigueur.

Au vu de ce qui précède, la DAEC estime que la mise en œuvre des nouvelles dispositions légales nécessitera les ressources supplémentaires suivantes :

- > attribution d'un montant supplémentaire à prévoir au budget du Service des constructions et de l'aménagement (SeCA) pour les années 2022 et 2023, afin de doter la CAI d'une plus grande force de travail (création provisoire d'une sous-commission dédiée à l'estimation de la plus-value en plus de celle existante) permettant de rattraper le retard accumulé depuis le printemps 2020 dans le processus de taxation ;
- > ressources complémentaires juridiques / applicatives au SeCA en fonction de l'évaluation des besoins éventuels qui devront être validés par le Conseil d'Etat dans le cadre de la procédure budgétaire.

Les ressources particulières devront faire l'objet de décisions du Conseil d'Etat selon des modalités qui devront être élaborées parallèlement à la procédure d'adoption du présent projet.

13 CONFORMITÉ AU DROIT SUPÉRIEUR

Le projet de loi est conforme au droit constitutionnel. A priori, il apparaît conforme au droit fédéral dans la mesure où il a été tenu compte de l'avis de principe donné par l'Office fédéral du développement territorial (ARE) sur les propositions des motionnaires. En particulier, aucune nouvelle exception à l'exigibilité du paiement de la taxe n'est introduite dans les cas où la plus-value résulte du classement d'un terrain en zone à bâtir (relevant du champ d'application de l'art. 5 LAT).

Il ne présente pas d'incompatibilité avec le droit de l'Union européenne.