

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2C\_720/2007

Arrêt du 13 mars 2008  
Ile Cour de droit public

Composition  
M. et Mmes les Juges Merkli, Président,  
Yersin et Aubry Girardin.  
Greffier: M. Dubey.

Parties  
X. \_\_\_\_\_,  
recourant, représenté par Mes Grégoire Piller et Bertrand Morel, avocats,

contre

Registre foncier du district de la Sarine, case postale, rue Joseph-Piller 13, 1701 Fribourg,

Direction des finances du canton de Fribourg,  
rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg.

Objet  
Droit de mutation, remaniement parcellaire,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 2 novembre 2007.

Faits:

A.  
De 1991 à 2002, X. \_\_\_\_\_, A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_, puis, par la suite, F. \_\_\_\_\_ et la société G. \_\_\_\_\_ SA étaient propriétaires communs en société simple sous le nom de Consortium H. \_\_\_\_\_ (ci-après: le Consortium) des articles 3275 et 3306 du Registre foncier de la commune de K. \_\_\_\_\_ d'une surface respective de 57'164 et 55'178 m<sup>2</sup>.

Le 4 février 2002, afin de procéder au remaniement parcellaire de tout le secteur dit H. \_\_\_\_\_ d'une surface totale de 317'434 m<sup>2</sup>, les propriétaires fonciers concernés, notamment X. \_\_\_\_\_, le Consortium, la Commune de K. \_\_\_\_\_ et la Bourgeoisie de M. \_\_\_\_\_, ont procédé à un groupement volontaire de parcelles selon la procédure prévue par les art. 135 ss de la loi cantonale du 9 mai 1983 sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATeC; RSF 710.1). Les articles 3275 et 3306 sont devenus les art. 3275, 3298, 3306, 5010 à 5012, 5015 à 5024, 5026, 5028 à 5031, 5039 à 5050 et 5059. Ces articles ont été inscrits au Registre foncier de la commune de K. \_\_\_\_\_ à fin juin 2002. En vertu du contrat d'apport en société simple conclu le 7 octobre 2002, les parts internes au sein du Consortium ont été fixées de la manière suivante: X. \_\_\_\_\_: 4/15; E. \_\_\_\_\_: 1/15; B. \_\_\_\_\_: 2/15; F. \_\_\_\_\_: 2/15; A. \_\_\_\_\_: 2/15; D. \_\_\_\_\_: 1/15; C. \_\_\_\_\_: 2/15; G. \_\_\_\_\_ SA: 1/15.

En septembre 2003, X. \_\_\_\_\_ a commencé à réaliser sur l'article 5020 deux constructions, dont la valeur s'élevait à 886'000 fr. au 15 janvier 2004.

Par acte de partage partiel de propriété commune du 15 janvier 2004, les membres du Consortium ont attribué en pleine propriété à X. \_\_\_\_\_ les articles 5019 (5'490 m<sup>2</sup>) et 5020 (4'121 m<sup>2</sup>) du Registre foncier de la commune de K. \_\_\_\_\_. En contrepartie, les parts de propriété commune de ce dernier ont été réduites de 7/150 (sur les 40/150 antérieurs), cette réduction correspondant, selon l'acte, "à la valeur des deux immeubles attribués".

Par un deuxième acte de partage partiel du 15 janvier 2004 également et avenant du 7 avril 2005, les membres du Consortium ont attribué en pleine propriété à X. \_\_\_\_\_ les articles 5010 (2'630 m<sup>2</sup>) et

5011 (2'360 m<sup>2</sup>) du Registre foncier de la commune de K.\_\_\_\_\_. En contrepartie, les parts de propriété commune de ce dernier ont été réduites de 4/150 (sur les 40/150 antérieurs), cette réduction correspondant, selon l'acte, "à la valeur des deux immeubles attribués".

B.

Par bordereaux de taxation des 14 juillet 2004 et 10 juin 2005, le Conservateur du registre foncier du district de la Sarine a facturé à X.\_\_\_\_\_ 167'772 fr. et 75'300 fr. au titre de droits de mutation, de centimes additionnels pour la Commune de K.\_\_\_\_\_ et d'émoluments proportionnels. Selon le Conservateur, les deux partages partiels emportaient perception de droits de mutation. L'assiette des droits comprenait la valeur des biens-fonds, à laquelle s'ajoutait la valeur des constructions en cours pour les articles 5019 et 5020.

