



**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

604 2026 5

Arrêt du 10 juin 2026

Cour fiscale

Composition

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffier :

Pascal Tabara

Parties

A._____ SA, recourante, représentée par Me Jean-Michel
Brahier, avocat,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Taxe sur la plus-value (art. 113a LATeC) – Exonération, calcul de la
taxe

Recours du 6 janvier 2026 contre la décision sur réclamation du
20 novembre 2025

considérant en fait

A. La société A. _____ SA est propriétaire de l'immeuble n° bbb du registre foncier de la Commune de C. _____. Il s'agit d'une surface verte et d'une surface à revêtement dur, champ, pré, pâturage, avec route, chemin et chemin de fer, d'une surface totale de 7'252 m².

B. Dans le cadre de la révision générale du plan d'aménagement local de la Commune de C. _____, approuvée le 30 septembre 2020 et entrée en force, une partie de l'art. bbb précité est passé de la zone agricole à la zone d'activités 2. Par courrier du 20 juin 2022, la Direction du développement territorial, des infrastructures, de la mobilité et de l'environnement (DIME) a informé le propriétaire de la parcelle que cette mise en zone est assujettie à la taxe sur la plus-value.

Le 5 décembre 2024, le Service cantonal des contributions (SCC) a rendu une décision de taxation portant sur la taxe sur la plus-value relative à cette mesure d'aménagement. Il a estimé que la valeur vénale était de CHF 3.05 avant la mesure d'aménagement et de CHF 261.- après la mesure d'aménagement, de sorte qu'une plus-value de CHF 258.- par m² avait été réalisée sur une surface de 621 m² concernée par la mesure d'aménagement. Compte tenu d'une plus-value totale de CHF 160'009.-, une taxe de CHF 32'002.- a été facturée à la propriétaire.

Le 6 janvier 2025, la société propriétaire a déposé une réclamation contre cette taxation. Elle faisait valoir que les corporations de droit public et les établissements de droit public dotés de la personnalité juridique sont exemptés de la taxe sur la plus-value et que la société A. _____ SA, détenue à 66.5% par la Confédération et à 33.5% par la société D. _____ SA, est une corporation de droit public. Elle ajoutait que la nature des activités se déroulant sur l'art. bbb précité relève de la réalisation de tâches de droit public, à savoir des activités de maintenance de l'infrastructure routière. Elle estimait par conséquent être exemptée de la taxe sur la plus-value.

Par décision du 20 novembre 2025, le SCC a admis partiellement la réclamation. Il a considéré que ni la nature juridique de la société propriétaire, ni l'affectation du terrain en cause ne satisfont aux conditions de l'exemption et a rejeté la réclamation sur ce point. Il a toutefois retenu que la surface effectivement passée de la zone agricole à la zone d'activités 2 ne s'élevait qu'à 498 m². Il a également légèrement réduit la valeur vénale estimée après la mesure d'aménagement pour la fixer à CHF 249.-, de sorte que la plus-value était de CHF 246.- par m². La plus-value totale était par conséquent fixée à CHF 122'508.- et la taxe sur la plus-value à CHF 24'502.-.

C. Par acte du 6 janvier 2026, la société A. _____ SA interjette recours au Tribunal cantonal contre la décision sur réclamation du 20 novembre 2025. Elle conclut principalement, sous suite de frais et indemnité, à l'annulation de la décision attaquée, aucune taxe sur la plus-value n'étant prélevée. Subsidièrement, elle requiert que l'exonération de la taxe sur la plus-value lui soit accordée sur l'art. bbb en cause, sous réserve que les constructions ou installations futures mises à l'enquête répondent aux besoins prépondérants de fonctionnement de la société ou à sa mission de service public, le prélèvement de la taxe n'étant admis qu'en cas d'affectation du terrain à des fins étrangères aux tâches de service public. Enfin, encore plus subsidièrement, elle demande que la décision attaquée soit annulée et la cause renvoyée au SCC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

À l'appui de son recours, la société fait valoir qu'elle doit être qualifiée de corporation de droit public, qu'à défaut, elle doit être assimilée à une corporation de droit public, que la parcelle en cause est

destinée à la réalisation de tâches d'intérêt public, que la taxe ne doit pas être perçue lorsque la parcelle reste affectée à la réalisation de tâches d'intérêt public, et que le SCC a utilisé de manière erronée la méthode de la valeur résiduelle pour estimer la valeur vénale après la mesure d'aménagement. Enfin, elle se plaint d'une violation de son droit d'être entendu en raison du caractère sommaire de la décision s'agissant de la valeur vénale après mesure d'aménagement.

L'avance de frais de CHF 1'500.- a été versée le 12 janvier 2026.

L'autorité intimée a déposé ses observations le 17 février 2026. Elle conclut au rejet du recours et réitère et développe les arguments exposés dans la décision sur réclamation. En ce qui concerne la détermination de la valeur vénale après la mesure d'aménagement, elle fait valoir qu'aucune transaction n'a été relevée dans la même zone d'affectation entre 2017 et 2023 de sorte que la méthode comparative n'a pas pu être appliquée, et que le changement de valeur pour la zone de CHF 261.- à CHF 248.- par m² découle de la diminution de la surface concernée, le projet réalisable au regard des droits à bâtir disponibles modifiant la valeur du terrain lorsqu'on applique la méthode de la valeur résiduelle.

Le 23 avril 2026, la recourante a déposé une réplique, requérant que le dossier soit soumis à l'appréciation de l'Office fédéral du développement territorial afin que cette autorité puisse se prononcer sur l'exemption qu'elle revendique.

Aucun autre échange d'écritures n'a eu lieu entre les parties.

