



Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Motion Gobet Nadine / Boschung Bruno

2020-GC-107

Modification de la LATeC du 1^{er} janvier 2018 – taxe sur la plus-value

I. Résumé de la motion

Par motion déposée et développée le 23 juin 2020, les députés Nadine Gobet et Bruno Boschung, ont déposé, avec trente cosignataires, une motion demandant de modifier les dispositions de la loi du 2 décembre 2008 sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATeC) prévoyant le prélèvement de la taxe sur la plus-value, en application de l'article 5 de la loi du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT). Tout en relevant qu'ils ne remettent pas en question le principe de cette taxe, les motionnaires constatent, sur la base de nombreux cas concrets, que le système tel que mis en œuvre crée une insécurité juridique à laquelle il convient de remédier urgemment en adaptant en conséquence les articles 113a ss LATeC afin de définir la base de calcul utilisée pour fixer cette taxe, le débiteur légal de celle-ci et à quel moment elle doit être payée. Les députés proposent également d'introduire dans la loi des exceptions à l'exigibilité de la taxe en cas de vente d'appartements en PPE sur un terrain bâti, de constructions de peu d'importance et de bornage de la parcelle, tout en ajoutant une disposition de droit transitoire. Ces adaptations font l'objet de propositions concrètes de texte légal destinées à permettre au Conseil d'Etat d'agir rapidement afin d'adapter la pratique actuelle qui n'est pas satisfaisante.

II. Réponse du Conseil d'Etat

1. Contexte

Comme le Conseil d'Etat l'a relevé dans sa réponse du 9 juin 2020 au mandat 2020-GC-70, qui demandait la suspension avec effet immédiat des décisions de taxation de la plus-value jusqu'à la modification des dispositions légales cantonales introduisant le prélèvement d'une taxe sur la plus-value, celles-ci ont été approuvées par le Conseil fédéral le 10 avril 2019, de sorte que le gel des zones à bâtir a pu être levé pour le canton de Fribourg dès cette date. Le Conseil fédéral a ainsi jugé que le système fribourgeois remplissait les exigences posées par l'article 5 LAT, conformément à la volonté du législateur fédéral. Il ressort de la décision du Conseil fédéral que toute modification des dispositions légales sur le prélèvement de la plus-value doit être approuvée par la Confédération.

A ce jour, la Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions (DAEC) n'a notifié qu'une trentaine de décisions de taxation sur la base des estimations effectuées par la Commission d'acquisition des immeubles (CAI) et après avoir pris en considération les déterminations déposées par les propriétaires dans le cadre de la procédure de taxation. Trois décisions ont récemment fait l'objet d'un recours auprès du Tribunal cantonal, tandis que les autres sont toutes entrées en force.

Compte tenu des différentes interventions liées à l'interprétation et à l'application des dispositions légales de la part de communes et de notaires, lesquels se plaignaient notamment d'une insécurité juridique liées au système prévu, la DAEC a constitué un groupe de travail composé de représentants de l'Association des communes fribourgeoises (ACF), de la Chambre des notaires, du Service cantonal des contributions (SCC), de la CAI et du Service des constructions et de l'aménagement (SeCA). Ce groupe de travail est chargé de rédiger d'ici le mois de septembre 2020 un rapport détaillé présentant des variantes pour une adaptation de la pratique et d'éventuelles modifications législatives ou réglementaires. La DAEC a par ailleurs donné à EspaceSuisse un mandat pour rédiger un avis juridique sur la notion de valeur vénale sous l'angle de sa conformité avec le droit supérieur et le but du législateur fédéral, dans la mesure où cette question est apparue comme étant centrale dans le cadre des discussions relatives au prélèvement de la taxe et à la nécessité de modifier la LATEC. Dans ce contexte, la DAEC avait donc déjà décidé, le 20 avril 2020, de suspendre ses décisions de taxation et leur facturation jusqu'à ce que l'avis de droit d'EspaceSuisse et le rapport du groupe de travail soient transmis au Conseil d'Etat.

A ce jour, plusieurs demandes de financement déposées par les organes régionaux ont été déposées auprès du canton en relation avec des travaux de plans directeurs régionaux, pour un montant global de 435 000 francs. En revanche, la DAEC n'a enregistré aucune demande de financement de la part d'une commune faisant l'objet d'une action en indemnité pour expropriation matérielle devant la Commission d'expropriation (cf. art. 51d ReLATEC). Aucun montant de taxe n'a pour l'instant été versé dans le Fonds cantonal de la plus-value.

2. Cadre légal cantonal en vigueur

Il apparaît utile de rappeler au préalable certains éléments centraux qui sont à la base des dispositions légales en vigueur et des décisions prises par la DAEC jusqu'à ce jour et qui doivent être pris en considération dans le cadre du traitement de la motion.

Les articles 113a ss LATEC prévoient le prélèvement d'une taxe de 20 % de la plus-value résultant des nouvelles mises en zone à bâtir (art. 15 LAT) et des changements d'affectation (art. 113a al. 2 LATEC). Les modifications de plans et de règlements qui consistent uniquement en une augmentation des indices de construction ne sont donc pas soumis à cette taxe. C'est la DAEC qui est compétente pour rendre les décisions de taxation, sur proposition de l'estimation de la plus-value par la CAI (art. 113d al. 1 LATEC). Selon l'art. 113b al. 2 LATEC, la plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement, ce qui nécessite donc une comparaison entre deux valeurs différentes. La taxe sur la plus-value est perçue six mois après l'entrée en force du premier permis de construire octroyé selon la procédure ordinaire sur le terrain taxé (à l'exception des permis pour l'équipement de détail) ou au moment de l'aliénation de celui-ci. L'exigibilité de la taxe est différée dans les cas d'application de l'article 43 de la loi du 6 juin 2000 sur l'impôt cantonal direct (LICD). Le débiteur de la taxe est le propriétaire du bien-fonds au moment de la mise à l'enquête publique (art. 113e al. 2 LATEC). Le produit de la taxe est versé à raison d'un cinquième dans le Fonds des améliorations foncières et de quatre cinquièmes dans le Fonds de la plus-value instauré par l'article 113c LATEC. Ce Fonds a pour but de financer prioritairement les indemnités des communes pour expropriation matérielle puis, une fois atteint le seuil de 20 millions de francs (art. 51a al. 2 ReLATEC), différentes mesures d'aménagement, dont les plans directeurs régionaux, les projets d'agglomération ainsi que les études régionales et communales sur la requalification et la densification du milieu bâti, ceci en fonction du montant disponible et selon l'ordre de priorité

défini par la LATeC (art. 113c al. 2 LATeC). Il faut relever enfin que les collectivités publiques sont exemptes de la taxe sur la plus-value lorsque leurs terrains mis en zone à bâtir ou faisant l'objet d'un changement d'affectation sont destinés à la réalisation de tâches d'intérêt public qu'elles accomplissent elles-mêmes ou par délégation de compétence. Par ailleurs, la plus-value n'est pas taxée si elle représente un montant inférieur à 20 000 francs (art. 113h LATeC).

