



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

[www.fr.ch/tc](http://www.fr.ch/tc)

604 2025 23

## **Arrêt du 3 juin 2026**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffière :

Angélique Marro

#### **Parties**

**A. \_\_\_\_\_, recourant,**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Taxes cantonales – taxe sur la plus-value – estimation de la plus-value  
– notion de valeur vénale – méthode comparative

Recours du 28 février 2025 contre la décision sur réclamation du  
30 janvier 2025

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_ (ci-après: le recourant) était propriétaire de l'immeuble article bbb du Registre foncier de la commune de C. \_\_\_\_\_ (ci-après: RF), dont la surface totale était de 1'620 m<sup>2</sup> et lequel comprenait une habitation individuelle de 431 m<sup>2</sup>.

Dans le cadre de la révision générale du plan d'aménagement local (ci-après: PAL) de la commune de C. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Commune), approuvée le 30 septembre 2020 et entrée en force, la surface de 1'620 m<sup>2</sup> de l'article bbb RF est passée de la « zone mixte II » à la « zone péricentrale ».

Le 28 novembre 2022, la Direction du développement territorial, des infrastructures, de la mobilité et de l'environnement (ci-après: DIME; anciennement la Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions, DAEC) a informé le recourant que ce changement d'affectation était assujéti à la taxe sur la plus-value.

En 2022, le recourant a vendu l'article bbb RF avec le bâtiment qui y était construit pour un prix de CHF 2'000'000.-.

B. Par décision de taxation du 10 juin 2024, le Service cantonal des contributions (ci-après: SCC) a fixé le montant de la taxe sur la plus-value concernant l'article bbb RF à CHF 81'000.-. La valeur vénale prise en compte avant la mesure d'aménagement se montait à CHF 229.-/m<sup>2</sup> et celle après la mesure à CHF 479.-/m<sup>2</sup>, de sorte que la plus-value s'élevait à CHF 250.-/m<sup>2</sup>, pour une plus-value totale de CHF 405'000.-. Il était précisé que, pour l'évaluation, la méthode comparative avait pu être employée car les données disponibles représentaient une base comparable suffisante.

Le 21 juin 2024, le recourant a formé réclamation à l'encontre de la décision de taxation précitée. Dans ce cadre, il a demandé que les documents ayant permis de déterminer la valeur vénale avant et après la mesure d'aménagement lui soit transmis.

Par correspondance du 27 juin 2024, le SCC a transmis le détail du calcul de la plus-value. Il était rappelé que la méthode comparative avait été choisie pour déterminer les valeurs avant et après mesure d'aménagement. Pour la valeur vénale avant la mesure, la moyenne du prix au m<sup>2</sup> de quatre ventes intervenues en « zone mixte » dans la Commune en 2017 et 2018 se montait à CHF 229.-/m<sup>2</sup>. Pour la valeur vénale après la mesure, en l'absence de prix de vente en « zone péricentrale » pour procéder à la comparaison, le prix de vente en « zone centre » avait été pris en compte avec une déduction de 10%. En effet, la « zone centre » était semblable à la « zone péricentrale » en termes de règlement de construction. La réduction de 10% correspondait à la différence de l'indice brut d'utilisation du sol (ci-après: IBUS) qui était de 0.8 pour la « zone péricentrale » et de 0.9 pour la « zone centre ». La moyenne du prix au m<sup>2</sup> de cinq transactions en « zone centre » en 2023 se montait à 532.-/m<sup>2</sup>. En déduisant 10%, le prix moyen de CHF 479.-/m<sup>2</sup> était obtenu pour la « zone péricentrale ».

Le 22 juillet 2024, le recourant a complété sa réclamation. A titre principal, compte tenu d'un IBUS resté identique et des spécificités du terrain, il a contesté que les mesures d'aménagement en cause l'aient fait bénéficier d'un avantage qui constituerait une plus-value imposable. Subsidièrement, il a contesté les valeurs retenues par le SCC. S'agissant de la valeur de la parcelle avant la mesure d'aménagement, il a demandé qu'il soit tenu compte d'une augmentation de l'indice suisse des prix de l'immobilier de 24.86% entre le 1<sup>er</sup> trimestre 2017 et le 1<sup>er</sup> trimestre 2022, ce qui conduirait à un

prix de CHF 286.-/m<sup>2</sup>. Quant à la valeur de la parcelle après la mesure d'aménagement, il a mentionné que la « zone centre » utilisée pour la comparaison des prix avec une déduction de 10% n'était pas justifiée. Puisque la parcelle était en zone inondable et qu'une partie était inconstructible, en prenant également en considération l'évolution de l'indice suisse des prix de l'immobilier, une déduction globale de 25% semblait selon lui plus conforme au marché local, de telle sorte que la valeur après la mesure d'aménagement pouvait être estimée à CHF 377.65. Sur ces bases, la plus-value à retenir serait de CHF 91.65/m<sup>2</sup>, soit une plus-value totale de CHF 148'473.- au lieu de CHF 405'000.-.