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 6 janvier 2026 contre une décision sur réclamation du 20 novembre 2025, le recours l'a été auprès de l'autorité compétente, dans les délais et formes prescrites, par une recourante directement touchée par la décision attaquée (art. 76 ss du code fribourgeoise du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative [CPJA; RSF 150.1]) et valablement représentée. Par ailleurs, l'avance de frais requise a été versée en temps utile.

Le recours est par conséquent recevable.

2. *Droit d'être entendu*

Dans un grief formel qu'il convient de traiter en premier lieu, la recourante reproche à la décision sur réclamation attaquée de ne pas indiquer de quelle manière le prix au m² après la mesure d'aménagement de CHF 249.- a été calculé.

2.1. Le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), comprend l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, afin que l'intéressé puisse la comprendre, se rendre compte de sa portée, l'attaquer en connaissance de cause cas échéant. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision (ATF 146 II 335 consid. 5.1).

Une violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen, pouvant contrôler librement l'état de fait et les considérations juridiques de la décision attaquée; cette réparation doit toutefois rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux procédurales de la partie lésée; cela étant, elle peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 147 IV 340 consid. 4.11.3; arrêt TF 8C_21/2024 du 24 juin 2024 consid. 3.2.2).

2.2. En l'espèce, le grief est manifestement fondé, la décision attaquée ne mentionnant pas comment le montant de CHF 249.- a été calculé. Le calcul n'apparaît que dans une note de l'estimateur que le SCC n'a pas communiquée avec sa décision sur réclamation. Ladite note ayant été produite avec la réponse du SCC, elle a été transmise à la recourante qui a ainsi pu se déterminer sur le calcul effectué. Dans ces circonstances, la violation du droit d'être entendu a été guérie.

3. *Objet du litige*

Au vu des griefs soulevés par la recourante, se pose en premier lieu la question de savoir si elle bénéficie d'une exonération de la taxe sur la plus-value en vertu du droit cantonal ou du droit fédéral.

En cas de réponse négative, il y aura lieu d'examiner si le SCC a correctement calculé le montant de la taxe due par la recourante en appliquant la méthode résiduelle.

4. *Règles sur l'exonération des entreprises de transport et d'infrastructure*

4.1. Selon l'art. 5 al. 1 de la loi 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. Le droit cantonal peut prévoir une exemption de la taxe si elle serait due par une collectivité publique ou si son produit escompté serait insignifiant au regard du coût de son prélèvement (art. 5 al. 1^{quinquies} LAT).

Le droit fribourgeois a fait usage de cette faculté en adoptant l'art. 113h LATeC. Il prévoit que l'État, les communes et les associations de communes sont exemptés de la taxe sur la plus-value (al. 1). Les autres corporations de droit public et les établissements de droit public dotés de la personnalité juridique qui sont propriétaires de terrains faisant l'objet d'une des mesures d'aménagement prévues à l'art. 113a al. 2 LATeC sont exemptés de la taxe sur la plus-value lorsque ces terrains sont destinés

à la réalisation de tâches d'intérêt public qu'ils accomplissent eux-mêmes ou par délégation de compétence (al. 2). L'augmentation de valeur d'un bien-fonds consécutive à l'une mesure d'aménagement est exempte de la taxe sur la plus-value si elle représente un montant total inférieur à CHF 20'000.- (al. 3).

Il résulte de ce qui précède que le droit fribourgeois relatif à la taxe sur la plus-value ne prévoit pas de règles spécifiques à l'exonération des entreprises de transport et d'infrastructure.

4.2. En matière d'impôts directs, les art. 56 let. d de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 23 al. 1 let. j de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 97 al. 1 let. d de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) prévoient que sont exonérés de l'impôt les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération. Quant aux 56 let. g LIFD, 23 let. f LHID et 97 al. 1 let. g LICD, ils prévoient l'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées.

4.3. L'art. 65 de la loi du 20 décembre 1957 sur les chemins de fer (LCdF; RS 742.101) énonce que les infrastructures ferroviaires mentionnées aux al. 1 et 2 de l'art. 62 LCdF sont exonérées de l'impôt immobilier communal et cantonal. Selon la jurisprudence, cette disposition fait exclusivement référence aux impôts fonciers de nature réelle (arrêt TF 2C_583/2016 du 1^{er} décembre 2017 consid. 4.4).

4.4. Dans une affaire concernant les CFF portant sur le prélèvement de droits de mutation par le canton de Soleure lors de la vente d'une parcelle nécessaire à l'installation de nouvelles voies ferrées (arrêt TF 2C_583/2016 du 1^{er} décembre 2017), le Tribunal fédéral a rejeté l'argumentation selon laquelle le droit fédéral prévoit une exonération de l'ensemble des impôts et des taxes cantonales en faveur des entreprises ferroviaires. Il a au contraire relevé que l'art. 21 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1998 sur les Chemins de fer fédéraux (LCFF; RS 742.31) qui prévoyait, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2009, l'exonération des CFF de tout impôt cantonal ou communal dans le cadre de leurs activités de fournisseurs de l'infrastructure et d'entreprise de transports, avait été abrogée. Dans le cadre de la réforme des chemins de fer 2 (RO 2009 5597), cet article a en effet été remplacé par les art. 56 let. d LIFD et 23 al. 1 let. j LHID. Or, ces deux dispositions ne prévoient pas l'exonération générale des impôts cantonaux et communaux pour les activités en lien avec l'exploitation ferroviaire. N'ayant pas prévu d'exonération des droits de mutation en faveur des entreprises ferroviaires et l'art. 65 LCdF ne portant que sur l'exonération des impôts fonciers réels, le canton de Soleure avait prélevé à juste titre les droits de mutation lors de la vente de la parcelle (voir aussi arrêt TC FR 607 2017 43 du 22 août 2018 consid. 3.1).