Le Grand Conseil a instauré un régime de compensation unique, soit une taxation centralisée au niveau cantonal, par opposition à un régime de taxation au niveau communal ou mixte (géré pour une partie par le canton et pour l'autre par les communes). Cette solution implique la création du Fonds cantonal de la plus-value, avec pour effet que la totalité des taxes perçues et du financement des affectations prévues pour l'utilisation des recettes est exclusivement gérée par le canton. Selon le système mis en place, celui-ci ne profite aucunement de ces recettes, le Fonds étant destiné prioritairement à financer les indemnités qui seront à verser par les communes en cas d'expropriation matérielle, puis d'autres mesures de planification initiées par les régions et les communes. Un équivalent plein temps (EPT) de juriste a été attribué par la DAEC pour assurer les nouvelles tâches liées au prélèvement de la plus-value et la gestion du Fonds cantonal, la DAEC étant chargée de débloquer 0,5 EPT supplémentaire (collaborateur/trice technique) pour la saisie des informations nécessaires au traitement des dossiers par le biais de transformation de poste au sein du SeCA.

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

La LAT demande à ce que l'« avantage majeur » (art. 5 al. 1 LAT) découlant de la mesure d'aménagement soit taxé, ce qui ne correspond pas forcément au gain réel découlant de la vente du terrain concerné. La taxe sur la plus-value n'est donc pas un impôt, mais une taxe avec un but en premier lieu compensatoire, dont la perception doit être prévue de manière à ne pas contrevenir aux objectifs principaux de la Loi sur l'aménagement du territoire, parmi lesquels figure la densification vers l'intérieur. Le gain réel est, quant à lui, taxé par l'impôt sur le gain immobilier. Si, dans le cadre de la procédure de taxation de la plus-value, l'Etat venait à taxer un montant correspondant au gain effectif, il y aurait une double imposition, ce qui n'est pas voulu par le législateur. La taxe sur la plus-value est d'ailleurs déductible du gain immobilier en tant qu'impense (art. 5 al. 1^{sexies} LAT et 113b al. 4 LATeC). La jurisprudence précise que cette taxe correspond à une nouvelle catégorie de contributions, à savoir celles des contributions indépendantes des coûts (prix d'achat, coûts d'équipement, coûts de transaction, coûts d'entretien). Toujours selon la jurisprudence, un prélèvement allant jusqu'à 60 % de la plus-value résultant de mesures d'aménagement du territoire ne viole pas la garantie de la propriété et n'est pas confiscatoire (BGC février 2016, Message 2015-DAEC-138, p. 158).

Il faut préciser enfin que, dans la mesure où le droit fédéral règlemente le domaine de la taxe sur la plus-value, le droit cantonal ne peut pas sortir du cadre imposé par la législation supérieure. En cas de contradiction entre les législations cantonales et le droit fédéral, la Confédération peut, sur la base de l'article 38a al. 5 LAT, geler les nouvelles mises en zone sur l'ensemble du territoire d'un canton, jusqu'à ce que celui-ci remédie à la non-conformité constatée.

3. Opportunité de modifier les articles 113a ss LATeC

3.1. Effets des propositions des motionnaires sur l'alimentation du Fond cantonal de la plus-value

Le Conseil d'Etat comprend les interrogations et les préoccupations légitimes des motionnaires en relation avec l'application des dispositions légales sur le prélèvement d'une taxe sur la plus-value, une application qui pose des questions complexes, tout particulièrement en relation avec l'estimation de la plus-value et la méthode à suivre, et a des incidences financières importantes pour les propriétaires touchés. Il constate par ailleurs comme les motionnaires que la méthode choisie peut conduire, dans certains cas, à des évaluations largement supérieures à la plus-value réalisable en pratique en fonction des décisions d'aménagement prises, la plus-value réalisée pouvant alors être inférieure au montant dû pour la taxe. C'est une des raisons pour lesquelles la Confédération préconise l'application de méthodes combinées, comme le font déjà certains cantons. Il est clair qu'il convient de prendre les mesures nécessaires pour garantir autant que possible une sécurité juridique dans le cadre de l'information préalable des administré-e-s et du processus de taxation.

Le Conseil d'Etat considère par ailleurs, comme les motionnaires, que les correctifs à amener, soit par des adaptations de la pratique, soit par des modifications de la LATeC, devront permettre le meilleur équilibre possible entre deux obligations de droit fédéral qui peuvent parfois avoir des incitations contradictoires : celle de percevoir une taxe conforme au droit fédéral et celle qui vise à densifier la construction dans les régions où cette densification est souhaitable et par ailleurs prévue par le Plan directeur cantonal, avec comme objectif d'éviter que des communes renoncent à des augmentations d'indices là où ils permettent de réaliser l'objectif de densification parce qu'elles craindraient d'induire ainsi des charges excessivement élevées pour leurs citoyennes et citoyens. Si le Conseil d'Etat ne s'oppose pas à procéder à des adaptations législatives avant même que l'administration ait pu développer une pratique sur la base du droit en vigueur et ensuite procéder aux adaptations nécessaires sur la base de l'expérience et de la jurisprudence, selon le processus normal de mise en œuvre de la loi, il tient à souligner qu'il ne sera de toute manière pas possible d'apporter dans la LATeC des réponses à toutes les questions d'application qui se posent, compte tenu du nombre incalculable de cas particuliers et des situations financières différentes des propriétaires de terrains. Cela dit, même si certaines propositions des motionnaires ont pour effet de remettre en cause des solutions qui sont déjà clairement énoncées dans le texte légal en vigueur, la plupart n'ayant même pas fait l'objet de discussions dans le cadre des débats parlementaires, les dispositions légales figurant dans la motion apparaissent pour l'essentiel clairement formulées et portent sur des points sensibles qui requièrent à tout le moins une clarification voire justifient une adaptation du texte légal.

