



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 8

Arrêt du 6 juillet 2026

Cour fiscale

Composition

Présidente suppléante : Dina Beti
Juge : Daniela Kiener
Juge suppléant : Christian Pfammatter
Greffier-stagiaire : Maël Mesot

Parties

A._____, **B.**_____, et **C.**_____, **recourants**, représentés
par Me Delphine Aeschlimann-Disler, avocate,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Taxes cantonales – Taxe sur la plus-value – Détermination de la plus-value

Recours du 19 janvier 2026 contre la décision sur réclamation du
18 décembre 2025

considérant en fait

A. A._____, B._____ et C._____ étaient depuis novembre 2001 propriétaires en société simple de l'immeuble art. ddd du Registre foncier de la commune de E._____ (ci-après: RF E._____), une habitation individuelle avec jardin d'agrément, dont la superficie totale est de 853 m².

Par contrat de vente du 14 janvier 2021, ils ont vendu cet immeuble pour le prix de CHF 860'000.- à F._____. Le 22 août 2024, dans le cadre d'enchères forcées, cet immeuble a été adjugé au prix de CHF 805'000.- à G._____ et H._____, en copropriété pour moitié chacun.

B. La révision générale du plan d'aménagement local (PAL) de la commune de E._____ a été approuvée le 19 octobre 2022. Dans le cadre de la révision du PAL, une partie de l'art. ddd précité, qui se trouvait précédemment en zone agricole, a été classée en zone résidentielle à faible densité II (ZRFD II). En mars 2024, la Direction du développement territorial, des infrastructures, de la mobilité et de l'environnement (DIME) a informé A._____, B._____ et C._____ que la mise en zone d'une surface de 311 m² de l'art. ddd était assujettie à la taxe sur la plus-value.

C. Par décision de taxation du 10 avril 2025, le Service cantonal des contributions (SCC) a fixé le montant de la taxe sur la plus-value concernant l'art. ddd RF E._____ à CHF 56'602.-. Il a précisé que la superficie concernée était de 311 m². La valeur vénale avant la mesure d'aménagement se montait à CHF 44.- /m² et celle après la mesure à CHF 954./m², de sorte que la plus-value s'élevait à CHF 910.- /m². Il était précisé que la valeur avant la mesure d'aménagement était fixée selon le prix licite d'après l'autorité foncière cantonale, auquel s'ajoutait une somme de CHF 40.-/m² pour l'équipement de la parcelle, et que la méthode comparative n'avait pas pu être employée pour la valeur après la mesure d'aménagement car les données disponibles ne pouvaient constituer une base comparable suffisante, de sorte que c'était la méthode de la valeur résiduelle qui avait été utilisée.

Le 18 avril 2025, A._____, B._____ et C._____ ont déposé réclamation à l'encontre de la taxation précitée, et fait valoir que, dans la mesure où l'immeuble en cause avait été vendu après la mesure d'aménagement pour un montant inférieur à son prix de vente avant cette mesure, aucun gain n'avait été réalisé et aucune taxe sur la plus-value n'était due.

Par décision sur réclamation du 20 novembre 2025, révoquée et remplacée par décision du 18 décembre 2025, la superficie concernée a été réduite à 278 m² et la valeur vénale après la mesure d'aménagement fixée à CHF 680.- /m², de sorte que la plus-value était de CHF 636.- /m² et que la taxe s'élevait à CHF 35'361.60.

D. Par acte du 19 janvier 2025, A._____, B._____ et C._____ interjettent recours à l'encontre de la décision sur réclamation du 18 décembre 2025. Ils concluent à ce qu'il soit constaté que les conditions de perception de la taxe sur la plus-value ne sont pas remplies et que la taxation du 10 avril 2025 soit annulée, une équitable indemnité de partie leur étant allouée. Subsidiairement, ils demandent que la valeur vénale avant la mesure d'aménagement soit établie à CHF 144.- /m², celle après la mesure d'aménagement à CHF 571.- /m², la plus-value à CHF 457.- /m², et le montant de la taxe fixé à CHF 25'409.30.

