



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00
tribunalcantonal@fr.ch
www.fr.ch/tc

604 2018 85

Arrêt du 25 mars 2019

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Dina Beti, Daniela Kiener
Greffière : Elisabeth Rime Rappo

Parties

A._____ SA, recourante, représentée par Me Christian Delaloye, avocat

contre

REGISTRE FONCIER DU LAC, autorité intimée

Objet

Impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole – révision d'une taxation entrée en force

Recours du 9 octobre 2018 contre la décision du 5 octobre 2018

considérant en fait

A. Par vente aux enchères du 26 février 2014 (voir pièce 6 du bordereau du recours), B. _____ a acquis l'immeuble art. ccc RF de la Commune de D. _____, secteur E. _____, d'une surface de 770 m² comprenant une place et une remise, pour un prix de CHF 25'000.-, plus CHF 113.- de frais à sa charge.

Par contrat du 4 mai 2016 (pièce 8 du bordereau du recours), B. _____ a vendu l'immeuble précité à A. _____ SA, à F. _____ (la recourante), dont il est administrateur président, avec signature collective à deux, société qui a pour but statutaire résumé l'achat, la vente, la construction, la gestion, la mise en valeur et la rénovation de biens immobiliers, ainsi que toutes activités immobilières (voir extrait du registre du commerce, www.fr.ch/rc). Le prix de vente était de CHF 32'000.-.

Par contrat du 5 octobre 2017 (pièce 4 du bordereau du recours), la recourante a ensuite vendu l'immeuble à des tiers, pour un prix de CHF 340'000.-.

B. Par facture n° 2402232077 du 12 février 2018 (pièce 3 du bordereau de recours), le Registre foncier du Lac (le Registre foncier) a fixé à CHF 13'600.- l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole dû par la recourante suite au contrat de vente du 5 octobre 2017. L'impôt dû a été calculé au taux de 4% sur la base du prix de CHF 340'000.- ressortant de cet acte.

C. Par réclamation du 30 avril 2018, agissant par Me G. _____, notaire, la recourante a contesté la facture du 12 février 2018 (pièce 11 du bordereau du recours). Elle a d'abord indiqué qu'elle n'avait pas agi dans le délai de réclamation car elle avait contacté le secrétariat du Registre foncier pour obtenir des renseignements au sujet de la taxation et que celui-ci ne l'avait pas rappelée comme cela avait été convenu. Sur le fond, elle a fait valoir que l'impôt sur la diminution de l'aire agricole aurait dû être perçu lors de la vente aux enchères de 2014, voire lors de la vente survenue en 2016, mais qu'il ne pouvait pas être facturé en lien avec la vente de 2017, la situation juridique de l'immeuble n'ayant subi aucune modification depuis l'acquisition de 2014.

Par décision du 3 mai 2018 (pièce 12 du bordereau de recours), le Registre foncier a retenu que la réclamation avait été déposée alors que le délai de 30 jours pour contester la facture du 12 février 2018 était échu. Par conséquent, il n'est pas entré en matière sur la réclamation.

La décision sur réclamation du 3 mai 2018 n'a pas été contestée.

D. Par mémoire de son mandataire du 14 mai 2018 adressé au Registre foncier (pièce 14 du bordereau de recours), la recourante a déposé une demande en révision de la facture du 12 février 2018, concluant à ce que celle-ci soit annulée et à ce qu'il soit constaté qu'elle n'est débitrice d'aucun impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ensuite de la vente du 5 octobre 2017. Elle a fait valoir pour l'essentiel qu'après l'échéance du délai de réclamation, elle avait découvert des faits nouveaux, soit en particulier l'absence de toute taxation portant sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole lors des deux ventes précédentes de l'immeuble art. ccc RF de la Commune de D. _____, secteur E. _____, alors que celui-ci se trouvait en zone à bâtir depuis 2011 au moins.

Par décision du 19 juin 2018 (pièce 2 du bordereau de recours), le Registre foncier a rejeté la demande en révision du 14 mai 2018. Il a considéré que l'ensemble des faits importants et des preuves concluantes invoqués en procédure de révision étaient déjà connus au moment de l'établissement de la facture du 12 février 2018, de telle sorte qu'il était raisonnablement possible pour la recourante de les faire valoir dans une réclamation ordinaire. Il a également relevé que celle-ci avait été informée dans le contrat de vente du 5 octobre 2017 qu'un éventuel impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole pourrait être perçu.

La décision du 19 juin 2018 a été confirmée par décision sur réclamation du 5 octobre 2018 (pièce 3 du dossier judiciaire).

E. Par recours interjeté par son mandataire le 9 octobre 2018, confirmant un acte déjà déposé le 21 août 2018, la recourante conclut, sous suite de frais et dépens, à l'admission de la demande de révision du 14 mai 2018, à l'annulation de la facture du 12 février 2018 et au constat qu'elle n'est débitrice d'aucun impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ensuite de la vente du 5 octobre 2017.