5. *Discussion sur la qualification de la recourante en tant que corporation ou établissement de droit public exonéré de la taxe sur la plus-value*

Les parties se divisent sur le sens à donner aux notions de corporation de droit public et d'établissement de droit public mentionnés à l'art. 113h al. 2 LATeC et sur la qualification de la recourante en tant que corporation ou établissement de droit public. La recourante fait en effet valoir qu'elle est une corporation ou un établissement de droit public ou qu'elle devrait y être assimilée, de sorte qu'elle est exonérée du paiement de la taxe sur la plus-value. L'autorité intimée estime en revanche que la recourante est une société anonyme de droit privé assujettie à la taxe sur la plus-value.

5.1. Une disposition légale doit s'interpréter en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). La Cour ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste. En revanche, si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). À l'instar du Tribunal fédéral, la Cour ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme; elle ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 148 II 444 consid. 5.2).

5.2.

5.2.1. Que ce soit pour la corporation ou pour l'établissement, la loi mentionne expressément que ceux-ci doivent être "de droit public". Ainsi, d'un point de vue littéral, le statut doit être régi par le droit public cantonal ou communal. Cela étant, dans la mesure où le texte de la loi renvoie à des définitions usuelles en droit administratif général, les contributions doctrinales et la jurisprudence peuvent également être consultées pour interpréter ce que la loi considère comme corporation de droit public et comme établissement de droit public.

Selon le Tribunal fédéral, la notion d'établissement de droit public communément admise recouvre toute institution régie par le droit public, créée et surveillée par l'État ou une autre corporation de droit public, dotée de moyens financiers et de personnel et destinée à l'accomplissement durable de tâches de droit public. Un tel établissement se distingue notamment d'une société de droit public, notamment d'une société anonyme au sens de l'art. 763 CO (ATF 127 II 113 consid. 5b).

Les auteurs décrivent les corporations de droit public comme des groupements de personnes, organisés corporativement, que la Confédération, les cantons ou les communes instituent en personne distincte par un acte de droit public fédéral ou cantonal pour accomplir certaines de leurs tâches de manière plus ou moins autonome, en les dotant à cette fin de ressources en personnel. En général, elles disposent de la personnalité juridique et de la puissance publique (DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, 2^e éd. 2025, p. 44-49 n^{os} 90-91). Quant aux établissements de droit public, ils sont décrits comme des patrimoines spéciaux que la Confédération, les cantons ou les communes constituent en une unité juridique distincte par un acte de droit public fédéral ou cantonal en vue d'accomplir certaines de leurs tâches de manière plus ou moins autonome en faveur de certains administrés qui sont leurs usagers. Les établissements sont

séparés de l'administration centrale, mais ils ne disposent pas nécessairement de la personnalité juridique. Ils jouissent également de la puissance publique (DUBEY/ZUFFEREY, p. 48-49 n^{os} 100-101).

5.2.2. Sous l'angle historique, l'art. 113*h* LATeC a été introduit par la loi du 15 mars 2016 modifiant la LATeC (ROF 2016_050). À l'origine, cette disposition prévoyait que les collectivités publiques qui sont propriétaires de terrains faisant l'objet d'une des mesures d'aménagement prévues à l'art. 113*a* al. 2 LATeC sont exemptes de la taxe sur la plus-value lorsque ces terrains sont destinés à la réalisation de tâches d'intérêt public qu'elles accomplissent elles-mêmes ou par délégation de compétence (al. 1). Par collectivité publique au sens de l'al. 1, il faut entendre l'État, les communes et les associations de communes, les autres corporations de droit public et les établissements de droit public dotés de la personnalité juridique (al. 2).

Selon le Message 2015-DAEC-138 du Conseil d'État au Grand Conseil du 22 septembre 2015 accompagnant cette loi (ci-après: Message 2015; BGC 2016 152), la notion de collectivité publique de l'art. 113*h* LATeC reprend celle qui est définie par la loi cantonale du 16 septembre 1986 sur la responsabilité civile des collectivités publiques et de leurs agents (LResp; RSF 16.1; Message 2015 p. 23). S'agissant de cette loi, le Message du 11 mars 1986 accompagnant le projet de loi sur la responsabilité civile des collectivités publiques (BGC 1986 523 ss) expose quant à lui que la loi s'applique à toutes les personnes de droit public. Outre les corporations mentionnées expressément à l'art. 2 LResp, à savoir l'État, les communes et les associations de commune, la loi vise également des corporations telles que les collectivités paroissiales, les syndicats d'amélioration foncière et les entreprises d'endiguement. La loi assimile les établissements de droit public aux collectivités publiques, à condition toutefois qu'ils soient dotés de la personnalité juridique (BGC 1986 527). L'art. 2 LResp a été adopté sans débats par le Grand Conseil.

L'art. 113*h* LATeC a ensuite été remanié par la loi du 15 décembre 2022 modifiant la LATeC (ROF 2022_144) pour aboutir à la teneur actuelle de la loi. Le projet initial ne prévoyait pas de modification de l'art. 113*h* LATeC. En revanche, il ressort du rapport complémentaire 2022-GC-209 du 22 novembre 2022 de la commission parlementaire ordinaire que le droit fédéral n'exigeait pas à son art. 5 al. 1^{bis} LAT qu'une collectivité publique accomplisse une tâche publique pour pouvoir être exonérée de la taxe sur la plus-value. Fort de ce constat, cette commission a proposé que cette exigence soit supprimée pour l'État, les communes et les associations de communes et qu'elle soit maintenue pour les autres collectivités publiques (p. 4 et 11), proposition qui a été acceptée par le Grand Conseil (BGC 2022 3493 ss). Si la notion de collectivité publique a ainsi formellement disparu de l'art. 113*h* LATeC tout comme la précision selon laquelle un établissement de droit public doit être doté de la personnalité juridique, le but de la modification se limitait à faciliter l'exonération de la taxe en faveur de l'État, des communes et des associations de communes sans toutefois modifier la notion des autres corporations de droit public ou des établissements de droit publique, laquelle correspond toujours à celle prévalant à l'art. 2 LResp.