Les 16 août 2004 et 14 juillet 2005, X.\_\_\_\_\_ a interjeté deux réclamations contre les bordereaux précités pour violation des art. 135 al. 5 LATeC ainsi que 9 lettre i et 14 de la loi cantonale du 1er mai 1996 sur les droits de mutation et les gages immobiliers (LDMG; loi sur les droits de mutation; RSF 635.1.1).

Par deux décisions des 29 août et 5 septembre 2006, la Direction des finances du canton de Fribourg a rejeté ces réclamations. Le transfert immobilier opéré dans le cadre d'une transformation d'une forme de propriété collective immobilière en une autre forme n'était exonéré selon l'art. 9 lettre i LDMG que si les personnes et les parts ne changeaient pas. En l'espèce, l'opération avait porté sur plusieurs immeubles et non pas sur un seul de sorte que les personnes et les parts avaient été modifiées. L'exonération des opérations de remaniement parcellaire au sens de l'art. 135 LATeC ne trouvait pas non plus d'application, puisque l'opération immobilière en cause avait eu lieu deux ans après le remaniement du 4 février 2002. Enfin, l'art. 14 LDMG instituait le principe de l'accession au moment de la conclusion de l'acte pour calculer l'assiette des droits de mutation, de sorte que la valeur des immeubles en construction à cette date devait être incluse dans l'assiette des droits.

Par deux mémoires de recours des 2 et 6 octobre 2006, réitérant ses griefs de violation du droit cantonal, X.\_\_\_\_\_ a demandé au Tribunal administratif du canton de Fribourg d'annuler les taxations litigieuses, subsidiairement de déduire de l'assiette des droits la valeur des constructions arrêtée au 15 janvier 2004.

C.

Le 2 novembre 2007, le Tribunal administratif a partiellement admis les deux recours dans un seul et même arrêt. Il a confirmé le principe de l'imposition, mais a réduit l'assiette des droits de mutation du montant des constructions arrêté au 15 janvier 2004. En raison de la nature et de l'objet des droits de mutation, les conditions de l'exonération prévue par l'art. 9 lettre i LDMG devaient être examinées pour chaque immeuble séparément sans égard à son appartenance au patrimoine d'une société simple. Comme les propriétaires des articles 5010, 5011, 5019 et 5020 avaient changé et que les parts de l'intéressé sur ces immeubles s'étaient accrues, l'exonération au sens de l'art. 9 lettre i LDMG était exclue. Effectués deux ans après le groupement volontaire de février 2002, les partages partiels en cause ne constituaient pas un remaniement parcellaire au sens de l'art. 135 LATeC, ce qui excluait aussi l'exonération sous cet angle.

D.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X.\_\_\_\_\_ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de modifier l'arrêt rendu le 2 novembre 2007 par le Tribunal administratif en ce sens que les recours déposés les 2 et 6 octobre 2006 sont admis et que les actes de partage partiel de propriété commune du 15 janvier 2004 ne sont pas assujettis à la perception d'un droit de mutation. Il se plaint de l'application arbitraire des art. 135 al. 5 LATeC et 9 lettre i LDMG ainsi que de la violation des art. 8 et 9 Cst.

Le Tribunal cantonal et le Tribunal administratif du canton de Fribourg ayant fusionné depuis le 1er janvier 2008, c'est la Cour de droit public du Tribunal cantonal qui a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens. La Direction des finances et le Conservateur du registre foncier concluent implicitement au rejet du recours.

Par ordonnance du 28 janvier 2008, le Président de la IIe Cour de droit public a admis la requête d'effet suspensif déposée par X.\_\_\_\_\_.

Considérant en droit:

1.

1.1 Déposé en temps utile et dans les formes prévues par la loi (art. 100 al. 1 et 106 al. 2 LTF) par le destinataire de la décision attaquée (art. 89 al. 1 LTF) contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut pas être attaquée devant le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 lettre d LTF; art. 33 lettre i LTAF) concernant un domaine qui échappe aux exceptions prévues par l'art. 83 LTF, le présent recours en matière de droit public pour violation du droit (constitutionnel) fédéral (cf. art. 95 lettre a LTF) est recevable.