Compte tenu de la complexité des questions qui se posent, du nombre d'interrogations que suscite le régime actuel, dans un contexte économique actuel fragile, le Conseil d'Etat est donc disposé à accepter la motion afin d'examiner les propositions des motionnaires et de soumettre ensuite au Grand Conseil un projet de loi adaptant les articles 113a ss LATeC. Toutefois, il est aussi d'avis

que ces propositions, si elles devaient être adoptées dans leur ensemble par le Grand Conseil, représentent bien plus que de simples adaptations du processus actuel. Les modifications demandées pour la méthode d'estimation, les modalités pour l'exigibilité de la taxe (taxe au prorata, extension des cas d'exception pour l'exigibilité) ainsi que la détermination du débiteur de la taxe, ont des incidences majeures sur l'ensemble du système prévu par la LATeC dans la mesure où elles auront non seulement pour effet de ralentir le flux d'alimentation du Fonds cantonal, mais surtout de diminuer considérablement la capacité de celui-ci de financer les mesures d'aménagement prévues. Dans bien des cas concernés par ces modifications légales, des propriétaires, qui pourraient être taxés sur la base du droit en vigueur, seraient libérés du paiement de cette taxe ou s'acquitteraient d'un montant qui ne représente pas pleinement l'avantage majeur dont ils bénéficient à la suite d'une mise en zone à bâtir, lesquelles seront fortement limitées à l'avenir, ou d'un changement d'affectation s'accompagnant d'une importante densification. A cet égard, il faut garder à l'idée que la taxe sur la plus-value n'est due qu'une seule fois et qu'il ne sera pas possible par la suite de réévaluer le montant de cette taxe si le propriétaire réalise par la suite un bénéfice plus important en aliénant à un tiers le terrain nouvellement mis en zone à bâtir qu'il a acquis à un prix nettement inférieur, ou, en cas de changement d'affectation touchant un bien-fonds déjà construit, décide de démolir et reconstruire le bâtiment en utilisant pleinement le potentiel de construction qui lui a été octroyé et qui n'aurait pas été taxé à sa juste valeur.

Dans ce contexte, la question centrale qui se pose est liée à une estimation correcte de la plus-value, de manière à compenser l'avantage majeur obtenu par la mesure d'aménagement par le biais du prélèvement de la taxe. Cette plus-value doit être déterminée de manière objective. Le message accompagnant le projet de loi de septembre 2015 précisait que prioritairement la valeur vénale devait 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 (BGC février 2016, Message 2015-DAEC-138, p. 172).

Les cantons de Appenzell Rhodes-Intérieures, Bâle-Campagne, Berne, Grisons, Jura, Lucerne, Nidwald, Saint-Gall, Schwyz, Soleure, Thurgovie, Uri, Valais, Vaud Zoug, se réfèrent également dans leur législation à la notion de « valeur vénale » pour déterminer la plus-value et, tout comme le canton de Fribourg, éprouvent des difficultés à l'estimer et à définir les méthodes appropriées, ce d'autant que bon nombre d'entre eux laissent aux communes la compétence exclusive de prélever la taxe, parfois sans même donner dans la loi d'indications quant à la méthode d'estimation à suivre. L'ensemble des cantons (dont douze se sont dotés de régime de compensation après le 1^{er} janvier 2018) sont encore en phase de rodage, en se basant sur leur expérience de taxation des premiers dossiers afin de définir les contours exacts de leur processus d'estimation. Il n'y a à ce jour aucune jurisprudence qui puisse servir de référence pour ajuster la pratique sur la base du nouveau droit fédéral. Par ailleurs, il ressort d'échanges avec les cantons qui ont également prévu de taxer les changements d'affectation, voire également les simples augmentations d'indices (non soumis à taxation selon la LATeC), que la détermination de la plus-value dans ces cas, tout particulièrement en présence de terrains déjà construits, est extrêmement délicate.

La difficulté réside dans le fait que la taxation de la plus-value s'opère immédiatement après l'entrée en force de la mesure d'aménagement alors qu'il n'y a eu souvent aucune aliénation ni projet de construction. A ce moment-là, seule la mesure d'aménagement influence la valeur du

terrain. En se référant au but visé par le droit fédéral, confirmé par la doctrine, la DAEC a donc cherché, en s'appuyant sur l'expertise de la CAI, à déterminer l'augmentation de la valeur théorique du bien-fonds découlant de l'entrée en force de la mesure d'aménagement, en gardant ensuite la possibilité d'apporter un correctif – à la baisse – de son estimation sur la base des informations et pièces fournies par les propriétaires dans le cadre des procédures de taxation. Au contraire, les motionnaires sont d'avis que la valeur vénale, lorsqu'elle est définie par un prix convenu entre les propriétaires, doit être reprise sans autre pour le calcul de la taxe, et ce même si les propriétaires n'ont pas tenu compte du potentiel de construction supplémentaire découlant de la mesure d'aménagement dans leur transaction, ou, lorsqu'il n'existe pas de prix convenu, par l'estimation du gain réel que retirera le propriétaire après déduction des coûts de construction ou de mise à nu du terrain. Il faut donc se demander si la notion de valeur vénale, lorsqu'elle s'applique en relation avec le prélèvement de la plus-value, doit être comprise au sens classique du terme, notamment comme c'est le cas dans le domaine fiscal, ou de manière différente au vu du but visé par le législateur fédéral. L'avis de droit d'EspaceSuisse permettra d'apporter des clarifications sur cette question centrale.

Si l'on interprète la notion de valeur vénale au sens strict du terme, soit dans le sens voulu par les motionnaires, cela signifie que, dans bien des cas, aucune taxe sur la plus-value ne sera perçue. La DAEC a ainsi pu constater dans le cadre de l'instruction de certains dossiers de taxation que les prix convenus étaient bien en-dessous de la valeur du marché ou, pour les changements d'affectation, ne tenaient tout simplement pas compte de l'augmentation du potentiel de construction découlant de la mesure d'aménagement. S'il est toujours possible de faire un correctif en se référant à la méthode comparative dans le cadre de la procédure de taxation, encore faut-il qu'il soit possible de se référer à des prix de vente relatifs à des transactions effectuées pour des objets similaires, dans la même région et la même période. Si les avis d'aliénation émis par les Registres fonciers sont mis à disposition des communes, il faut relever toutefois que les prix convenus pour des terrains déjà bâtis intègrent le coût du bâtiment implanté sur la parcelle et ont de plus été fixés avant la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement ; à titre d'exemple, dans un dossier de taxation, le terrain faisant l'objet d'un changement d'affectation avec une augmentation d'indice de 50 % avait été vendu après l'entrée en force de la mesure d'aménagement à un prix inférieur à celui fixé pour un terrain voisin avant la mise à l'enquête de dite mesure. Etant donné que les nouvelles mises en zones et les changements d'affectation s'accompagnent souvent d'une augmentation du potentiel de construction, il faudra ainsi de toute manière avoir recours à une méthode d'estimation pour déterminer la plus-value résultant de la nouvelle mesure d'aménagement.