A l'appui de son recours, elle reprend l'argumentation déjà développée dans sa réclamation. Elle fait ainsi valoir en substance que ce n'est que plusieurs semaines après la taxation du 12 février 2018 qu'elle a appris que l'immeuble vendu le 5 octobre 2017 n'avait auparavant jamais fait l'objet d'une imposition destinée à la compensation de la diminution de l'aire agricole, alors qu'il se trouvait déjà en zone à bâtir lors des deux ventes précédentes. Elle se réfère également, sans autre précision, à l'entretien téléphonique déjà évoqué, au cours duquel elle a demandé des renseignements du Registre foncier concernant la taxation en cause et suite auquel celui-ci ne l'a pas recontacté comme cela avait été convenu.

L'avance de frais fixée à CHF 800.- a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 13 novembre 2018, le Registre foncier conclut au rejet du recours. Il relève d'abord que les faits et moyens de preuve invoqués à l'appui de la demande de révision existaient déjà depuis longtemps et auraient pu être invoqués en procédure de réclamation. Il indique ensuite que le contact téléphonique invoqué par la recourante a eu lieu après le délai de 30 jours qui lui était imparti pour déposer sa réclamation.

Les arguments développés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives seront discutés dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

en droit

1.

Interjeté le 9 octobre 2018 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal contre une décision sur réclamation du 5 octobre 2018, le recours l'a été en temps utile et dans les formes requises auprès de l'autorité compétente conformément aux art. 21 al. 1 et 22 de la loi cantonale du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA; RSF 635.6.1) et 79 à

81 du code cantonal du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1).

Le recours est en conséquence recevable.

2.

2.1. En vertu de l'art. 1 LIAA, dans sa version entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018, l'Etat prélève un impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole sur les terrains dont la mise en zone constructible a été approuvée avant l'entrée en vigueur de la modification du 15 mars 2016 de la loi cantonale du 2 décembre 2008 sur l'aménagement du territoire et les constructions(LATeC; RSF 710.1).

L'art. 3 al. 1 LIAA précise que cet impôt est dû en cas d'aliénation de terrain productif entraînant une diminution de l'aire agricole.

2.1.1. A teneur de l'art. 5 LIAA, l'aliénateur est le débiteur de l'impôt.

Le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter du jour de la conclusion de l'acte d'aliénation donnant lieu à prélèvement (art. 7 al. 1 LIAA).

L'art. 8 LIAA prévoit que l'impôt est calculé sur la base du prix d'aliénation du terrain; à défaut de prix ou si ce dernier ne correspond manifestement pas à la valeur vénale du terrain, l'impôt est calculé sur celle-ci (al. 1). Si, lors de l'aliénation, le terrain est déjà équipé ou construit, les frais d'équipement de détail payés par l'aliénateur et les frais de construction sont déduits respectivement du prix du terrain et de sa valeur vénale (al. 2).

L'impôt est prélevé au taux de 4% (art. 9 LIAA).

2.1.2. Selon la jurisprudence constante, l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole ne peut être prélevé qu'une seule fois. Il ne peut plus l'être s'il a déjà été perçu ou aurait dû être perçu lors de l'aliénation antérieure. Et si l'on arrive à la conclusion que l'impôt devait être prélevé lors de la précédente aliénation, il y a lieu de constater que le droit de taxer est prescrit si le délai de cinq ans prévu par l'art. 7 al. 1 LIAA s'est déjà écoulé depuis ce transfert (RFJ 1996 p. 415 ss, consid. 3a et les références citées; arrêt TC FR 604 2011 77 du 9 novembre 2012 consid. 2a).

2.2. A teneur de l'art. 25 LIAA, les décisions passées en force peuvent être révisées pour les motifs et selon la procédure prévus par les art. 188, 189 et 190 de la loi cantonale du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1).

2.2.1. Selon l'art. 188 al. 1 LICD, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (let. c).

La révision est toutefois exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 188 al. 2 LICD).

La demande de révision doit en outre être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision (art. 189 LICD).

2.2.2. Les règles qui précèdent s'expliquent par le principe communément admis selon lequel une taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, acquiert force de chose jugée non seulement formelle mais en principe aussi matérielle.

La décision fixant le montant de l'impôt devient de ce fait définitive et lie tant le contribuable que la communauté publique, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est possible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie de la réclamation ou recours.

S'agissant en particulier de la limitation aux motifs que le recourant n'aurait pas pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, elle se fonde sur le caractère subsidiaire de la révision qui, en tant que voie de droit extraordinaire, ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires. Ainsi, une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de fait essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration) respectivement dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours par négligence du contribuable (ou de son représentant). Il en va de même lorsque le contribuable aurait - le cas échéant, en ayant recours à un conseiller professionnel - pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée (CASANOVA, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, *in* Archives 61, p. 450; entres autres ATA FR 4F 06 230 du 27 avril 2007, ainsi que la doctrine et jurisprudence citées).

3.

Est litigieuse en l'espèce la question de savoir si la recourante peut se prévaloir d'un motif justifiant la révision de la décision de taxation du 12 février 2018, passée en force, par laquelle un impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole de CHF 13'600.- lui a été facturé en lien avec la vente de l'art. ccc RF de la Commune de D. _____, secteur E. _____.