1.2 En vertu des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral n'examine en principe que les griefs invoqués et motivés par le recourant (art. 106 al. 2 LTF). Cette disposition reprend le principe du grief (Rügeprinzip) que la jurisprudence relative au recours de droit public établi en relation avec l'art. 90 OJ (ATF 133 II 249 consid. 1.4.2 p. 254; 133 III 393 consid. 6 p. 397). Selon celle-ci, dans un recours pour arbitraire dans l'application du droit cantonal fondé sur l'art. 9 Cst., l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).

2.

Le canton de Fribourg prélève des droits de mutation, au taux de 1,5%, sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles au sens l'art. 655 CC situés dans le canton (art. 1, 6 et 21 LDMG). La commune de situation de l'immeuble peut percevoir des centimes additionnels aux droits perçus par le canton (art. 2 et 22 LDMG).

Est notamment considérée comme transfert immobilier toute acquisition de la propriété juridique d'un immeuble (art. 3 al. 1 lettre a LDMG), à quoi la loi assimile l'acquisition résultant d'un changement des personnes au sein d'une communauté en main commune ou d'une modification des parts des personnes composant cette communauté, notamment à l'occasion d'un partage (art. 4 lettre a LDMG).

Sont exonérés la transformation d'une forme de propriété collective immobilière en une autre forme, sans que les personnes ni les parts changent (art. 9 al. 1 lettre i LDMG) ainsi que les cas expressément prévus par d'autres dispositions légales (art. 9 al. 1 lettre m LDMG). Parmi ces autres dispositions légales figure l'art. 135 al. 5 LATeC, selon lequel les transferts immobiliers nécessités par un remaniement parcellaire résultant d'un groupement volontaire de parcelles, dont le processus est décrit par l'art. 135 al. 1 à 4 LATeC, sont exonérés des droits de mutation.

3.

3.1 Le Tribunal administratif a jugé que les conditions d'exonération prévues par l'art. 9 al. 1 lettre i LDMG, notamment l'absence de changement quant aux personnes et aux parts, devaient être examinées pour chaque immeuble séparément, du moment que les droits de mutation constituaient un impôt d'objet. Avant les partages partiels, les parts de propriété commune du recourant sur les immeubles 5010, 5011, 5019 et 5020 s'élevaient à 4/15. Après les partages partiels en cause, le recourant était devenu propriétaire unique de ces parcelles. L'exonération de l'art. 9 al. 1 lettre i LDMG était par conséquent exclue.

Invoquant les art. 8 et 9 Cst., le recourant soutient quant à lui que le Tribunal administratif ne pouvait pas distinguer le partage d'une propriété commune portant sur un immeuble du partage d'une même propriété portant sur plusieurs immeubles sans violer le droit à l'égalité et tomber dans l'arbitraire. Le partage, même partiel, d'une propriété commune sur un seul immeuble conduirait à détacher un nouvel article du fond initial. Sur l'article détaché le droit du propriétaire partagé de disposer économiquement de l'immeuble s'accroît puisqu'il en a la pleine propriété et que la pleine propriété d'une partie détachée de la parcelle a une valeur supérieure à celle de la part indivise. Le partage partiel d'une propriété collective sur un immeuble n'aboutirait pas à un résultat différent de celui portant sur plusieurs immeubles, le premier étant pourtant exonéré des droits de mutation.

3.2 La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque

ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 131 I 1 consid. 4.2 p. 6 s.). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss et les références citées).