C. Par décision sur réclamation du 30 janvier 2025, le SCC a partiellement admis la réclamation formée par le recourant. S'agissant de la valeur vénale avant la mesure, le SCC a fait sienne l'argumentation du recourant. Ainsi, la valeur a été modifiée à CHF 286.-/m<sup>2</sup>. Pour la valeur vénale après la mesure d'aménagement, il a pris en compte l'évolution de l'indice suisse des prix de l'immobilier de 5.35% entre 2022 et 2023, de sorte que l'estimation de cette valeur a été réduite de CHF 479.-/m<sup>2</sup> à CHF 453.-/m<sup>2</sup>. Pour le reste, il a rejeté les arguments du recourant. Ainsi, la plus-value totale a été nouvellement fixée à CHF 270'540.- (1'620 m<sup>2</sup> x [CHF 453.-/m<sup>2</sup> – CHF 286.-/m<sup>2</sup>]) et le montant de la taxe a été réduit de CHF 81'000.- à CHF 54'108.-.

D. Le 28 février 2025, le recourant, agissant par sa fiduciaire, interjette recours à l'encontre de la décision sur réclamation, concluant à l'annulation de la taxation du 10 juin 2024. En substance, il conteste la valeur vénale retenue par le SCC après la mesure d'aménagement. Il expose que, contrairement à ce que qu'a soutenu le SCC, il y avait bien eu une ou plusieurs ventes en « zone péricentrale » selon le nouveau règlement. A cet égard, il produit un contrat de vente à terme prévoyant un prix de CHF 250.-/m<sup>2</sup>, certes signé avant l'entrée en vigueur des nouvelles mesures d'aménagement, mais anticipant expressément l'effet de ces mesures.

Le 7 avril 2025, le recourant verse une avance de frais de CHF 3'000.-.

Le 30 mai 2025, le SCC transmet ses observations, concluant au rejet du recours. Il explique que le prix de CHF 453.-/m<sup>2</sup> fixé dans la décision sur réclamation est représentatif du prix moyen des parcelles en « zone péricentrale » dans la Commune. S'agissant du contrat de vente à terme transmis par le recourant, il soutient que cette transaction ne peut fournir à elle seule un prix comparatif suffisamment fiable.

Le 3 juillet 2025, le recourant fait parvenir ses contre-observations, produisant notamment des documents contractuels relatifs à deux autres ventes concernant des parcelles situées en « zone péricentrale », puis, le 14 août 2025, le SCC communique ses ultimes remarques. Les deux parties campent sur leurs positions.

Par correspondance du 11 décembre 2025 adressée au SCC, la Greffière déléguée à l'instruction relève que le dossier à disposition ne comporte pas l'ensemble des informations sur lesquelles ce dernier s'était fondé pour rendre la décision attaquée. En particulier, les circonstances et spécificités des transactions utilisées dans le cadre de la méthode comparative pour fixer la valeur vénale ne ressortent pas du dossier à disposition.

Le 22 janvier 2026, le SCC communique diverses informations concernant la procédure d'estimation de la valeur vénale. Il explique notamment que, pour le cas d'espèce, il a utilisé les données relatives à cinq ventes effectuées entre les mois de mars et mai 2023, portant sur des parcelles situées à proximité de celle du recourant, lesquelles étaient de nature, qualité et situation similaires.

Sur demande de la Greffière déléguée à l'instruction, les parties indiquent encore le 30 mars 2026 et le 10 avril 2026, qu'aucune estimation de la valeur de l'immeuble n'avait été effectuée dans le contexte de la vente effectuée en 2022. En outre, le SCC précise que les parcelles retenues pour la comparaison présentent un terrain plat, comme celui faisant l'objet de l'estimation. La configuration des parcelles offre de bonnes conditions de constructibilité et elles bénéficient d'un bon accès. De plus, la distance au centre communal ainsi qu'aux transports publics est très similaire. Par ailleurs, le SCC relève avoir commis une erreur concernant l'indication de la zone des parcelles utilisées en comparaison. En réalité, seule l'une d'elle se situe en « zone centre », les trois autres se trouvant en « zone péricentrale ».

E. Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

## **en droit**

### **1. Recevabilité**

Le prélèvement de la taxe sur la plus-value est effectué par le SCC, par le biais d'une décision. Cette dernière peut faire l'objet d'une réclamation motivée auprès du SCC dans un délai de 30 jours dès la notification de la taxation (art. 113d al. 1 de la loi fribourgeoise du 2 décembre 2008 sur l'aménagement du territoire et les constructions [LATeC; RSF 710.1]). La décision sur réclamation peut elle-même faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal cantonal dans un délai de 30 jours dès sa notification (art. 113d al. 1a LATeC), plus précisément auprès de la Cour fiscale (art. 26 du règlement du 22 novembre 2012 du Tribunal cantonal précisant son organisation et son fonctionnement [RTC; RSF 131.11]).

Déposé le 28 février 2025 contre une décision sur réclamation du 30 janvier 2025, le recours l'a été auprès de l'autorité compétente, dans les délais et formes prescrites, par un recourant directement touché par la décision attaquée (art. 76 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative [CPJA; RSF 150.1]) et valablement représenté. Par ailleurs, l'avance de frais requise a été versée en temps utile. Ainsi, le recours est recevable.

### **2. Droit applicable**

2.1. Les dispositions relatives à la taxe sur la plus-value sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et ont subi plusieurs modifications, notamment celle du 15 décembre 2022, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2023.