3.1. La recourante fonde principalement sa demande en révision sur l'affirmation selon laquelle elle n'a découvert que plusieurs semaines après la décision de taxation des faits et moyens de preuve qui lui ont permis de se rendre compte que l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole n'avait pas été prélevé lors des deux dernières ventes portant sur le même immeuble, alors que celui-ci se trouvait déjà en zone à bâtir.

A cet égard, il faut relever que ce qui était déterminant pour la perception de l'impôt lors de la vente de l'immeuble par la recourante le 5 octobre 2017 n'était pas tant de savoir si cet impôt avait déjà été prélevé lors de la vente aux enchères du 26 février 2014, voire lors de la vente du 4 mai 2016 par laquelle elle a acquis l'immeuble, mais plutôt s'il aurait dû l'être à ces occasions. En effet, l'impôt ne peut plus être perçu s'il l'a déjà été ou aurait dû l'être lors d'une aliénation antérieure. La situation juridique de la recourante au moment où elle a revendu l'immeuble à des tiers était ainsi la même dans l'hypothèse d'un prélèvement d'impôt lors des deux ventes précédentes que dans celle d'une absence de prélèvement. Dans les deux hypothèses, ce qui était déterminant était de savoir si les conditions d'un prélèvement de l'impôt à ces occasions étaient remplies. Dans l'affirmative, elle aurait pu contester à bon droit la taxation qui lui a été

adressée. Si au contraire les conditions n'étaient pas remplies, une contestation aurait été vouée à l'échec.

Il résulte ainsi de ce qui précède que les faits invoqués par la recourante, à savoir l'absence de prélèvement de l'impôt lors de la vente aux enchères du 26 février 2014, puis lors de la vente du 4 mai 2016, ne peuvent pas être qualifiés d'importants au sens de l'art. 188 al. 1 LICD. La demande de révision était en conséquence d'emblée infondée et c'est à bon droit que l'autorité intimée ne l'a pas admise. Le recours doit dès lors être rejeté pour cette raison déjà.

3.2. Même en supposant que l'absence de prélèvement de l'impôt lors des deux ventes précédentes pouvait constituer en soi un motif de révision au sens de l'art. 188 al. 1 LICD, il faudrait retenir que la recourante aurait pu faire valoir ces faits en déposant une réclamation dans le délai de 30 jours imparti à cet effet.

Ce constat est évident s'agissant de la vente du 4 mai 2016. En effet, l'aliénateur concerné lors de ce transfert de propriété n'était autre que B. _____, administrateur président de la recourante, de telle sorte qu'il était particulièrement aisé pour celle-ci de savoir si un impôt avait été facturé à cette occasion.

Reste la question d'un prélèvement antérieur de l'impôt en lien avec la vente aux enchères du 26 février 2014. A cet égard, au besoin en faisant appel à un conseiller professionnel, la recourante devait être en mesure de se rendre compte, dès la réception de la facture du 12 février 2018, de l'importance de la problématique liée à la question de savoir si les conditions du prélèvement de l'impôt étaient déjà remplies au moment de cette vente aux enchères. Elle aurait alors pu faire valoir l'incertitude quant à l'existence ou non d'une telle perception – même s'il a été vu ci-dessus que cette question de fait n'est pas déterminante en soi – dans le cadre d'une réclamation déposée dans le délai légal de 30 jours dès la réception de la facture litigieuse.

Il résulte de ce qui précède que la recourante, en faisant preuve de la diligence qui pouvait être attendue d'elle, aurait été en mesure de faire valoir l'ensemble de ses arguments en fait et en droit par la voie ordinaire de la réclamation. Dans ces conditions, entrer en matière sur sa demande de révision serait revenu à vider de sa portée le délai ordinaire de la réclamation. Le rejet de la demande de révision doit dès lors être confirmé pour cette raison également.

On peut encore ajouter que la demande de renseignements formulée par téléphone auprès du Registre foncier ne change rien à cette conclusion. Premièrement, l'autorité intimée indique que l'entretien téléphonique en question a eu lieu après l'échéance du délai de réclamation, sans que cela soit contesté par la recourante qui ne donne aucune précision à cet égard. Deuxièmement, un tel appel téléphonique ne peut à l'évidence pas être assimilé au dépôt d'une réclamation qui doit respecter la forme écrite.

4.

Pour l'ensemble des motifs qui précèdent, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée.

4.1. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure.

Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA).

En l'espèce, vu le sort du recours, les frais de procédure seront mis à la charge de la recourante. Compte tenu de la valeur litigieuse et du travail requis, il se justifie de les fixer à CHF 800.-. Ce montant sera compensé avec l'avance de frais de CHF 800.-

4.2. Le recours étant rejeté, il n'est pas alloué de dépens.

la Cour arrête:

I. Le recours est rejeté.

Partant, la décision sur réclamation du 5 octobre 2018 du Registre foncier du Lac est confirmée.

II. Un émolument de CHF 800.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé avec l'avance de frais.

III. Il n'est pas alloué de dépens

IV. Notification.

Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral 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 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 25 mars 2019/msu

Le Président :

La Greffière :