Selon la proposition des motionnaires, à défaut d'une valeur vénale déterminée – pour autant qu'elle ne soit pas manifestement sous-estimée – et de données suffisantes permettant de se baser sur la méthode comparative, la méthode à suivre devrait être celle de la valeur résiduelle, impliquant la déduction des coûts de construction et de mise à nu (pour des terrains déjà construits ou partiellement construits). Or, là aussi, l'expérience montre qu'en cas de déduction de ces coûts, la plus-value serait, dans de nombreux cas de terrains bénéficiant d'un changement d'affectation, nulle ou inférieur à 20 000 francs, montant seuil pour l'assujettissement à la taxe. Etant donné que les possibilités de mises en zone à bâtir seront fortement limitées à l'avenir en application du droit fédéral et des principes du nouveau plan directeur cantonal, les perspectives de pouvoir alimenter le Fonds de la plus-value avec les recettes provenant de la taxation des changements d'affectation devraient ainsi être revues considérablement à la baisse.

Au vu de ce qui précède, le Conseil d'Etat attire l'attention du Grand Conseil sur le fait qu'une pratique développée sur la base d'une interprétation « stricto sensu » de la notion de la valeur vénale et d'une application de la méthode de la valeur résiduelle, selon les propositions des motionnaires, impactera fortement le potentiel d'alimentation du Fonds cantonal et, de ce fait, les possibilités de financement des mesures d'aménagement, en particulier des indemnités – potentiellement très élevées – que les communes devront verser à des propriétaires pour des expropriations matérielles, les plans directeurs régionaux et projets d'agglomération ainsi que les études de densification qui devront obligatoirement être effectuées dans le cadre de la révision des PAL si une extension de leur zone à bâtir est prévue.

Il en irait de même si l'on suit la proposition des motionnaires selon laquelle le ou la propriétaire du terrain au moment de l'entrée en force de la mesure d'aménagement devrait être le débiteur ou la débitrice de la taxe. Le Conseil d'Etat rappelle à cet égard que le canton de Fribourg connaît, contrairement à la grande majorité des autres cantons, l'effet anticipé positif des plans en application de l'article 91 al. 2 LATeC. Pour les changements d'affectation, il est ainsi possible, moyennant le respect de certaines conditions, d'obtenir un permis avant l'approbation par la DAEC et l'entrée en force de la mesure d'aménagement. Par ailleurs, en cas de mise en zone à bâtir, des ventes avant l'entrée en force de la mesure en question seront toujours possibles, les parties anticipant l'augmentation de la valeur sur la base du dossier d'enquête publique de révision générale du PAL de la commune. Le fait de désigner le ou la propriétaire du terrain au moment de l'enquête publique comme étant le débiteur ou la débitrice permet de taxer celui ou celle qui bénéficie concrètement de l'avantage majeur. Si le débiteur ou la débitrice devait, comme le proposent les motionnaires, être celui ou celle qui est propriétaire du terrain au moment de l'entrée en force de la mesure, la plus-value qui résulte de la mesure d'aménagement ne sera pas taxée, ce qui diminuera fortement les ressources du Fond. En effet, si le permis de construire est déjà octroyé avant l'entrée en force de la mesure d'aménagement, il est peu probable qu'une nouvelle demande de permis sera déposée par la suite et la taxe ne sera ainsi pas exigible. Et si la vente du terrain passant en zone à bâtir a lieu avant l'entrée en force de la mesure, c'est l'acquéreur ou l'acquéreuse du terrain qui devra s'acquitter de la taxe au moment où il ou elle aliénera à son tour le terrain (en précisant que la taxe ne sera pas due tant qu'il ne vend pas le terrain, alors que le ou la propriétaire initial a empoché la plus-value) ; il ou elle devra alors également anticiper le montant de cette taxe pour la déduire du prix d'achat dans le cadre de la transaction ayant lieu avant l'entrée en force de la mesure d'aménagement, puisque le processus ne débutera qu'après ce moment. Le problème identifié par les motionnaires ne serait ainsi pas résolu, mais serait reporté sur l'acquéreur ou l'acquéreuse du terrain, alors que celui-ci ou celle-ci n'a, au départ, pas bénéficié de l'avantage octroyé par la mesure d'aménagement.

3.2. Conséquences des propositions des motionnaires sur l'ensemble du système mis en place selon le droit en vigueur

Au vu de ce qui précède, le Conseil d'Etat constate que les propositions des motionnaires, qui reposent certes sur des considérations légitimes, en particulier dans l'intérêt de la sécurité du droit mais aussi de l'intérêt financier des propriétaires touchés, ont des effets importants non seulement sur l'alimentation du Fonds cantonal de la plus-value, mais aussi sur les ressources à disposition pour instruire les dossiers de taxation et assurer le suivi des modalités de l'exigibilité de la taxe.