2.2. Selon les dispositions transitoires prévues à l'art. 178d al. 1 LATeC, sont assujettis à la taxe sur la plus-value les biens-fonds ayant fait l'objet d'une mise en zone à bâtir, au sens de l'art. 113a al. 2 let. a LATeC, ou d'un changement d'affectation, au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC, approuvé par la Direction à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Font toutefois exception les biens-fonds pour lesquels la mesure d'aménagement a été mise à l'enquête publique avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018, lorsque les propriétaires ont signé l'acte d'aliénation de ces biens-fonds ou ont obtenu un permis de construire avant cette date.

L'art. 178d al. 4 LATeC précise que les nouveaux art. 113b al. 2a, 113d al. 1 et 1a, 113d<sup>bis</sup>, 113e al. 1 et 2, 113e<sup>bis</sup> et 113f LATeC sont également applicables aux biens-fonds ayant fait l'objet d'une mesure d'aménagement au sens de l'art. 178d al. 1 LATeC.

2.3. L'art. 178d al. 2 LATeC prévoit par ailleurs que sont assujettis à la taxe sur la plus-value les biens-fonds ayant fait l'objet d'une augmentation des possibilités de construire, au sens du nouvel art. 113a al. 2 let. c LATeC, mise à l'enquête pour la première fois à partir du 1<sup>er</sup> mai 2019 et non approuvée à la date de l'entrée en vigueur de la modification légale du 15 décembre 2022 précitée, soit le 1<sup>er</sup> octobre 2023. Font toutefois exception les biens-fonds pour lesquels la mesure d'aménagement a été mise à l'enquête publique avant l'entrée en vigueur de la modification légale du 15 décembre 2022, soit le 1<sup>er</sup> octobre 2023, lorsque les propriétaires ont obtenu un permis de construire avant cette date.

2.4. En l'espèce, la révision générale du PAL, dans le cadre de laquelle l'article bbb RF est passé de la « zone mixte II » à la « zone péricentrale », a été approuvée le 30 septembre 2020 (ci-avant: partie en fait, let. A). Ainsi, l'assujettissement de cet article à la taxe sur la plus-value en raison de cette mesure d'aménagement doit être examiné au regard des art. 113a al. 2 let. a et b LATeC. Dans ce cadre de cet examen, conformément à l'art. 178d al. 4 LATeC, les art. 113b al. 2a, 113d al. 1 et 1a, 113d<sup>bis</sup>, 113e al. 1 et 2, 113e<sup>bis</sup> et 113f LATeC sont également applicables.

2.5. En revanche, l'assujettissement de l'article bbb RF à la taxe sur la plus-value au regard du nouvel art. 113a al. 2 let. c LATeC peut d'emblée être exclu, dans la mesure où le PAL a été approuvé avant le 1<sup>er</sup> octobre 2023. Cela n'est pas contesté par les parties.

### 3. *Règles fédérales relatives à la compensation des avantages*

3.1. Selon l'art. 5 al. 1 de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700), le droit cantonal établit un régime de compensation permettant de tenir compte équitablement des avantages et des inconvénients majeurs qui résultent de mesures d'aménagement. L'art. 5 al. 1<sup>bis</sup> LAT, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2014, prévoit que les avantages résultant de mesures d'aménagement sont compensés par une taxe d'au moins 20%. La compensation est exigible lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné. Le droit cantonal conçoit le régime de compensation de façon à compenser au moins les plus-values résultant du classement durable de terrains en zone à bâtir.

3.2. La notion d'« avantage majeur » au sens de l'art. 5 al. 1 LAT est une notion de droit fédéral. Il s'agit toutefois d'une notion juridique indéterminée, de sorte qu'il faut laisser à la juridiction cantonale une certaine latitude de jugement. Le caractère majeur de l'avantage implique que les différences de valeur peu importantes ou insignifiantes ne doivent pas être prises en considération. La plus-value doit donc avoir un certain poids par rapport à la valeur normale du bien-fonds. L'adverbe « équitablement », qui figure à l'art. 5 al. 1 LAT, montre en outre que le prélèvement doit s'effectuer par rapport à l'ensemble de la situation. L'avantage majeur doit être économique. En effet, le seul critère possible pour déterminer l'avantage majeur est celui de l'avantage pécuniaire que la mesure crée (ATF 132 II 401 consid. 2.1 et les références). Pour le surplus, c'est au droit cantonal qu'il appartient de mettre en œuvre l'art. 5 al. 1 LAT de façon autonome, s'agissant notamment du taux de la taxe, de son débiteur et du moment de sa perception (arrêts TF 1C\_184/2014 du 23 février 2015 consid. 2.1). Même si ces arrêts du Tribunal fédéral ont été rendus sous l'empire de l'art. 5 al. 1 LAT avant l'entrée en vigueur des al. 1<sup>bis</sup> et suivants, ces principes restent d'actualité. L'art. 5 al. 1 LAT est en effet resté inchangé lors de la révision de 2012 (arrêt TC

FR 604 2020 22 du 21 janvier 2023 consid. 2.1; POLTIER *in* Commentaire pratique LAT – Planifier l'affectation, 2016, art. 5 n. 18).

Le Tribunal fédéral a par la suite confirmé que le caractère majeur de l'avantage procuré par la mesure d'aménagement doit être apprécié au regard de la variation réelle et concrète de la valeur de l'immeuble en cause et non dans l'abstrait. Est déterminante la possibilité effective d'utiliser la parcelle pour la construction d'une manière conforme à la zone dont elle fait désormais partie (arrêts TF 1C\_588/2014 du 22 juin 2015 consid. 5.1.2; 1C\_290/2007 du 28 janvier 2008 consid. 4).