A l'appui de leur recours, ils soutiennent en substance que la taxe sur la plus-value est due en présence d'un avantage majeur résultant de mesures d'aménagement et que le changement d'affectation partiel de l'art. ddd RF E. _____ n'a pas entraîné d'augmentation réelle de la valeur vénale du bien. La surface concernée est en effet un terrain d'agrément difficilement accessible et pratiquement inconstructible en raison de sa forme et de sa configuration. Ils relèvent également que le bien a été vendu en 2024 à un prix inférieur à celui convenu en 2021, ce qui démontre que la mesure d'aménagement n'a apporté aucune plus-value. Quant à l'augmentation des possibilités de construire du bien-fonds dans son ensemble ensuite de la mise en zone de la surface de 278 m² elle est inférieure au plancher de 50% fixé par la législation. Ils contestent ensuite la détermination de la valeur du terrain avant et après mesure d'aménagement telles que fixées par le SCC et se fondent sur une estimation réalisée par I. _____ Sàrl pour établir des valeurs plus correctes à leurs yeux.

Le 27 janvier 2026, les recourants versent une avance de frais de CHF 1'500.-.

Le 26 février 2026, le SCC dépose ses observations, concluant au rejet du recours. Il souligne que le bien-fonds est soumis à la taxe en raison d'une mise en zone et non en raison d'un changement d'affectation ou d'une augmentation des possibilités de construire. Il ajoute que le terrain en cause était situé en zone agricole avant la mise en zone, de sorte qu'il convient de se fonder sur le prix licite. Enfin, il explique qu'après avoir utilisé la méthode de la valeur résiduelle dans la décision de taxation, il a décidé de se fonder sur le prix de la vente de 2021, dont il a déduit le 50% de la valeur d'assurance du bâtiment afin de tenir compte de sa vétusté, et expose qu'il s'agit d'une option particulièrement favorable aux recourants car aboutissant à une valeur nettement inférieure aux prix de comparaison des biens situés dans la même zone.

Le 23 mars 2026, les recourants déposent leurs contre-observations, dans lesquelles ils maintiennent leur point de vue.

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 19 janvier 2026 contre une décision sur réclamation du 18 décembre 2025 remplaçant une décision du 20 novembre 2025, le recours l'a été auprès de l'autorité compétente, dans les

délais et formes prescrites, par des recourants directement touchés 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 représentés. Par ailleurs, l'avance de frais requise a été versée en temps utile. Ainsi, le recours est recevable et la Cour peut en examiner les mérites.

2. *Droit applicable*

2.1. Les dispositions relatives à la taxe sur la plus-value sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2018 et ont subi plusieurs modifications, pour la dernière fois le 25 août 2023, modification entrée en vigueur le 1^{er} 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 de la zone, au sens de l'art. 113a al. 2 let. b LATeC, approuvé par la DIME à partir du 1^{er} janvier 2018. Font toutefois exception les biens-fonds pour lesquels la mesure d'aménagement a été mise à l'enquête publique avant le 1^{er} 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^{bis}, 113e al. 1 et 2, 113e^{bis} 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.

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^{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.

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 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). 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^{bis} 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 2025 9 du 20 novembre 2025 consid.4.2).

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. (arrêt TF 1C_588/2014 du 22 juin 2015 consid. 5.1.2).

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

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

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

4.1. 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), s'élevant à 20% de la plus-value (art. 113b al. 1 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).

4.2. 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), ou 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).

Par ailleurs, 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 (arrêt TC FR 604 2025 9 du 20 novembre 2025 consid. 5.2).

5. Discussion sur l'assujettissement à la taxe sur la plus-value

5.1. Il ressort du dossier qu'une surface de 278 m² de l'art. ddd RF E. _____ a été affectée à la ZRFD II alors qu'elle se trouvait préalablement en zone agricole. Le reste de la parcelle, soit 656 m², se trouvait déjà en zone à bâtir avant la mesure d'aménagement concernée.