Il résulte ainsi de l'interprétation historique de l'art. 113*h* al. 2 LATeC que les deux critères déterminants pour qualifier une entité de corporation ou d'établissement de droit public résident dans l'existence de la personnalité juridique et une constitution fondée sur le droit public cantonal. La genèse de l'art 113*h* LATeC révèle également une volonté des autorités cantonales de limiter à la portion congrue le cercle des bénéficiaires de l'exonération. Cette volonté a par la suite été considérée comme trop restrictive à l'égard de l'État, des communes et des associations de communes, de sorte qu'il a été nécessaire de l'assouplir lors de la modification de cette disposition en 2022. En revanche, cette approche restrictive n'a pas été remise en cause concernant les entités

pouvant être qualifiées de corporations de droit public ou d'établissements de droit public. Il en découle que le cercle des bénéficiaires de l'exonération doit être interprété de manière restrictive.

5.2.3. D'un point de vue systématique, les lois fribourgeoises recourant aux notions de "corporation de droit public" et d'"entreprise de droit public" ne définissent en règle générale pas leur contenu (voir parmi d'autres: art. 2 let. b et c CPJA, art. 9 al. 1 let. a de la loi du 1 mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers [LDMG; RSF 635.1.1]). Par conséquent, l'interprétation systématique ne permet pas de dégager un sens particulier aux notions précitées.

5.2.4. Sous l'angle téléologique, il ressort des al. 1 et 2 de l'art. 113h LATeC que seul l'État, les communes et les associations de communes sont exemptées de la taxe sur la plus-value sans autre condition. Les autres personnes de droit public sont seulement exemptées de la taxe à la condition que le terrain faisant l'objet d'une mesure d'aménagement soit destiné à la réalisation de tâches d'intérêt public. Le cercle des personnes exonérées sans condition est restreint aux seules communes et à l'État, alors que les autres personnes morales de droit public ne sont pas exonérées sans condition. Il en découle là encore une volonté de définir le cercle des personnes exonérées de manière restrictive, dans la mesure où l'ensemble des personnes morales ne bénéficie pas d'une exonération. À plus forte mesure, il paraît difficile d'étendre les notions de "corporation de droit public" et d'"établissement de droit public" à des entités fondées sur du droit privé en raison de leur proximité avec une collectivité publique alors que certaines personnes morales de droit public au sens strict ne sont pas exonérées de la taxe sur la plus-value.

5.2.5. Au vu de qui précède, il ressort de l'interprétation de l'art. 113h LATeC que les corporations de droit public et les établissements de droit public sont nécessairement créés par un acte de droit public. Ils sont organisés soit autour d'un groupement de personnes s'agissant des corporations de droit public, soit autour d'un patrimoine spécial s'agissant des établissements et elles disposent de la puissance publique. Dans la mesure où ces notions doivent être interprétées de manière restrictive, elles ne comprennent pas les personnes morales contrôlées par une collectivité publique, mais fondées sur le droit privé.

5.3.

5.3.1. En l'espèce, la société mère de la recourante a été inscrite au Registre du commerce en qualité de société anonyme le 1^{er} décembre 1942 sous la raison sociale E. _____ sur la foi de statuts datant du 5 août 1942. Selon la recourante, son actionnariat est composé de la Confédération suisse à hauteur des deux tiers et de D. _____ SA à hauteur d'un tiers. Quant aux actionnaires de la société mère, ils comprennent l'État de Fribourg (75%), la Ville de Fribourg (16%), F. _____ (5%), le reste (4%) se partageant entre communes et une trentaine d'acteurs privés.

À première vue, il s'agit par conséquent d'une société de droit privé détenue dans une large mesure, mais pas exclusivement, par des collectivités publiques et non d'une corporation de droit public.

5.3.2. Le décret du Grand Conseil du 19 novembre 1942 concernant la constitution de la Compagnie des chemins de fer fribourgeois (RSF 782.5; ci-après: le décret du 19 novembre 1942), ancien nom de A. _____ SA et désormais désignée sous la raison sociale D. _____ SA depuis sa réorganisation en groupe de sociétés en 2015, prévoit, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 24 novembre 1949, que les opérations relatives à la constitution de la Compagnie des chemins de fer fribourgeois sont approuvées (art. 1). L'État garantit les intérêts des emprunts que dite compagnie a repris à sa charge ou qu'elle contractera, jusqu'à concurrence de CHF 3'500'000.-, en capital; il

garantit également le déficit éventuel d'exploitation, y compris les versements au fonds de renouvellement selon les calculs de versement approuvés par l'Office fédéral des transports (art. 2). Le décret, qui n'a pas de portée générale, entre immédiatement en vigueur (art. 3).

Le décret du 19 novembre 1942 se limite ainsi à une garantie de l'État concernant le capital et les intérêts d'un prêt contracté et une garantie de couverture des déficits d'exploitation. Contrairement à ce qui est prévu pour les établissements de droit public, le décret ne régit d'aucune manière les organes et le fonctionnement de la société détentrice de la recourante, à la différence de la loi cantonale du 27 juin 2006 sur l'Hôpital fribourgeois (LHFR; RSF 822.0.1) ou la loi cantonale du 7 mai 1996 sur l'Office de la circulation et de la navigation (LOCN; RSF 122.23.7). L'art. 3 dudit décret mentionne d'ailleurs qu'il n'a pas de portée générale, ce qui signifie qu'il ne lie pas directement les tiers.