#### 4. Règles fribourgeoises relatives à la taxe sur la plus-value

##### 4.1. Principe et calcul de la taxe

Dans le canton de Fribourg, la compensation des avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement se fait par le biais d'une taxe sur la plus-value prélevée par le canton (art. 113a al. 1 LATeC).

L'art. 113a al. 2 LATeC précise qu'est considérée comme un avantage majeur l'augmentation de la valeur d'un bien-fonds qui résulte du classement de celui-ci dans une zone d'affectation selon l'art. 15 LAT (let. a), d'un changement d'affectation de la zone dans laquelle il est situé (let. b), de l'augmentation des possibilités de construire un bien-fonds situé en zone à bâtir, lorsque cette augmentation représente au minimum le 50% des surfaces de plancher du potentiel initial (let. c; en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2023).

Il ressort par ailleurs des travaux préparatoires à l'introduction de la taxe sur la plus-value que la notion d'avantage majeur au sens de l'art. 113a al. 1 LATeC désigne une plus-value économique dont bénéficie un terrain du fait d'une mesure d'aménagement. Cet avantage pécuniaire est une augmentation de la valeur vénale du sol, indépendamment du fait que le terrain soit construit ou non. Il est rappelé à cet égard que la taxe sur la plus-value n'est pas motivée par des motifs fiscaux et n'est pas due de manière inconditionnelle, indépendamment de toute prestation spécifique. Elle ne peut donc pas être qualifiée d'impôt. L'idée à la base de cette contribution est que les mesures d'aménagement qui entraînent une plus-value du sol créent un avantage particulier pour un certain nombre de propriétaires privilégiés, plus-value dont le prélèvement répond à une exigence d'égalité de traitement. Elle ne sert pas à couvrir les coûts de mesures de planification concrètes, mais à compenser, de manière générale, les avantages résultant de telles mesures (Message 2015-DAEC-138 du Conseil d'Etat au Grand Conseil du 22 septembre 2015 accompagnant le projet de loi modifiant la LATeC [ci-après: Message 2015], ch. 6 p. 20; ch. 5.1.1. p. 7).

Le montant de la taxe s'élève à 20% de la plus-value (art. 113b al. 1 LATeC). La plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement (art. 113b al. 2 LATeC).

Les communes peuvent également prélever une taxe sur la plus-value liée à des mesures d'aménagement sur la base de la taxation cantonale. Cette taxe se monte au maximum à un quart du prélèvement cantonal. La part dévolue à la commune est déduite de la part cantonale (art. 113a al. 1a LATeC).

Le débiteur de la taxe sur la plus-value est le propriétaire du bien-fonds au moment de l'entrée en force de la mesure d'aménagement (art. 113e<sup>ter</sup> al. 1 LATeC). Par ailleurs, la taxe est exigible soit lorsqu'un permis de construire est délivré ou lors de l'aliénation du bien-fonds (art. 113e LATeC).

## 4.2. Notion de valeur vénale et calcul de la taxe

4.2.1. Comme on l'a vu ci-avant (consid. 4.1), l'art. 113b al. 2 LATeC mentionne que la plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement.

L'art. 113b al. 2a LATeC précise qu'en cas d'aliénation à titre onéreux, le prix convenu est en principe considéré comme étant représentatif de la valeur vénale. A défaut de prix ou si celui-ci ne correspond pas à la valeur vénale du bien-fonds, cette valeur se détermine sur la base d'une méthode comparative ou, en l'absence de prix comparatifs suffisamment fiables, sur la base de la méthode de la valeur résiduelle ou d'autres méthodes d'estimation officielles reconnues.

Cette disposition, bien qu'elle soit entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2023, est applicable au cas d'espèce, compte tenu des dispositions transitoires (art. 178d al. 4 LATeC; ci-avant: consid. 2.4).

4.2.2. S'agissant de la valeur vénale, la Cour fiscale a eu l'occasion de relever à de multiples reprises que celle-ci correspond à la valeur actuelle du marché, qu'il s'agisse de la fixation des droits de mutation et de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice, de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ou encore de la taxe sur la plus-value destinée à compenser les avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement du territoire. Elle a ainsi considéré que, de manière générale, doctrine et jurisprudence définissent la valeur vénale comme le prix qui peut être obtenu en cas de vente d'un bien aux conditions normales du marché et que les éléments inhabituels ou subjectifs ne sont pas pris en considération (arrêt TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022 consid. 4.1 et les références).

La Cour a rappelé que, lorsque la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire. La valeur vénale doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative (ou méthode des valeurs comparatives) et, subsidiairement, il y a lieu de prendre en compte le prix de revient (prix d'achat ou de construction et impenses de plus-value), la dépréciation liée à l'âge du bâtiment ainsi que l'évolution des prix du terrain et des coûts de construction. De plus, dans la ligne d'une jurisprudence constante, il a été confirmé que les méthodes préconisées par le Manuel suisse de l'estimateur (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE], 5<sup>e</sup> éd. 2019) peuvent être appliquées lorsque ni des chiffres de comparaison, ni le prix de revient ne sont connus (arrêt TC FR 604 2021 107 du 17 février 2022 consid. 4.3 et les références).