S'agissant d'un régime de compensation, il existe évidemment une corrélation directe entre les montants qui sont versés dans le Fonds de la plus-value et la possibilité de financer les affectations prévues par la LATeC. Plus les taux sont élevés, plus les recettes attendues le seront et plus la couverture du financement des indemnités dues par les communes pour expropriation matérielle pourra être assurée. Il est clair aussi que si l'on veut pouvoir assurer à long terme le financement de l'ensemble des affectations prévues par la LATeC et que l'on estime qu'il convient s'en tenir « stricto sensu » à la notion de valeur vénale, voire à défaut de prix convenus et de données suffisantes pour appliquer la méthode comparative, d'avoir recours à la méthode de la valeur résiduelle, il faudrait ainsi réexaminer :

- > la pertinence de conserver la référence à la valeur vénale, si l'utilisation de cette notion est remise en cause en relation avec l'objectif visé par le législateur fédéral (compensation de l'avantage majeur découlant de la mesure d'aménagement).
 - > la pertinence de maintenir le taux de taxation au minimum de 20 % ou d'augmenter ces taux (le Conseil d'Etat avait pour sa part proposé dans son projet de loi un taux différencié à raison de 20 % pour les mises en zone et de 30 % pour les changements d'affectation). De même, à l'image d'autres cantons, serait également envisageable une augmentation progressive du taux au fil des années en cas de mise en zone à bâtir, pendant la période où le/la propriétaire est tenu-e de construire son terrain de manière optimale.
 - > l'opportunité d'étendre, comme le font d'autres cantons, le prélèvement de la taxe sur la plus-value sur les mises en zone spéciale au sens de l'article 18 LAT (comme l'avait proposé le Conseil d'Etat dans son projet de loi) ainsi que les augmentations d'indices afin de compenser la diminution des recettes attendues.
 - > si, au contraire, compte tenu des difficultés considérables pour déterminer la plus-value en cas de changement d'affectation et des moyens financiers et des ressources en personnel supplémentaires qui devraient être mobilisés pour une estimation de la plus-value sur la base de la méthode de la valeur résiduelle, il serait préférable de renoncer à assujettir ce type de mesure d'aménagement à la taxe (non obligatoire en vertu du droit fédéral).
 - > si, en cas d'acceptation des modifications légales proposées, avec un taux de 20 % minimum, il est encore réaliste de maintenir telle quelle la liste des mesures d'aménagement pouvant être financées selon l'article 113c al. 2 b, c et d LATeC (le financement des indemnités pour expropriation matérielle devant obligatoirement être assuré) ;
 - > s'il ne se justifierait pas :
 - > de modifier le régime de manière à ce qu'il devienne exclusivement communal (Berne, Zoug, Lucerne, Grisons, Soleure, Thurgovie, Appenzell Rhodes-Intérieures, Bâle-Campagne) avec l'avantage que les communes pourraient mieux coordonner le processus de planification et de taxation, en étant plus proches du terrain, et gérer directement le prélèvement de la taxe afin de financer les mesures d'aménagement qui sont de leur responsabilité ;
- ou
- > pour les communes d'aller au-delà du cadre défini par le droit cantonal par la compensation et de prévoir des dispositions plus étendues, que ce soit sur la base d'une réglementation communale ou sur une base contractuelle (avec un ancrage dans la réglementation communale), ceci afin de compenser la perte de recettes qui découlerait des adaptations légales demandées. Ces solutions existent déjà dans plusieurs législations cantonales. Dans un scénario de faible alimentation du Fonds cantonal, l'opportunité de prévoir un régime mixte permettant

par exemple aux communes de percevoir 10 ou 20 % supplémentaires sur la plus-value prendrait tout son sens. Une telle solution se justifierait alors d'autant plus que l'on sait que dans les villes et les agglomérations, la pression de l'urbanisation est plus importante que dans les communes périphériques et à caractère rural, ce qui pourrait justifier, en cas de faible alimentation du Fond cantonal, l'attribution de possibilités supplémentaires données à toutes les communes qui souhaitent, conformément aux objectifs de l'article 5 LAT, pouvoir financer plus facilement les études nécessaires à la densification, ainsi que les infrastructures prévues dans le cadre de projets d'agglomération ou de plans directeurs régionaux visant à un aménagement de qualité et à favoriser la mobilité douce. En cas de régime mixte, se poserait aussi la question de la compétence pour prélever le montant de la plus-value ainsi que la répartition du montant perçu entre le canton et les communes (des solutions différenciées pouvant être choisies en cas de mises en zone à bâtir ou de changements d'affectation). Une solution où l'Etat pourrait profiter d'une partie des ressources générées par la taxation, comme le prévoient d'ailleurs de nombreux cantons, serait également envisageable.

Dans les deux cas de figure (régime communal ou mixte), les procédures à suivre pour la réglementation communale, les voies de droit ainsi que les conséquences financières et en personnel d'une telle modification devraient être appréciées.

- > s'il ne serait pas opportun, dans les limites du cadre fixé par le législateur fédéral, de spécifier les cas d'exemption des collectivités publiques (art. 113h LATeC), notamment en précisant la notion de tâches d'intérêt public ;
- > si, en cas d'acceptation de l'ensemble des propositions de la LATeC, sans autre modification législative complémentaire, la CAI serait encore à même d'absorber la charge de travail considérable qui en résulterait, notamment du fait de l'application de la méthode de la valeur résiduelle et ce, même en cas d'augmentation des effectifs de cette Commission laquelle a également pour mandat de procéder à des estimations de terrains sur demande du canton et des communes. Une variante serait d'envisager de confier l'estimation des terrains devant être taxés au Service cantonal des contributions ou à la Commission d'expropriation. Là aussi, les conséquences financières et en personnel devraient être évaluées ;
- > dans le même ordre d'idée, les répercussions financières en personnel de l'élargissement du champ d'application des exceptions et l'instauration de modalités de perception particulière selon une taxation au prorata qui alourdira encore le suivi administratif au sein des unités chargées de l'exécution de ces tâches.

4. Commentaires sur les propositions d'adaptation de la législation des motionnaires

Le Conseil d'Etat se détermine ci-après sur les différentes propositions de texte légal formulées par les motionnaires.

4.1. Article 113b al. 5 (nouveau) : plus-value

Comme le Conseil d'Etat l'a déjà mentionné au point 3.1. de sa réponse, la majorité des autres cantons se réfèrent aussi, sans autre précision dans les dispositions légales, à la valeur vénale pour déterminer la plus-value et développent actuellement un processus et des méthodes d'estimation. Ces cantons, qui se sont dotés pour la plupart d'un régime de compensation après le 1^{er} janvier 2018, sont eux aussi en phase de rodage, en se basant sur leur expérience de taxation des premiers dossiers afin de définir les contours exacts de leur processus d'estimation. Le Conseil d'Etat est bien conscient des difficultés liées à la méthode de détermination de la plus-value et reconnaît que,