En outre, déjà à l'époque de l'adoption du décret du 19 novembre 1942, les lois destinées à créer des corporations et établissements de droit public mentionnent expressément la qualité de personne morale, comme c'était par exemple le cas de la loi du 20 novembre 1913 sur la Banque de l'État de Fribourg (Bulletin des lois 1913, p. 121 ss) à son art. 2, ou de la loi organique du 10 février 1933 sur les Établissements de Bellechasse (Bulletin des lois 1933, p. 17 ss) à son art. 1. Elles règlementaient en outre de manière détaillée les organes des personnes morales créées (art. 13 à 41 de la loi du 20 novembre 1913 et art. 8 à 11 de la loi du 10 février 1933). La forme de l'acte était la loi et non le décret. Ainsi, si le Grand Conseil avait entendu créer une corporation ou un établissement de droit public cantonal, il aurait promulgué une loi à cette fin. Or, tel n'est pas le cas pour les Chemins de fer fribourgeois. Le décret du 19 novembre 1942 ne constitue pas un acte législatif créant une corporation ou un établissement de droit public. On notera enfin que la recourante n'est pas non plus une société anonyme de droit public, laquelle nécessite elle aussi que son organisation soit définie par une loi spéciale (voir art. 1, 2 et 25 ss de la loi du 3 octobre 2003 sur la Banque nationale suisse, LBN; RS 951.11).

5.3.3. Il en résulte que la société mère D. _____ SA ainsi que la recourante sont des sociétés anonymes de droit privé. Il n'y a pas lieu d'examiner si la recourante constitue une société anonyme spéciale au sens de l'art. 762 CO du fait qu'elle est partiellement détenue par des collectivités publiques, car une telle qualification ne lui ôterait pas sa nature civile. En effet, les relations juridiques d'une société anonyme au capital de laquelle participent des corporations de droit public au sens de l'art. 762 CO avec les tiers sont régies par le droit privé, sauf disposition contraire, laquelle fait défaut en l'espèce. Une telle société n'agit pas en tant qu'autorité publique, mais comme sujet de droit privé (ATF 126 I 250 consid. 2c).

5.3.4. Le Message du 30 octobre 1942 relatif à la constitution des chemins de fer fribourgeois (BGC 1942 250 ss) retraçant l'historique des assainissements financiers des différentes compagnies de chemin de fer existantes avant la constitution des Chemins de fer fribourgeois ne permet pas une autre conclusion. Il en ressort en effet que les sociétés G. _____ et H. _____ ont sollicité l'application de la loi fédérale du 6 avril 1939 sur l'aide aux entreprises privées de chemins de fer et de navigation. Le 27 juin 1941, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des postes et des chemins de fer de lui soumettre un projet de fusion de ces deux compagnies et, si possible, d'y intégrer une troisième compagnie privée, I. _____. Les autorités fédérales et fribourgeoises ont ensuite convenu d'un plan d'assainissement. La dissolution des G. _____ et H. _____ et la constitution des Chemins de fer fribourgeois ont été effectuées le 5 août 1942. La dissolution des I. _____ et son intégration dans les Chemins de fer fribourgeois a eu lieu les 2 et 10 juillet 1942.

En fin de message, le Conseil d'État insiste sur le fait que les opérations effectuées doivent être ratifiées par le Grand Conseil et que la garantie de l'État pour remplir les conditions auxquelles les autorités fédérales ont subordonné le versement de leurs prestations doit être accordée. Il apparaît ainsi que la constitution de Chemins de fer fribourgeois est antérieure au décret du 19 novembre 1942.

Ledit décret avait pour seul but de permettre le financement par la Confédération dans le cadre de l'assainissement de deux compagnies privées en difficulté financière et le rachat de la troisième. Certes, sans ce financement, la fondation des Chemins de fer fribourgeois n'aurait pas pu avoir lieu. Cependant, à lui seul, le décret du 19 novembre 1942 n'a pas fondé la société mère de la recourante dont les premiers statuts dataient du 5 août 1942. Il n'a donc pas conduit à la création d'une corporation ou à un établissement de droit public, mais constitue en définitive une sûreté financière de l'État en faveur de la société anonyme nouvellement créée, ainsi que la confirmation par le Grand Conseil de l'engagement financier de l'État dans la fondation des Chemins de fer fribourgeois.

Force est en outre de constater que les Chemins de fer fribourgeois et l'État l'ont également compris de cette manière. Lors de la fusion entre les Chemins de fer fribourgeois et J. _____ en 2000, ni la modification du décret du 19 novembre 1942, ni d'une autre base légale cantonale n'a été nécessaire. De même, lors sa fondation en 2015 par transfert de patrimoine entre A. _____ SA et la recourante, aucune base légale n'a été modifiée. Ces actes ont été entièrement fondés sur le droit privé. Au demeurant, tant la société mère que la recourante sont inscrits comme sociétés anonymes de droit privé au registre du commerce, contrairement à la Banque cantonale de Fribourg et à la Banque nationale suisse qui sont inscrites comme instituts de droit public dans l'index central des raisons sociales. Dans leur extrait du registre du commerce respectif, la première est qualifiée d'entreprise de droit public et la seconde de société anonyme fondée sur une loi spéciale ("*Spezialgesetzliche Aktiengesellschaft*").

Avec la recourante, on peut certes se demander pour quelle raison la recourante et sa société mère sont constituées en sociétés anonymes de droit privé malgré l'accomplissement de tâches publiques, alors que, par exemple, la Banque cantonale du canton de Fribourg est constituée en une personne morale de droit public (art. 1 de la loi du 22 novembre 1988 sur la Banque cantonale de Fribourg, RSF 961.1). Il n'appartient toutefois pas au Tribunal cantonal de discuter les choix organisationnels des autorités cantonales en matière de corporations et d'établissements contrôlés par l'État. Quoi qu'il en soit, il n'est pas possible d'assimiler la recourante à une corporation ou à un établissement de droit public alors qu'elle n'en est pas une. Ceci irait à l'encontre de la volonté du législateur de définir de manière restrictive le cercle des personnes exonérées aux seules personnes morales de droit public.