4.2.3. S'agissant plus précisément de la taxe sur la plus-value, la Cour de céans a confirmé que la notion de valeur vénale prévue dans le régime de compensation de la LATeC correspond à celle prévalant dans le domaine de l'expropriation et se définit comme étant la valeur du marché. Elle a en outre mentionné qu'en l'absence d'une méthode d'estimation particulière de la valeur vénale du bien-fonds avant et après l'entrée en force d'une mesure d'aménagement, il convient de se référer aux méthodes reconnues en matière d'expropriation matérielle. Prioritairement, la valeur vénale d'un terrain doit être déterminée sur la base de la méthode dite « *statistique* » ou « *comparative* », laquelle consiste à se fonder sur les prix convenus lors de ventes de gré à gré qui sont intervenues à propos d'objets analogues dans la même région et la même période. En l'absence de tels chiffres de référence (en nombre suffisant), la valeur vénale d'un fonds au jour déterminant devra être subsidiairement évaluée selon d'autres méthodes connues. La Cour a en outre indiqué que les difficultés à obtenir des chiffres de comparaison de la part du SCC ou du Registre foncier ne constituent pas des motifs suffisants pour écarter d'emblée la méthode de comparaison, dans la

mesure où il est possible pour ces deux services d'obtenir des valeurs de comparaison en repérant des parcelles présentant des caractéristiques similaires (arrêts TC FR 604 2025 10 du 28 janvier 2026 consid. 6.2; 604 2025 9 du 20 novembre 2025 consid. 10 et les références).

4.2.4. S'agissant de la méthode comparative, celle-ci consiste à déterminer la valeur marchande d'un bien à évaluer à l'aide d'un procédé statistique composé de prix d'achat aussi récents que possible pratiqués sur des transactions immobilières abouties d'immeubles comparables. La nature et la complexité du procédé statistique dépendent en premier lieu de la problématique (mandat, besoin d'évaluation) et de l'importance des écarts entre les caractéristiques des biens à comparer influençant la valeur et celles du bien à évaluer. Lorsque les caractéristiques du bien influençant la valeur du bien à comparer correspondent aux caractéristiques du bien à évaluer, on parle de comparaison directe. Lorsque les caractéristiques déterminant la valeur ne correspondent pas, des méthodes indirectes sont appliquées (Manuel suisse de l'estimateur p. 85, 100).

Il s'agit de rechercher, parmi les transactions récentes intervenues dans la région avant le *dies aestimandi*, les prix payés pour des fonds de même nature, de même qualité et de même situation. Dès lors, cette méthode ne devrait conduire à des résultats fiables qu'en présence de suffisamment d'objets comparables. Le Tribunal fédéral a toutefois retenu qu'un petit nombre d'objets de comparaison justifie déjà son application, dans la mesure où l'on peut en déduire le niveau général des prix. Il a précisé qu'il ne faut pas poser des exigences trop élevées pour déterminer si l'on dispose d'objets comparables. Ainsi, pour tenir compte des différences que présentent les objets, il est possible de corriger les valeurs par des suppléments ou des réductions du prix de comparaison. C'est précisément à ce niveau que réside la difficulté de cette méthode. Les corrections de valeur doivent être entreprises lorsque les biens-fonds utilisés à titre de comparaison présentent des particularités par rapport au bien-fonds à évaluer. Concrètement, cette méthode peut consister dans une comparaison directe de biens ou dans la détermination d'un prix de référence au mètre carré. Elle est donc particulièrement adaptée au cas des terrains constructibles non bâtis (ATF 122 I 168 consid. 3a; arrêt TF 1C\_704/2024 du 13 mai 2025 consid. 4.2, 4.3 et les références; arrêt TC FR 604 2020 19 du 17 novembre 2020 consid. 4.4.1 et la référence).

Enfin, la disponibilité limitée des contrats de vente n'est, en soi, pas suffisante pour faire abstraction de la méthode comparative. Pour autant qu'elles soient examinées avec soin et qu'il n'y ait pas de preuve que des circonstances inhabituelles aient influencé la conclusion d'un contrat, même des comparaisons individuelles peuvent permettre de tirer des conclusions sur le niveau général des prix et peuvent donc être prises en compte lors de la détermination de l'indemnisation (ATF 122 I 168 consid. 3.2 ; arrêt TAF A-6947/2015 précité consid. 3.1.5.2).

## 5. *Objet du litige*

Il n'est pas contesté que les conditions du prélèvement de la taxe sur la plus-value sont remplies, sous réserve de l'existence même d'une plus-value résultant de la mesure d'aménagement en question. Plus spécifiquement, seule reste litigieuse l'estimation de la valeur vénale du bien-fonds après la mesure d'aménagement. Le recourant ne conteste en effet plus la valeur vénale retenue par le SCC avant la mesure d'aménagement, mais soutient à tout le moins de façon implicite que la valeur vénale de son bien-fonds n'a pas augmenté en raison de cette mesure (cf. recours, en fait, ch. 9 et 10).