Selon l'art. 28 du Règlement communal d'urbanisme de la commune de E. _____ de septembre 2024 (www.E._____.ch, sous Documents > Règlements, consulté à la date de l'arrêt), la ZRFD II est destinée aux habitations individuelles et individuelles groupées au sens de la réglementation cantonale. Les habitations collectives sont admises dans le cadre d'un plan d'aménagement de détail (al. 1). Des activités compatibles avec le caractère de la zone peuvent être admises à l'intérieur des bâtiments d'habitation (al. 2). Par ailleurs, l'indice brut d'utilisation du sol (IBUS) y est de 1.00 et les indices de verdure (Iver) et d'occupation du sol (IOS) de 0.40 chacun. Quant à la hauteur totale, elle est de 9.00 m avec au maximum 3 niveaux hors-sol. Enfin, la distance à la limite est de la moitié de la hauteur totale mais de 4.00 m au minimum sous réserve de l'art. 82 du règlement fribourgeois du 1^{er} décembre 2009 d'exécution de la loi sur l'aménagement du territoire et les constructions (ReLATeC; RSF 710.11), qui prévoit des distances réduites pour certaines constructions.

5.2.

5.2.1. A titre liminaire, il convient de relever, en accord avec l'autorité intimée, que la mesure d'aménagement sur laquelle la taxation contestée se fonde est la révision générale du plan d'aménagement local de la commune de E. _____ du 19 octobre 2019. Cette mesure a notamment affecté une surface de 278 m² de l'art. ddd RF E. _____ à la ZRFD II, soit une zone à bâtir au sens des art. 15 LAT et 50 ss LATeC, alors que cette surface se trouvait préalablement en zone agricole. On se trouve donc bien dans le cas de figure envisagé par l'art. 113a al. 2 let. a LATeC et c'est sous l'angle de ce classement dans une zone à bâtir qu'il convient d'examiner s'il en découle un avantage majeur.

En effet, seule la surface mise en zone à bâtir a été concernée par les mesures d'aménagement et non pas la surface du même art. ddd qui se trouvait déjà en zone à bâtir précédemment. On n'est donc pas en présence d'une augmentation des possibilités de construire d'un bien-fonds situé en zone à bâtir au sens de l'art. 113a al. 2 let. c LATeC. En conséquence, les développements des recourants en lien avec l'augmentation des possibilités de construire sur l'entier de la parcelle qui ne dépasseraient pas le seuil des 50% des surfaces de plancher du potentiel initial, fixé par l'art. 113a al. 2 let. c LATeC, sont sans pertinence pour le cas d'espèce.

5.2.2. Quant aux possibilités réelles de construire sur la surface mise en zone à bâtir, elles appellent les remarques suivantes.

Avant la mesure d'aménagement du territoire, seuls 575 m², et non l'entier de la superficie de 853 m² de l'art. ddd RF E. _____, faisaient partie de la ZRFD II. Après la mesure d'aménagement, 278 m² supplémentaires ont été transférés de la zone agricole à la ZRFD II. Comme l'a retenu à juste titre l'autorité intimée, le passage de cette surface en ZRFD II constitue un classement au sens de l'art. 113a al. 2 let. a LATeC, ce qui représente un avantage majeur selon cette disposition. Certes, en

raison de sa topographie et de son étroitesse difficilement conciliable avec les règles de distance à la limite, cette surface en elle-même ne permet pas ou seulement très difficilement d'y ériger un bâtiment habitable.

Toutefois, l'ajout d'une surface de 278 m² en ZRFD II, bien qu'inconstructible ou très difficilement constructible, augmente les droits de construction relatifs à l'ensemble de l'art. ddd RF E._____. Par conséquent, la plus-value doit se calculer non pas sur la constructibilité de la surface de 278 m² mise en zone, mais sur l'augmentation du volume de la construction maximale de l'immeuble concerné induite par la mise en zone de cette surface supplémentaire. 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.

En l'occurrence, la valeur de la surface mise en zone à bâtir ne résulte donc pas des possibilités d'y ériger une construction mais bien dans le fait qu'elle permet de valoriser la parcelle dans son entier. Ainsi, il est indéniable que le passage de la surface concernée d'une zone agricole, par nature presque inconstructible, à une zone à bâtir, ainsi que les conséquences qui en découlent pour l'ensemble de la parcelle en termes de possibilités de construction ont entraîné une augmentation de la valeur vénale de la parcelle.

En conséquence, la mesure d'aménagement concernée a bien procuré un avantage majeur aux recourants au sens de l'art. 113a al. 2 let. a LATeC si bien qu'elle est assujettie à la taxe sur la plus-value.

6. *Notion et calcul de la plus-value*

6.1. 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).