5.3.5. Enfin, concernant le principe de la primauté du droit fédéral, la recourante soulève à juste titre que, en raison de la terminologie différente entre l'art. 5 al. 1^{quinquies} LAT et l'art. 113h al. 2 LATeC, des questions de conformité au droit fédéral peuvent se poser. Le droit fédéral parle en effet de *collectivités publiques* alors que le droit cantonal parle de *corporations de droit public* et d'*établissements de droit public dotés de la personnalité juridique*. Toutefois, il ressort de l'art. 5 al. 1^{quinquies} LAT que le canton est libre de prévoir ou non une exonération de la taxe sur la plus-value en faveur des collectivités publiques. Même si l'interprétation du droit cantonal conduit à la taxation de la recourante, aucune incompatibilité avec le droit fédéral n'est à craindre, puisque le canton aurait également pu valablement prévoir l'assujettissement général des collectivités publiques à la taxe sur la plus-value. La conformité au droit fédéral pourrait en revanche se poser si une corporation

ou un établissement de droit public cantonal qui ne serait pas considéré comme une collectivité publique au sens du droit fédéral était exonérée. Tel n'est toutefois pas le cas en l'espèce.

Il en découle qu'il n'y a pas lieu de donner suite à la requête de la recourante tendant à soumettre le dossier à l'Office fédéral du développement territorial, toute violation du principe de la primauté du droit fédéral étant manifestement exclue en l'espèce.

5.3.6. Au vu de ce qui précède, la recourante ne constitue pas une corporation ou un établissement de droit public au sens du droit cantonal, mais une société anonyme de droit privé dont les actionnaires sont la Confédération et D. _____ SA.

Selon le texte légal de l'art. 113h al. 2 LATeC, pour pouvoir prétendre à l'exonération de la taxe sur la plus-value, la constitution en corporation ou en établissement de droit public constitue une condition cumulative à celle exigeant que le terrain soit affecté à la réalisation d'une tâche publique. Le fait que la recourante est constituée en société anonyme de droit privé entraîne par conséquent son assujettissement à la taxe sur la plus-value sans qu'il soit nécessaire de trancher la question de savoir si l'art. bbb du registre foncier de la Commune de C. _____ est affecté à la réalisation de tâches publiques.

6. *Discussion sur les autres clauses d'exonération*

6.1. Dès lors qu'il est établi que la recourante ne peut pas se prévaloir de l'art. 113h LATeC, se pose encore la question de savoir si elle bénéficie d'une exonération en vertu d'une autre base légale.

En l'occurrence, la taxe sur la plus-value a pour but la compensation des avantages consécutifs à des mesures d'aménagement du territoire. Elle ne constitue ni un impôt réel foncier comme la contribution immobilière, ni un impôt sur le capital ou le bénéfice. La recourante ne bénéficie donc pas d'une exonération en vertu des art. 65 LCdF, 56 let. d ou g LIFD, 23 al. 1 let. f ou j LHID et 97 let. d ou g LICD. Ces clauses d'exonération ne valent en effet que pour les impôts réels fonciers comme la contribution immobilière s'agissant de l'art. 65 LCdF et pour l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales pour les art. 56 let. d ou g LIFD, 23 al. 1 let. f ou j LHID et 97 let. d ou g LICD. De plus, comme on l'a vu ci-dessus, le droit cantonal spécifique à la taxe sur la plus-value ne prévoit pas non plus d'exonération pour la recourante. En définitive, la situation de la recourante est identique à celle des CFF dans l'arrêt TF 2C_583/2016 précité, à ceci près que la contribution concernée est la taxe sur la plus-value et non les droits de mutation.

6.2. Au vu de ce qui précède, la recourante ne bénéficie ni d'une exonération fondée sur le droit cantonal ni d'une exonération fondée sur le droit fédéral.

L'autorité intimée a donc considéré à juste titre que la recourante est débitrice de la taxe sur la plus-value sur le principe. Il reste à examiner si les conditions de prélèvement de la taxe ainsi que son calcul sont conformes aux prescriptions légales.

7. *Règles concernant le calcul de la taxe sur la plus-value*

7.1. L'art. 5 al. 1^{bis} LAT, entré en vigueur le 1^{er} 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.

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'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 citées).

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 (arrêt TF 1C_184/2014 du 23 février 2015 consid. 2.1). 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. Cette valeur objective s'estime par comparaison du prix du terrain avant et après la mesure d'aménagement, en s'appuyant sur des critères objectifs (arrêts TF 1C_588/2014 du 22 juin 2015 consid. 5.1.2, 1C_290/2007 du 28 janvier 2008 consid. 4).

7.2. Dans le canton de Fribourg, la compensation des avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement se fait par le biais d'une taxe sur la plus-value prélevée par le canton (art. 113a al. 1 LATeC). Le montant de la taxe s'élève à 20% de la plus-value (art. 113b al. 1 LATeC). La plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement (art. 113b al. 2 LATeC).

Dans la ligne de la jurisprudence rappelée ci-dessus, l'art. 113a al. 2 LATeC précise qu'est considérée comme un avantage majeur l'augmentation de la valeur d'un bien-fonds qui résulte du classement de celui-ci dans une zone d'affectation selon l'art. 15 LAT (let. a), d'un changement d'affectation de la zone dans laquelle il est situé (let. b), de l'augmentation des possibilités de construire un bien-fonds situé en zone à bâtir, lorsque cette augmentation représente au minimum le 50% des surfaces de plancher du potentiel initial (let. c). Enfin, selon l'art. 113a al. 3 LATeC, par changement d'affectation au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC, il faut entendre toute modification notable de la destination de la zone et de la typologie des constructions qui y sont admises.