sur la base des contestations et des éléments portés à la connaissance de la DAEC, la méthode suivie pendant une année (de début 2019 à début 2020) doit être adaptée. Il répète toutefois que dans la grande majorité des dossiers de taxation instruits par la DAEC, celle-ci ne disposait pas de prix convenus, ni d'informations probantes de la part des communes, de sorte qu'elle n'avait pas d'autre choix que de se référer au résultat d'une méthode d'estimation pour déterminer la plus-value. En se basant sur le but de l'article 5 LAT, sur une méthode similaire adoptée par d'autres cantons (Bâle-Ville, Saint-Gall) et sur les éléments ressortant de la jurisprudence rendue dans des cantons qui appliquaient le régime de compensation depuis de longues années (en particulier le canton de Neuchâtel) et de son interprétation de la doctrine relative au droit fédéral applicable, la DAEC a considéré, dans un premier temps, que la méthode des classes de situation, évaluant la valeur du terrain à nu, selon l'utilisation maximale du potentiel de construction et sans déduction des coûts de construction, était conforme au cadre légal cantonal et fédéral. A relever d'ailleurs que sur 30 dossiers de taxation, seuls trois propriétaires ont contesté les décisions rendues par la DAEC au terme de la procédure. La Direction a donc tenté de suivre les étapes habituelles, selon les indications figurant dans le message du projet de loi, mais sans obtenir des résultats probants sur la base des données à sa disposition, ce qui l'a conduite à trouver une solution pour pouvoir traiter les dossiers de taxation en veillant à une égalité de traitement entre les propriétaires.

Il ressort de ce qui précède que dans bon nombre de cas, la DAEC ne disposera à l'avenir ni d'une valeur vénale déterminée par contrat de vente, ni de valeurs de référence probantes obtenues par la méthode comparative, ou alors ne disposera que de prix de vente des terrains prenant comme référence l'ancienne mesure d'aménagement, de sorte qu'elle devra de toute façon appliquer une méthode d'estimation pour déterminer la plus-value résultant de la nouvelle mesure d'aménagement.

Quant à la piste de l'Observatoire du logement suggérée par les motionnaires, il apparaît que celui-ci ne se focalise actuellement que sur le parc de logements, et uniquement pour la ville de Fribourg. La couverture des informations devrait prochainement s'étendre vers d'autres régions du canton à forte densité, mais il n'est pas prévu en l'état que le périmètre d'étude soit élargi aux transactions immobilières (achat/vente d'immeuble ou de terrain) dans un proche avenir. La mise à disposition de données utilisables pour la méthode comparative n'apparaît donc pas envisageable à court terme par le biais de cet organe pour couvrir les besoins sur l'ensemble du territoire.

Par conséquent, et indépendamment de la question des effets sur l'alimentation du Fonds de la plus-value et des possibilités de financement des mesures prévues à l'article 113c LATeC, le Conseil d'Etat attire l'attention des motionnaires sur le fait que leur proposition, bien que plus explicite que la formulation actuelle et allant dans le sens d'une plus grande sécurité juridique, devra sans doute être intégrée dans une approche de méthodes combinées dans le sens choisi entretemps par la majorité des cantons pour éviter les valeurs excessives.

4.2. Modification de l'article 113e al. 1 let. a : cas bagatelle, travaux de rénovations-améliorations énergétiques et article 113e al. 6 (nouveau)

Le droit en vigueur couvre déjà une partie des cas d'exception inclus dans la proposition des motionnaires. En effet, dans la mesure où les objets listés à l'article 85 ReLATeC sont considérés comme des constructions de peu d'importance soumis à la procédure simplifiée, les permis qui sont octroyés pour de tels objets ne déclenchent pas l'exigibilité de la taxe. En font partie notamment les murs de soutènement, les murs de clôture, les travaux d'entretien, de réparation, de rénovation de

façades et de toitures qui modifient sensiblement l'aspect de l'ouvrage, les changements d'affectation de locaux et d'installations sans travaux et sans effet sur l'environnement, les changements de système de chauffage (y compris les travaux nécessaires à l'aménagement de la nouvelle installation), les installations sanitaires, les déblais et remblais d'une hauteur maximale de peu d'importance et toutes les constructions annexes comptant dans les surfaces utiles secondaires telles que les réduits, buanderies, garages, couverts à voitures et places de stationnement, cabanes de jardins, jardins d'hiver non chauffés et piscines privées.

La proposition des motionnaires va toutefois au-delà des exceptions prévues par le droit en vigueur puisqu'elle demande aussi que la taxe ne soit pas due en cas de rénovation de peu d'importance et d'améliorations énergétiques. Les motionnaires se réfèrent à une solution du canton de Vaud mentionnant « les constructions ou rénovations de peu d'importance notamment les rénovations usuelles sans utilisation de droits à bâtir supplémentaires ou la construction de dépendances ». Si une partie de ces objets est déjà couverte par l'article 85 ReLATEC, cette solution ne peut cependant pas être reprise sans autre dans la législation fribourgeoise dans la mesure où celle-ci, à la différence de celle du canton de Vaud, utilise l'indice brut d'utilisation du sol (IBUS) comme mesure du potentiel de construction. Cet indice comprend non seulement les surfaces directement utilisables pour l'habitation et le travail mais aussi les surfaces utiles secondaires, avec pour conséquence que des travaux qui comprennent une augmentation de ces dernières surfaces (p.ex. des garages, cabanes de jardin, buanderies etc.) utilisent les droits à bâtir octroyés en vertu de la réglementation communale. D'autre part, il apparaît difficile de qualifier de manière précise à quoi correspondent des « rénovations de peu d'importance », notamment en relation avec la taille du bâtiment.

Dans le cadre des débats parlementaires, en réponse à une question concernant les cas d'exception à l'exigibilité de la taxe en cas d'octroi de permis de construire, le Conseil d'Etat avait annoncé qu'il tiendrait compte des « cas de rigueur » qui seraient soumis à la DAEC dans le cadre de l'instruction des dossiers, avec la possibilité de procéder par la suite à une adaptation législative ou réglementaire. Au surplus, la DAEC, avec le concours de la CAI, s'est penchée sur une détermination de cas dits « bagatelle » dans lesquels il se justifierait de ne pas déclencher l'exigibilité de la taxe. Elle a identifié certaines pistes, en prenant comme critère une utilisation minimale de l'IBUS (p.ex. en-dessous de 10 %) ou en excluant la perception du montant tant que les surfaces directement utilisables pour l'habitat ou le travail ne sont pas étendues dans le cadre d'une demande de permis. Il doit toutefois être souligné que de telles solutions nécessiteraient un suivi administratif plus lourd et donc l'octroi de ressources supplémentaires. Par ailleurs, il s'agit de s'assurer que les cas d'exception ne conduisent pas à un système qui serait contraire aux exigences du droit fédéral (exigeant une compensation effective et la perception de ressources afin d'être en mesure de compenser les inconvénients majeurs liés aux mesures d'aménagement).