## 6. *Discussion sur la valeur vénale du bien-fonds après la mesure d'aménagement*

6.1. En l'espèce, l'article bbb RF a été vendu en 2022, soit après la mesure d'aménagement, à un prix de CHF 2'000'000.-. Ce prix ne correspond toutefois pas à la valeur vénale du seul bien-fonds, puisque celui-ci a été vendu avec l'habitation individuelle qui s'y trouvait. En outre, selon les informations transmises par les parties, aucune estimation de la valeur du bien immobilier sans le terrain n'avait alors été effectuée. Ainsi, le prix convenu ne pouvant être considéré comme étant représentatif de la valeur vénale du seul terrain, cette valeur doit se déterminer prioritairement sur la base de la méthode comparative.

Le SCC a appliqué la méthode comparative pour déterminer la valeur vénale du bien-fonds après la mesure d'aménagement. Dans un premier temps, il a expliqué qu'en l'absence de prix de vente relatif à un terrain situé en « zone péricentrale », il a pris en compte la moyenne du prix au m<sup>2</sup> de cinq ventes effectuées en 2023 portant sur des terrains se situant en « zone centre », tout en opérant une déduction de 10% sur le résultat obtenu. Ce prix a encore été adapté rétrospectivement à l'évolution de l'indice suisse des prix de l'immobilier, lequel était inférieur de 5.35% en 2022. Le prix de CHF 453.-/m<sup>2</sup> a ainsi été retenu.

Invité à apporter des précisions sur son calcul de la valeur vénale après mesure d'aménagement, le SCC a expliqué, dans sa détermination du 22 janvier 2026, pouvoir extraire de son logiciel pour la taxation de l'impôt sur les gains immobiliers une liste comprenant toutes les transactions immobilières pour une commune et une période choisie. Les prix par m<sup>2</sup> calculés sur cette liste sont toutefois souvent erronés car le calcul se fait sur la base du prix global (avec le bâtiment). Sur cette base, le secteur estimations des immeubles du SCC identifie les transactions portant sur des terrains à bâtir nus ou avec un immeuble à démolir et crée sa propre liste, complétée par la zone dans laquelle la parcelle se trouve. L'estimateur identifie des objets comparables, en utilisant le portail cartographique, le règlement communal d'urbanisme (ci-après: RCU) et la décision d'approbation de la DIME. Il élimine ensuite les transactions « qui ne sont pas représentatives pour être prises comme base ».

Pour le cas d'espèce, le SCC a indiqué qu'il s'était basé sur cinq ventes effectuées entre les mois de mars et mai 2023, portant sur des parcelles situées à proximité de celle du recourant, pour calculer la valeur après la mesure d'aménagement. Il a précisé que, selon une inspection des lieux effectuée par l'estimateur, les parcelles prises comme référence étaient de nature, qualité et situation similaires à la parcelle à estimer. Dans sa détermination du 30 mars 2026, il a ajouté que les parcelles retenues se situaient dans le même quartier que celle à estimer. Le terrain y était également plat, comme celui faisant l'objet de l'estimation. La configuration des parcelles offrait de bonnes conditions de constructibilité. Elles bénéficiaient en outre d'un bon accès. De plus, la distance au centre communal ainsi qu'aux transports publics était très similaire.

Il s'agissait des transactions suivantes:

- une vente du 6 avril 2023 portant sur l'article ddd RF dans son ancien état (actuellement articles ddd, eee, fff, ggg, hhh, iii RF) pour un prix de CHF 475.-/m<sup>2</sup> (2'038 m<sup>2</sup>). Pour cette transaction, le SCC a produit le contrat de vente. Il s'agit d'un contrat de vente conditionnelle

conclu le 1<sup>er</sup> octobre 2021, prévoyant que le prix de vente devait être versé lorsque l'acquiesse obtiendrait un permis de construire;

- une vente du 12 mai 2023 portant également sur l'article ddd RF dans son ancien état (actuellement articles ddd, eee, fff, ggg, hhh, iii RF) pour un prix de CHF 736.-/m<sup>2</sup> (2'038 m<sup>2</sup>);
- une vente du 11 mai 2023 portant sur l'article jjj RF pour un prix de CHF 325.-/m<sup>2</sup> (571 m<sup>2</sup>);
- une vente du 28 mars 2023 portant sur l'article kkk RF pour un prix de vente de CHF 562.-/m<sup>2</sup> (3'907 m<sup>2</sup>);
- une vente du 28 mars 2023 portant sur l'article III RF pour un prix de vente de CHF 562.-/m<sup>2</sup> (4'550 m<sup>2</sup>).

*(plan supprimé)*

Dans sa détermination du 30 mars 2026, le SCC reconnaissait avoir commis une erreur concernant l'indication de la zone des parcelles utilisées en comparaison. Alors qu'il avait indiqué que celles-ci se trouvaient en « zone centre », seul l'article jjj RF se situait en réalité en « zone centre », les autres parcelles (article ddd, kkk et III RF) se trouvant en « zone péricentrale ».

6.2. Pour sa part, le recourant soutient qu'il existe plusieurs ventes de terrains situés en « zone péricentrale » selon le nouveau règlement.