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^{er} octobre 2023, est applicable au cas d'espèce, compte tenu des dispositions transitoires (art. 178d al. 4 LATeC).

6.2. 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 2025 47 du 24 février 2026 consid. 4.1.3).

La Cour a également rappelé que, lorsque la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire. La valeur vénale doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative (ou méthode des valeurs comparatives) et, subsidiairement, il y a lieu de prendre en compte le prix de revient (prix d'achat ou de construction et impenses de plus-value), la dépréciation liée à l'âge du bâtiment ainsi que l'évolution des prix du terrain et des coûts de construction. De plus, dans la ligne d'une jurisprudence constante, il a été confirmé que les méthodes préconisées par le Manuel suisse de l'estimateur (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE], 5e éd. 2019; ci-après: le Manuel) 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).

6.3. 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. 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 comparative, 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).

Concernant la méthode de la valeur résiduelle, la Cour de céans 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, qui se fonde 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, comporte en effet une forte part d'incertitude, ce qu'il convient d'éviter (arrêt TC FR 604 2025 47 du 24 février 2026 consid. 4.1.4).

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

7.1. En l'espèce, concernant le calcul de la plus-value, l'autorité intimée a fondé son calcul sur les éléments suivants.

En ce qui concerne l'estimation de la valeur vénale avant la mesure d'aménagement, elle s'est fondée sur le prix licite au sens de l'art. 66 de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDR; RS 211.412.11) auquel elle a ajouté CHF 40/m² pour tenir compte de l'équipement de la parcelle. Ainsi, la valeur vénale de la surface mise en zone à bâtir, avant la mesure d'aménagement, a été estimée à CHF 44/m².

Quant à la valeur vénale après la mesure d'aménagement, l'autorité intimée a pris comme point de départ de son calcul le prix de CHF 860'000.- convenu dans le contrat de vente immobilière du 14 janvier 2021 qu'elle a estimé comme représentatif de la valeur vénale. Du prix de vente convenu,

elle a déduit la valeur du bâtiment, estimée à 50% de la valeur calculée par l'ECAB, soit 280'000.- (560'000 / 2) en raison de l'état relativement vétuste du bâtiment. En conséquence, elle est parvenue à une valeur vénale du terrain, après la mesure d'aménagement, de CHF 580'000.-, soit CHF 680/m².

Ainsi, la plus-value/m² s'élevait à CHF 636.-, ce qui, rapporté à l'ensemble de la parcelle mise en zone à bâtir d'une surface de 278 m², conduisait à une plus-value de CHF 176'808.-. Ce montant étant taxé à hauteur de 20%, la taxe sur la plus-value a été fixée à CHF 35'361.80.

7.2. Le raisonnement de l'autorité intimée ne peut toutefois pas être confirmé.

En effet, tel qu'il ressort du texte clair de l'art. 113b al. 2 LATeC, le calcul de la plus-value se fonde sur l'analyse de la différence de la valeur vénale, avant et après la mesure d'aménagement, d'un bien-fonds dans son ensemble et non pas d'une surface isolée dudit bien-fonds. Ainsi, dans le cas où un bien-fonds est divisé en deux parties avant la mesure d'aménagement, l'une étant située en zone à bâtir et l'autre en zone agricole, la valeur vénale ne doit pas être calculée uniquement sur la partie du bien-fonds mise en zone à bâtir après la mesure d'aménagement. Au contraire, le calcul de la valeur vénale avant la mesure d'aménagement doit être effectué pour l'ensemble du bien-fonds. Le résultat ainsi obtenu doit être comparé à la valeur vénale de l'ensemble du bien-fonds après la mesure d'aménagement afin de déterminer la plus-value due à la mesure d'aménagement.

En l'espèce, l'autorité intimée s'est limitée, pour déterminer la valeur vénale avant la mesure d'aménagement, à calculer la valeur vénale de la surface de 278 m² mise en zone à bâtir. Elle n'a en revanche pas tenu compte du reste du bien-fonds qui se trouvait déjà en zone à bâtir avant la mesure d'aménagement. Or, le calcul de la plus-value devant toujours être effectué en tenant compte de la valeur vénale de l'ensemble du bien-fonds et non pas seulement de la surface de terrain faisant l'objet de la mise en zone à bâtir, la valeur vénale avant la mesure d'aménagement aurait dû être calculée en fonction de l'ensemble du bien-fonds des recourants et non pas seulement des 278 m² mis en zone à bâtir.