Avec les réserves et considérations formulées ci-dessus, le Conseil d'Etat est favorable à une entrée en matière sur la proposition des motionnaires. Il estime toutefois que la liste des cas d'exception à l'exigibilité de la taxe pourrait tout à fait figurer dans le cadre du ReLATEC, moyennant une disposition de principe inscrite dans la LATEC.

S'agissant de la proposition selon laquelle le Conseil d'Etat devrait régler le cas des immeubles soumis à la taxe sur la plus-value sur lequel l'impôt compensatoire pour diminution de l'aire agricole a déjà été perçu, il est précisé que la question a déjà été réglée par le biais des dispositions finales de la loi du 16 mars 2016 par lesquelles la loi sur l'impôt destiné à compenser la diminution

de l'aire agricole (LIAA) a été modifiée afin d'éviter les cas de double imposition. Des explications à ce sujet figurent dans le message qui accompagnait le projet de loi (BGC février 2016, Message 2015-DAEC-138 en p. 164 s. et 174 s.).

4.3. Article 113e al. 1bis (nouveau) : taxe au prorata

Le Conseil d'Etat peut entrer en matière sur cette proposition moyennant une analyse plus approfondie à mener dans le cadre des travaux législatifs.

Il rappelle que la question de prévoir l'exigibilité d'une taxe au prorata, soit sur la base du morcellement de grandes parcelles effectué par les propriétaires, avait déjà été abordée dans le cadre des débats parlementaires initiaux. Le message accompagnant le projet mentionnait expressément qu'il se justifiait d'exiger le paiement de la taxe sur l'ensemble d'un grand terrain bénéficiant de la mesure d'aménagement dès la délivrance du premier permis (en l'occurrence 6 mois après, selon l'amendement introduit par le Grand Conseil) pour la construction du premier bâtiment sur une portion limitée de la parcelle. Dans le cadre des débats, il avait été précisé qu'une taxation par étapes serait difficile à mettre en œuvre dans la mesure où elle nécessiterait un suivi administratif sur de longues années, suivi qui serait rendu encore plus compliqué en cas d'aliénations intervenant entre le début et la fin des travaux. Par ailleurs, comme déjà mentionné au point 3.1 de la réponse, une telle solution aurait pour effet de considérablement ralentir l'alimentation du Fonds cantonal, en restreignant ainsi les possibilités de financement prévues. A relever que la plupart des autres cantons prévoient une solution similaire à celle prévue par le droit en vigueur.

Il est à relever par ailleurs que, contrairement à celui d'autres cantons, le droit fribourgeois ne prévoit pas d'obligation de construire à un taux minimal du potentiel d'utilisation octroyée par la mesure d'aménagement, de sorte qu'en acceptant une taxation au prorata des surfaces des parcelles créées par le biais de morcellement, l'effet sur la densification voulu par le législateur fédéral serait fortement atténué pour de tels cas. Il est rappelé à cet égard que le seul moyen direct pour contraindre les propriétaires à construire leur terrain de manière optimale est le droit d'emption légal, qui ne peut être exercé que douze ans après l'entrée en force de la mesure d'aménagement et moyennant l'existence d'un intérêt public prépondérant.

Comme déjà mentionné au point 3.2 de la réponse, l'introduction d'une taxe perçue au prorata impliquerait un suivi administratif plus lourd et nécessiterait donc des ressources financières et en personnel supplémentaires.

4.4. Modification de l'article 113e al. 2: imposition différée

Le Conseil d'Etat peut entrer en matière sur cette proposition moyennant une analyse plus approfondie en relation avec la législation fiscale. Il relève toutefois qu'elle porte sur la question de la détermination du débiteur/trice de la taxe et qu'elle doit donc être examinée en fonction de la solution qui sera retenue sur cette question de manière générale.

4.5. Modification de l'article 113e al. 3: débiteur/trice de la taxe

Comme il l'a déjà mentionné dans le point 3.1 de sa réponse, le Conseil d'Etat estime qu'il est cohérent que le débiteur ou la débitrice de la taxe soit celui ou celle qui bénéficie de l'avantage découlant de la mise en zone à bâtir ou du changement d'affectation, sous peine d'atténuer considérablement la portée du régime de compensation, compte tenu de l'effet anticipé positif des

plans selon l'article 91 al. 2 LATeC, mais aussi des possibilités pour les propriétaires d'aliéner leurs terrains en se basant sur l'augmentation de la valeur résultant de la mesure d'aménagement, telle que définie au moment de l'enquête publique, moyennant son approbation par la DAEC et son entrée en vigueur. Contrairement à ce que mentionnent dans un premier temps les motionnaires dans le deuxième paragraphe de leurs explications, le ou la propriétaire qui vend son terrain entre la mise à l'enquête publique et l'entrée en force de la mesure d'aménagement devra s'acquitter de la taxe dès l'entrée en force et non pas lorsque l'acheteur ou l'acheteuse revendra le terrain à un tiers. Dans l'exemple concret qu'ils exposent dans le paragraphe suivant, les motionnaires vont d'ailleurs dans ce même sens. Ce système permet ainsi de taxer la personne qui bénéficie de l'avantage (il en irait de même en cas d'octroi d'un permis de construire) et de prélever directement la taxe dès que la décision de taxation rendue par la DAEC est entrée en force, en réglant ainsi la question une fois pour toute, indépendamment de toute vente successive.

Pour ce motif, le Conseil d'Etat n'est pas favorable à une modification de la LATeC sur ce point dans la forme prévue, mais propose de résoudre le problème mentionné par les motionnaires par le biais d'autres adaptations législatives ou de la pratique.

Le Conseil d'Etat est conscient que ce système peut être problématique dans certaines situations particulières, par exemple en cas de vente à terme prévoyant un prix fixe pour le terrain bien avant la mise à l'enquête publique d'un changement d'affectation qui aura pour effet d'augmenter la valeur dudit terrain et avec une clause ayant pour effet que le transfert de propriété ne devient effectif qu'après l'entrée en force de la mesure, soit à l'échéance du terme. Dans un tel cas, c'est l'acquéreur du terrain qui bénéficierait alors de l'avantage et il serait contradictoire d'exiger du propriétaire initial le paiement de la taxe alors que le prix du terrain fixé dans l'acte de vente à terme ne pouvait pas tenir compte de l'augmentation de la valeur résultant de la mesure d'aménagement. On se trouve ici face à un cas de rigueur qu'il convient de couvrir par un complément du texte légal, voire des précisions dans le ReLATeC.