Il transmet un contrat de vente à terme du 17 juillet 2019 conclu entre la Commune et une société, portant sur l'article III RF (4'550 m<sup>2</sup>) et prévoyant un prix de CHF 250.-/m<sup>2</sup>. Il explique que, bien que ce contrat ait été signé avant le 30 septembre 2020, date d'entrée en vigueur des nouvelles mesures d'aménagement, le contrat prévoyait précisément un effet anticipé des plans. Il ressort du contrat de vente précité qu'il était en effet prévu que le nouveau PAL bénéficie de l'effet anticipé des plans. Ainsi, la parcelle article III RF allait être transférée en qualité de terrain à bâtir en « zone péricentrale » (cf. ch. II 2 et IV 1 *pièce 10 du bordereau du recours*).

Dans le cadre de ses contre-observations, il transmet également un contrat du 27 décembre 2018 portant sur la parcelle article mmm RF (757 m<sup>2</sup>), jouxtant directement la parcelle litigieuse, pour un prix de CHF 250.-/m<sup>2</sup>. Il ressort de ce document qu'il s'agit d'une vente conditionnelle conclue avec la Commune. Ce contrat était passé sous réserve de l'approbation de la révision du PAL et l'obtention d'un permis de construire une habitation sur la parcelle dans les deux ans à compter de la signature. Le 11 novembre 2021, un avenant au contrat a été signé, lequel prévoyait notamment la transformation de la vente conditionnelle en vente directe. Le prix de CHF 250.-/m<sup>2</sup> n'a pas été modifié.

*(plan supprimé)*

Dans le cadre de ses contre-observations, le recourant a également transmis un projet de contrat de vente conditionnelle daté du 29 juillet 2020 portant sur l'article nnn RF, situé en « zone péricentrale » et jouxtant également directement la parcelle litigieuse, pour un prix de CHF 250.-/m<sup>2</sup>.

6.3. Concernant les transactions invoquées par le recourant, le SCC soutient que celles-ci ne peuvent fournir à elles seules un prix comparatif suffisamment fiable, notamment puisque les trois ventes ont été conclues avec la Commune pour un prix identique.

Comme il l'a été vu ci-avant, la méthode comparative implique de se fonder sur des transactions effectivement réalisées portant sur des biens comparables quant à leur situation, leur affectation, leur état, leur surface et leurs caractéristiques essentielles. Cette méthode vise à dégager une valeur représentative du marché au moment déterminant, en s'appuyant sur un échantillon suffisamment pertinent et homogène.

Dans ces circonstances, si les deux contrats de ventes apportés par le recourant ne peuvent en effet constituer à eux seuls une base appropriée pour estimer le prix du marché, il n'en reste pas moins que ceux-ci doivent être pris en compte dans la comparaison des parcelles, dans la mesure où ils portent sur un bien-fonds situé en « zone péricentrale » et ont été conclus à peu près à la même période que l'entrée en force de la mesure d'aménagement.

En revanche, le projet de contrat de vente produit n'a pas à être pris en compte, dans la mesure où il ne porte pas sur une vente effective.

6.4. En définitive, le dossier à disposition fait ressortir les transactions suivantes: une vente à terme de 2019 portant sur l'article III RF pour un prix de CHF 250.-/m<sup>2</sup>, une vente conditionnelle de 2018 portant sur l'article mmm pour un prix de CHF 250.-/m<sup>2</sup>, une vente de 2023 portant sur l'article ddd RF dans son ancien état pour un prix de CHF 475.-/m<sup>2</sup>, une vente de 2023 portant également sur l'article ddd RF dans son ancien état pour un prix de CHF 736.-/m<sup>2</sup>, une vente de 2023 portant sur l'article jjj RF pour un prix de CHF 325.-/m<sup>2</sup>, une vente de 2023 portant sur l'article kkk RF pour un prix de vente de CHF 562.-/m<sup>2</sup> et une vente de 2023 portant sur l'article III RF pour un prix de vente de CHF 562.-/m<sup>2</sup>.

Afin d'éviter la prise en compte de prix résultant de circonstances particulières – telles qu'un état exceptionnel du bien, une situation personnelle des parties, une urgence de vendre, des prestations accessoires ou encore des conditions contractuelles spécifiques — et ne reflétant dès lors pas fidèlement la valeur usuelle du marché, il se justifie d'écarter les valeurs extrêmes de l'échantillon comparatif mentionné ci-avant, soit la vente la plus élevée (CHF 736.-/m<sup>2</sup>) et la vente la plus basse (CHF 250.-/m<sup>2</sup>).

En outre, il y a lieu de retenir que la vente portant sur l'article kkk RF et celle portant sur l'article III RF constituent une seule transaction, dans la mesure où elles ont été conclues le même jour, pour un prix identique de CHF 562.-/m<sup>2</sup> et semblent avoir fait l'objet d'un seul contrat (voir *pièce 4* de la détermination du SCC du 20 janvier 2026).

De plus, la transaction portant sur l'article jjj RF ne doit pas être prise en compte, la parcelle en question se situant en « zone centre ».

Dès lors, il y a lieu de se fonder sur la moyenne des transactions portant sur les articles mmm RF (CHF 250.-), ddd RF (première vente CHF 475.-) et III RF (CHF 562.-), les parcelles précitées présentant au demeurant des caractéristiques *a priori* similaires s'agissant de leur localisation, affectation en zone, accès et configuration. Une correction de valeur pour tenir compte d'éventuelles particularités ne se justifie ainsi pas.