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, p. 7 et p. 20).

Dans sa jurisprudence, la Cour fiscale a ensuite précisé que seule doit être prise en compte l'augmentation de la valeur de la surface concernée avant et après la mesure d'aménagement. C'est ainsi la surface mise en zone et non le bien-fonds dans son intégralité qui doit être pris en compte pour le calcul de la valeur vénale (arrêts TC FR 604 2025 47 du 24 février 2026 consid. 5.7; 604 2025 10 du 28 janvier 2026 consid. 5.3).

7.3.

7.3.1. S'agissant de la valeur vénale, la Cour fiscale a eu l'occasion de relever à de multiples reprises que celle-ci correspond à la valeur actuelle du marché, qu'il s'agisse de la fixation des droits de mutation et de l'impôt sur le revenu ou le bénéficiaire, de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ou encore de la taxe sur la plus-value destinée à compenser les avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement du territoire. Elle a ainsi considéré que, de manière générale, doctrine et jurisprudence définissent la valeur vénale comme le prix qui peut être obtenu en cas de vente d'un bien aux conditions normales du marché, et que les éléments inhabituels ou subjectifs ne sont pas pris en considération (arrêt TC FR 604 2025 47 du 24 février 2026 consid. 4.1.3 et les références citées).

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^e éd. 2019) peuvent être appliquées lorsque ni des chiffres de comparaison, ni le prix de revient ne sont connus (arrêt TC FR 604 2025 47 du 24 février 2026 consid. 4.1.3 et les références citées).

7.3.2. S'agissant plus précisément de la taxe sur la plus-value, la Cour fiscale 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 (arrêt TC FR 604 2025 47 du 24 février 2026 consid. 4.1.4 et les références citées).

7.3.3. Concernant la méthode de la valeur résiduelle, la Cour fiscale a relevé que celle-ci ne peut être utilisée qu'à titre très subsidiaire, dans l'hypothèse où il n'existe pas de comparaison utilisable.

Cette méthode comporte en effet une forte part d'incertitude, celle-ci se fondant sur de simples hypothèses et sur des valeurs de départ qu'il suffit de réduire ou d'augmenter légèrement pour influencer presque librement le résultat de l'estimation, ce qu'il convient d'éviter (arrêt TC FR 604 2025 47 du 24 février 2026 consid. 4.1.4 et les références citées).

8. Discussion sur le calcul de la taxe sur la plus-value

8.1. En l'espèce, avant la mesure d'aménagement du territoire, seuls 6'754 m², et non l'entier de la superficie de 7'252 m² de l'art. bbb du registre foncier de la Commune de C. _____ faisaient partie de la zone d'activité 2. Après la mesure d'aménagement, 498 m² supplémentaires ont été transférés de la zone agricole à la zone d'activité 2. Selon la carte annexée à la décision sur réclamation, la situation se présente désormais comme suit:

(plan supprimé)

Comme l'a retenu à juste titre l'autorité intimée, le passage des quatre polygones en zone d'activité 2 constitue un classement au sens de l'art. 113a al. 2 let. a LATeC, ce qui représente un avantage majeur selon cette disposition.

8.2. Pour calculer le montant de la plus-value, le SCC a fait usage de la méthode résiduelle.

Dans le cas d'espèce, ce choix ne prête pas flanc à la critique, contrairement à ce que soutient la recourante. La consultation du plan d'aménagement local révèle que l'art. bbb du registre foncier de la Commune de C. _____ est la seule parcelle de la commune composant la zone d'activité 2. Sa destination a été choisie au regard de l'activité ferroviaire de la recourante autour de la gare de K. _____. Il s'agit donc d'une zone à bâtir particulière, unique en son genre au sein de la commune. En outre, dans la mesure où il s'agit d'un bien-fonds à la fois lié à l'exploitation ferroviaire et à celle d'une gravière à proximité, il n'existe pas d'objets semblables en nombre suffisant pour faire application de la méthode comparative. Au demeurant, la recourante se contente d'affirmer que d'autres zones du même genre existent dans le district sans en mentionner aucune, ce qui est manifestement insuffisant.

8.3. En ce qui concerne l'application de la méthode résiduelle, le SCC a estimé la valeur de marché après la mesure d'aménagement selon le coût des travaux d'une construction dont la surface brute de plancher serait de 498 m², dont 478 m² pour une affectation industrielle et 20 m² de locaux techniques, et la hauteur de 4.92 m. Il a arrêté le volume pouvant être bâti à 2'450 m³. Appliquant un forfait au mètre cube de CHF 400.-, le SCC a retenu un coût de construction brut de CHF 980'000.-. À ce montant ont été ajoutés des frais afférents aux travaux préparatoires de CHF 14'940.- (CHF 30.- par m² de terrain), CHF 61'360.- d'aménagement extérieur (CHF 200.- par m² de terrain), ainsi que des frais accessoires de CHF 31'689.- et un paramètre de risque et bénéfice de CHF 63'780.-. La valeur de marché après travaux a ainsi été arrêtée à CHF 1'275'591.-, soit CHF 249.- par m².

Quant à la valeur avant la mesure d'aménagement, le SCC a retenu la valeur du prix licite du terrain agricole, soit CHF 3.05 par m².

La plus-value a ainsi été arrêtée à CHF 246.- par m². Rapportée à une surface de 498 m², le montant de la plus-value s'élevait à CHF 122'508.-. La taxe sur la plus-value a ainsi été arrêtée à 20% de ce montant, soit CHF 24'502.-.