En l'état de l'instruction, il n'est toutefois pas possible de déterminer quelle était la valeur vénale du bien-fonds avant la mesure d'aménagement. En effet, la seule pièce au dossier pouvant servir à ce calcul est le contrat de vente immobilière du 14 janvier 2021. Cependant, bien que le prix convenu semble représentatif de la valeur du marché et que ledit contrat ait été conclu peu avant la mesure d'aménagement, ce dernier ne fait aucune distinction entre le prix payé pour le terrain et celui pour les bâtiments alors que seule la valeur du sol est pertinente pour le calcul de la taxe sur la plus-value. Il n'appartient en outre pas à la Cour de céans de procéder à une estimation de la valeur des bâtiments afin de déterminer la valeur du bien-fonds avant la mesure d'aménagement.

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

En premier lieu, il appartiendra à l'autorité intimée de déterminer la valeur vénale de l'ensemble de l'art.ddd RF E. _____ avant la mesure d'aménagement. Pour ce faire, elle pourra notamment se fonder sur le contrat de vente du 14 janvier 2021 en tant qu'il reflète la valeur vénale du bien immobilier, terrain et bâtiment compris. En revanche, elle devra déduire de ce prix de vente la part afférente aux constructions érigées sur le bien-fonds afin de ne garder que la part afférente au terrain en lui-même.

Dans un second temps, elle devra déterminer la valeur vénale de l'ensemble de l'art.ddd RF E._____ après la mesure d'aménagement. Pour ce faire, elle ne pourra pas se fonder sur la vente forcée aux enchères du bien-fonds du 22 août 2024 dès lors qu'une telle vente se caractérise par des circonstances étrangères au marché (nombre d'acheteurs limité, adjudication au plus offrant etc.) dont il ne faut pas tenir compte (dans ce sens, Manuel, p. 20). Ainsi, faute de transaction pertinente pour ce bien-fonds, l'autorité intimée devra recourir aux méthodes subsidiaires d'estimation. A cet égard, elle pourra faire usage de la méthode comparative, le dossier faisant état de divers biens-fonds situés dans la commune de E._____, également en ZRFD, ayant été vendus peu avant ou peu après la mesure d'aménagement concernée, et notamment le bien-fonds voisin à celui des recourants. A l'égard de ce bien-fonds, l'autorité intimée devra également faire une distinction entre la part du prix afférente aux bâtiments et celle afférente au terrain en lui-même.

8. *Frais de procédure*

8.1. Le recours étant admis, il n'est pas perçu de frais de procédure. Les recourants obtiennent 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 (arrêt TC FR 604 2026 5 du 10 juin 2026 consid. 9.1 et les références citées).

L'avance de frais versée par les recourants leur est restituée.

8.2. Pour le même motif, les recourants ont droit à une indemnité de partie (art. 137 al. 1 CPJA).

En l'espèce, Me Delphine Aeschlimann-Disler fait état de 15 heures 24 minutes de travail consacrés à la défense des intérêts des recourants. Cette durée, adéquate, sera admise. Au taux horaire de CHF 250.-, elle donne droit à une indemnité de base de CHF 3'850.-. Les débours sont remboursés au prix coûtant (art. 9 al. 1 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative [RSF 150.12; Tarif JA]). La mandataire n'en fait toutefois pas valoir, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'en tenir compte. Enfin, la TVA à 8.1% est due en sus. L'indemnité de partie est ainsi fixée à CHF 4'161.85, TVA par CHF 311.85 comprise. Conformément à l'art. 141 al. 2 CPJA, elle sera directement versée à Me Delphine Aeschlimann-Disler 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 18 décembre 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._____, B._____ et C._____ leur est restituée.

III. L'indemnité de partie de A._____, B._____ et C._____ à la charge de l'autorité intimée est fixée à CHF 4'161.85, TVA par CHF 311.85 comprise. Elle sera directement versée à Me Delphine Aeschlimann-Disler par la Direction des Finances.

IV. Notification.

Conformément aux art. 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (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 6 juillet 2026/mme/dbe

La Présidente suppléante

Le Greffier-stagiaire