6.5. Dans sa réclamation, le recourant demandait que les prix de comparaison retenus par le SCC soient adaptés à l'indice suisse des prix de l'immobilier résidentiel (IMPI) applicable pour les maisons individuelles (MI), publié par l'Office fédéral de la statistique (disponible sur [www.bfs.admin.ch](http://www.bfs.admin.ch) > statistiques > prix > prix de l'immobilier, consulté à la date de l'arrêt). Dans sa décision sur réclamation, le SCC a accepté de prendre en compte l'évolution de l'indice précité.

Dès lors, dans la mesure où le recourant a proposé de se référer à l'indice relatif aux maisons individuelles et que le SCC a accepté cette proposition, cette solution admise par les deux parties peut être reprise pour le cas d'espèce, ce d'autant plus qu'il ne semble exister aucun indice relatif aux seuls terrains à bâtir.

L'indice de référence à la date de la mesure d'aménagement étant de 101.7 (troisième trimestre 2020), les prix de référence peuvent être indexés de CHF 250.-/m<sup>2</sup> à CHF 263.-/m<sup>2</sup> (CHF 250.- x 101.7 / 96.6), de CHF 475.-/m<sup>2</sup> à CHF 411.-/m<sup>2</sup> (CHF 475.- x 101.7 / 117.4) et de CHF 562.-/m<sup>2</sup> à CHF 490.-/m<sup>2</sup> (CHF 562 x 101.7 / 116.6).

La valeur vénale après la mesure d'aménagement peut dès lors être arrêtée par estimation à CHF 388.-/m<sup>2</sup> ((CHF 263.- + CHF 411.- + CHF 490.-) / 3). Au vu du dossier à disposition, cette valeur semble représenter au mieux le prix qui pouvait être obtenu à la date de référence en cas de vente d'un immeuble aux conditions normales du marché.

Par ailleurs, l'écart de CHF 102.- entre cette valeur et la valeur vénale avant la mesure, arrêtée à CHF 286.-, paraît également correspondre à l'augmentation concrète des possibilités de construire résultant du passage de la « zone mixte II » à la « zone péricentrale », à savoir notamment une augmentation de l'IBUS de 0.67 (cf. annexe 1 LATeC) à 0.8, une augmentation de la hauteur totale de 10m à 11m, ainsi qu'une modification de la destination de la zone (cf. dossier SCC, n. 11).

Considérant ce qui précède, il apparaît ainsi que la valeur retenue par le SCC après la mesure d'aménagement de CHF 453.-/m<sup>2</sup> est trop élevée par rapport au prix du marché et ne peut pas être confirmée.

La valeur vénale avant la mesure se montant à CHF 286.-/m<sup>2</sup> et celle après la mesure pouvant être arrêtée à CHF 388.-/m<sup>2</sup> sur la base des valeurs comparatives ressortant des transactions figurant au dossier il en résulte une plus-value de CHF 102.-/m<sup>2</sup>, soit une plus-value totale pour la parcelle de CHF 165'240.- (CHF 102.- x 1'620 m<sup>2</sup>) et une taxe sur la plus-value de CHF 33'048.- (20% de CHF 165'240.-).

## 7. *Sort du recours, frais de procédure et indemnité de partie*

7.1. Au vu de tout ce qui précède, le recours doit être partiellement admis dans le sens que le montant de la taxe sur la plus-value sera réduit de CHF 54'108.- à CHF 33'048.-.

7.2. Selon l'art. 131 al. 1 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion.

En l'espèce, compte tenu notamment de la valeur litigieuse et du travail requis, l'intégralité des frais de procédure devrait être fixée à CHF 3'000.-. Au vu de l'admission partielle du recours, il convient de mettre la moitié de ce montant, soit CHF 1'500.-, à la charge du recourant. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 1'500.-, lui sera restitué.

7.3. Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. Lorsqu'une partie n'obtient que partiellement gain de cause, l'indemnité est réduite en proportion (art. 138 al. 2 CPJA).

Conformément à l'art. 8 du Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie sont fixés entre CHF 200.- et CHF 10'000.-. Dans les affaires d'une ampleur ou d'une

complexité particulière, le maximum s'élève à CHF 40'000.-. La fixation des honoraires dus à titre de dépens a lieu sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-.

En l'espèce, le recourant a conclu à ce qu'une indemnité de partie de CHF 2'500.- lui soit allouée pour ses frais de représentation. Ce montant, raisonnable, peut être repris. Compte tenu de l'admission partielle du recours, il y a toutefois lieu de réduire de moitié ce montant.

Ainsi, une indemnité de CHF 1'250.-, TVA (8.1%) et débours compris, est allouée au recourant. Celle-ci est mise à la charge de l'Etat et sera versée par la Direction des finances directement à la mandataire du recourant.

### **la Cour arrête :**

I. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du 30 janvier 2025 est modifiée en ce sens que la taxe sur la plus-value se monte à CHF 33'048.-.

II. Des frais de procédure, fixés à CHF 1'500.-, sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de CHF 3'000.- versée, le solde, soit CHF 1'500.-, lui étant restitué.

III. Une indemnité de partie d'un montant de CHF 1'250.-, TVA (8.1%) et débours compris, est allouée au recourant. Elle sera versée directement par la Direction des finances à sa mandataire.

IV. Notification.

Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation du montant des frais de procédure et de l'indemnité de partie peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 3 juin 2026/anm

Le Président

La Greffière