8.4. Le raisonnement suivi par le SCC ne peut toutefois pas être confirmé.

En effet, contrairement à ce que le SCC a retenu, les quatre surfaces transférées en zone d'activité 2 ne sont pas contiguës. Elles sont au contraire dispersées aux quatre coins de la parcelle. Deux d'entre-elles constituent une longue et étroite bande de terrain. Les deux autres surfaces possèdent des formes très écorchées. Elles sont toutes situées à une distance de moins de 5.25 m de la limite de parcelle. Or, la distance minimale à la limite prévue par le plan d'aménagement local est de 5.25 m, de sorte que les quatre surfaces sont en elles-mêmes inconstructibles. Il n'est donc pas possible de les réunir fictivement et de présumer qu'un immeuble de même surface brute de plancher pourra être construit sur cette assise.

Cela étant, comme le relève à juste titre le SCC, l'ajout d'une surface totale de 498 m² en zone d'activité 2, bien qu'inconstructible, augmente les droits de construction relatifs à l'ensemble de l'art. bbb du registre de la Commune de C._____. Par conséquent, la plus-value doit se calculer non pas sur la constructibilité des quatre surfaces mises en zone, mais sur l'augmentation du volume de la construction maximale de l'immeuble concerné induite par la mise en zone de ces quatre surfaces supplémentaires. En effet, vu les définitions de l'IBUS et de l'IOS (points 8.2 et 8.4 de l'annexe de l'accord intercantonal du 22 septembre 2025 harmonisant la terminologie dans le domaine des constructions [AIHC; RSF 710.7]), une augmentation de la surface en zone à bâtir constructible entraîne une augmentation du volume constructible ainsi que de sa densité.

Toutefois, les données concernant la construction qui pourrait être bâtie sur l'ensemble de l'art. bbb du registre foncier de la Commune de C._____ en tenant compte de la réglementation ne figurent pas au dossier. En outre, aucune analyse n'a été faite concernant la restriction dans la destination des bâtiments et des installations pouvant être construits. Le règlement communal d'urbanisme mentionne en effet que les bâtiments et les installations de la zone d'activité 2 devront prioritairement être affectés à l'exploitation de la gravière de L._____. Selon les dires de la recourante, dite gravière a été remblayée en 2016 et ne figure pas comme site futur d'exploitation dans le plan sectoriel d'exploitation des matériaux. Ce point n'a pas été instruit alors qu'il est de nature à limiter l'ampleur des droits à bâtir de la recourante. En l'état du dossier, il n'est donc pas possible de déterminer la plus-value et par conséquent l'impôt dû par la recourante.

8.5. Le recours est par conséquent admis et la cause renvoyée pour complément d'instruction puis nouvelle décision.

Il appartiendra au SCC, avec l'appui du SeCA, d'établir le volume d'un potentiel bâtiment épuisant l'entier des droits de construction déduits de la réglementation de la zone d'activité 2 du plan d'aménagement local. Pour ce faire, il instruira la question de l'exploitabilité de la gravière de L._____ et estimera la taille des bâtiments envisageables, en tenant compte du fait que la réglementation de la zone d'activité 2 ne permet que secondairement des bâtiments ou des installations qui ne serviraient pas à l'exploitation de la gravière de L._____. Dans l'hypothèse où l'exploitation de la gravière s'avère définitivement impossible, il s'agira d'examiner si la construction de grands bâtiments ou installations pourrait néanmoins être considérée comme conforme à la zone d'activité 2. Une fois ces éléments instruits, le SCC estimera les coûts de construction d'un tel bâtiment. Pour ce faire, il pourra reprendre ses estimations concernant le prix au m³ de la construction, le prix au m² des aménagements extérieurs et les autres forfaits pour les frais qu'il avait utilisés dans la décision attaquée. Une fois ceci fait, le SCC confrontera les coûts de construction et la valeur d'une telle construction pour en déduire le prix au m² de l'art. bbb du registre

foncier de la Commune de C._____. Il utilisera ensuite ce prix, en tenant toutefois compte que seuls 498 m² ont fait l'objet d'un classement en zone d'activité 2.

S'agissant du prix avant mesure, le montant de CHF 3.05 par m² de surface agricole ne porte pas flanc à la critique et n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante.

9. *Frais*

9.1. Vu le sort du recours, il n'est pas perçu de frais de procédure. La recourante obtient en effet gain de cause et le SCC ne peut pas être tenu au paiement des frais de procédure, les contributions publiques ne faisant pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5; arrêt TC FR 604 2025 21 du 2 décembre 2025 consid. 10).

L'avance de frais versée par la recourante lui est restituée.

9.2. Pour le même motif, la recourante a droit à une indemnité de partie (art. 137 al. 1 CPJA).

En l'espèce, Me Jean-Michel Brahier fait état de 19 heures 40 minutes de travail pour les intérêts de la recourante. Cette durée, adéquate, sera admise. Au taux horaire de CHF 250.-, elle donne droit à une indemnité de base de CHF 4'916.65. Les débours au prix coûtant s'élèvent à CHF 17.40. Enfin, la TVA est due en sus. L'indemnité de partie est ainsi fixée à CHF 5'333.70, TVA par CHF 399.65 comprise. Conformément à l'art. 141 al. 2 CPJA, celle-ci sera directement versée à Me Jean-Michel Brahier par la Direction des finances.

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête :

I. Le recours est admis.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 20 novembre 2025 est annulée et la cause lui est renvoyée pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants.

II. Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de CHF 1'500.- versée par A. _____ SA lui est restituée.

III. L'indemnité de partie de A. _____ SA, est fixée à CHF 5'333.70, TVA par CHF 399.65, et est mise à la charge de la Direction des finances. Celle-ci sera directement versée à Me Jean-Michel Brahier.

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 10 juin 2026/dbe/pta

Le Président

Le Greffier