Afin d'assurer une information aux propriétaires avant le début du processus de taxation, l'inscription d'une mention de la taxe au RF pourrait se faire plus tôt qu'actuellement, par exemple dès la mise à l'enquête publique du plan modifié. La LATeC pourrait donc être modifiée dans ce sens.

4.6. Nouvelle disposition à introduire : droit transitoire

Le Conseil d'Etat relève que la DAEC a envoyé une lettre-circulaire à l'ensemble des communes au mois de janvier 2018, en les informant des nouveautés et points spécifiques liés à l'entrée en vigueur des dispositions légales concernant le prélèvement de la taxe sur la plus-value. Par ailleurs, un FAQ contenant les principales questions-réponses a été publié sur le site Internet, ce qui aurait dû permettre aux propriétaires intéressés et aux notaires de réagir rapidement et de demander à la DAEC des clarifications sur l'interprétation des dispositions légales. Il est donc inexact de prétendre qu'aucune information n'a été faite au public. D'autre part, le fait qu'une taxe sur la plus-value allait être introduite dans la législation cantonale était connu de longue date (depuis l'entrée en vigueur de la révision de la LAT le 1er mai 2014) et le système a été expliqué en détail dans le cadre de la procédure de consultation publique qui a eu lieu durant les trois premiers mois de 2015. La DAEC avait de toute manière prévu d'édicter un guide sur la plus-value afin de donner les informations nécessaires aux communes, propriétaires et mandataires, mais elle ne pouvait le faire tant que la méthode d'estimation des immeubles n'était pas arrêtée et tant qu'elle n'avait pas

suffisamment acquis d'expérience en relation avec les cas particuliers (cas bagatelles, cas de rigueur, exigibilité différée en application par analogie des art. 43 ss LICD), sous peine de diffuser un document incomplet qui aurait suscité davantage de questions qu'apporter de réponses. A l'évidence, les questions juridiques qui se posent en relation avec les dispositions concernant le prélèvement de la plus-value sont éminemment complexes et appellent une appréciation de l'ensemble des circonstances des cas d'espèce.

Sur ce point, les explications des motionnaires apparaissent contradictoires. Dans le deuxième paragraphe, ils indiquent que la loi doit s'appliquer aux biens-fonds faisant l'objet de mesure d'aménagement dont l'entrée en force est intervenue après le 1^{er} janvier 2018. Or c'est exactement dans ce sens que la DAEC applique la LATeC, puisqu'elle ne taxe que les mesures d'aménagement prévues dans des PAL approuvés après la date d'entrée en vigueur du nouveau droit. Autre est la question de savoir, en relation avec l'introduction d'une disposition de droit transitoire et selon ce que sous-entendent les explications données par les motionnaires, s'il pourrait être renoncé à taxer les terrains ayant fait l'objet de mesures d'aménagement approuvées certes après le 1^{er} janvier 2018, mais dont la mise à l'enquête publique a eu lieu avant cette date et ce dans les cas où des permis de construire auraient été octroyés ou des aliénations effectuées entre la mise à l'enquête et la date d'entrée en vigueur du nouveau droit. Ce point avait été relevé dans le cadre de la consultation publique du projet de loi et le Conseil d'Etat avait refusé d'introduire une telle disposition de droit transitoire. Aucune proposition d'amendement n'a été faite dans ce sens lors des débats parlementaires. Et l'on ne peut que s'étonner qu'une telle proposition soit formulée aujourd'hui, plus de deux ans après l'entrée en vigueur de la LATeC, alors que le texte légal était tout à fait clair à ce sujet s'agissant des incidences pour les propriétaires, étant donné que l'article 113e al. 3 LATeC prévoit sans ambiguïté que le débiteur ou la débitrice de la taxe est la personne propriétaire du terrain au moment de la mise à l'enquête publique. Le Conseil d'Etat considère que dans la mesure où ne sont taxés que les terrains bénéficiant de mesure d'aménagement entrées en force après l'entrée en vigueur des dispositions légales cantonales, il n'y a pas taxation rétroactive. On ne peut pas dire non plus dans ces cas, comme le soutiennent les motionnaires, que les propriétaires de ces terrains n'ont pas « bénéficié de la plus-value » car s'ils ont vendu le terrain ou, comme c'est souvent le cas pour des changements d'affectation, obtenu un permis de construire en vertu d'un effet anticipé positif des plans (art. 91 al. 2 LATeC) après l'enquête publique de la mesure (mais avant l'entrée en force de la mesure), ils ont pu anticiper l'augmentation de la valeur, fixer le prix en conséquence et bénéficier directement de l'avantage majeur résultant de l'aliénation ou du permis de construire obtenu. Comme il l'avait déjà indiqué dans le cadre des débats parlementaires, le Conseil d'Etat est bien conscient des cas particuliers qui commanderaient une interprétation différente, mais il reste toujours possible à l'autorité de taxation de tenir compte des cas de rigueur dans le cadre des procédures, sur la base des éléments concrets fournis par les propriétaires concernés démontrant que ceux-ci ne peuvent pas supporter la charge financière induite par la perception de la taxe.

4.7. Article 113i (nouveau) : propriété par étage

A priori, la formulation de l'alinéa 2 et 3 nécessite une clarification dans la mesure où l'alinéa 2 prévoit que la contribution ne serait pas exigible en cas d'aliénation d'appartements en PPE en partant du principe selon lequel le permis de construire obtenu avant le 1^{er} janvier 2018 ne déclencherait pas l'exigibilité de la taxe alors que, s'il a été obtenu après la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement dont bénéficie le terrain en question, il rendrait la taxe exigible. La relation entre l'alinéa 3 et 2 ne semble pas claire. Il convient donc de clarifier s'il faut

comprendre cette proposition comme une modalité de droit transitoire ou plutôt comme un cas supplémentaire justifiant une taxation au prorata auquel cas il conviendrait alors de compléter la proposition de l'introduction d'une nouvelle lettre a^{bis} à l'article 113e al. 1 LATeC.

5. Conclusion

Au vu de ce qui précède, le Conseil d'Etat vous invite à accepter la motion.

7 août 2020