3.3 Il n'est pas contraire à l'art. 8 Cst. de traiter différemment la propriété commune sur un seul immeuble et celle portant sur plusieurs immeubles. En effet, en droit civil, lorsqu'elle porte sur plusieurs biens, comme c'est le cas en l'espèce du patrimoine du Consortium, la propriété commune a pour objet chacun des biens qui en font partie, pris individuellement (cf. PAUL-HENRI STEINAUER, Les droits réels, tome I, 4e éd., Berne 2007, n° 1372). Par conséquent, on ne saurait reprocher au Tribunal administratif d'être tombé dans l'arbitraire parce qu'il n'a pas traité l'ensemble des parcelles détenues par les membres du Consortium comme s'il s'agissait d'un seul immeuble, mais séparément en fonction des articles concernés. Eu égard à la lettre de l'art. 3 al. 1 lettre a LDMG qui prévoit que la perception de droits de mutation frappe par principe "l'acquisition de la propriété juridique d'un immeuble", il n'est pas insoutenable d'examiner si un tel transfert a lieu, ou non, du point de vue de l'immeuble seulement et non d'un parc immobilier.

En l'espèce, le recourant a acquis auprès des propriétaires communs la propriété juridique de leur part représentant au total 11/15 sur les parcelles 5010, 5011, 5019 et 5020, qui sont devenues sa propriété exclusive. Par conséquent, il y a eu un changement - partiel en tout cas - de propriétaire pour chaque immeuble reçu en propriété exclusive, ce que le législateur cantonal entend précisément frapper de droits de mutation. Il importe peu sous cet angle que le recourant n'ait versé aucune soulte. En contrepartie, le recourant a vu sa part de propriété commune sur les autres immeubles du Consortium réduite en conséquence. Dès lors, il n'est pas insoutenable de considérer qu'il n'y a pas eu simplement partage d'un immeuble sans modification des personnes ni des parts, mais bien transfert de quatre immeubles. Pour le surplus, il n'appartient pas au Tribunal fédéral d'examiner les hypothétiques exemples formulés par la Direction des finances. Mal fondé, le grief de violation des art. 8 et 9 Cst. doit être rejeté.

#### 4.

4.1 Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif a confirmé la position de la Direction des finances selon laquelle l'exonération prévue par les art. 9 al.1 lettre m LDMG et 135 al. 5 LATeC ne pouvait être accordée aux transferts immobiliers effectués lors des partages partiels des 15 janvier 2004 et 7 avril 2005, parce que ces derniers étaient intervenus deux ans après le groupement volontaire de février 2002.

Le recourant soutient que l'application que fait le Tribunal administratif de l'art. 135 al. 5 LATeC est arbitraire, parce qu'elle serait contraire à son but. L'exonération prévue par cette disposition aurait en effet pour objectif d'éviter que les propriétaires de terrain renoncent, par crainte de payer des droits de mutation, à procéder à un groupement volontaire de parcelles pourtant nécessaire à l'utilisation rationnelle, mesurée et judicieuse du territoire. Le législateur aurait ainsi voulu instaurer la neutralité fiscale des projets de groupements de parcelles. En l'espèce, les partages partiels en cause seraient le prolongement nécessaire du groupement volontaire de parcelles de juin 2002, de sorte que les transferts immobiliers concernés par ces partages partiels devraient être exonérés.

4.2 Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 132 III 209 consid. 2.1 p. 211). A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs de l'arrêt attaqué soient insoutenables, encore faut-il que ce dernier soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 133 I 149 consid. 3.1 p. 153).

4.3 Le recourant ne conteste pas que les partages partiels des 15 janvier 2004 et 7 avril 2005 ne constituent pas un groupement volontaire de parcelles au sens de l'art. 135 al. 5 LATeC (cf. mémoire de recours, p. 9), à juste titre puisque, contrairement au regroupement volontaire - exonéré - de février 2002, ces partages n'ont pas fait l'objet de la procédure prévue par l'art. 135 al. 1 à 4 LATeC. En particulier, ils n'ont été soumis ni au préavis du Service des constructions et de l'aménagement (art. 135 al. 1 LATeC) ni à l'approbation de la Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions (art. 135 al. 2 LATeC) et aucun géomètre officiel n'est intervenu dans ces opérations

(art. 135 al. 3 et 4 LATeC). Au surplus, le Tribunal administratif a dûment constaté que le groupement volontaire de parcelles de février 2002 était achevé depuis deux ans lorsque les membres du Consortium ont procédé aux partages partiels de leurs propriétés communes. L'art. 135 al. 5 LATeC n'exonérant que les transferts immobiliers nécessités par le remaniement résultant d'un groupement volontaire de parcelles, le Tribunal administratif pouvait, dans ces circonstances, sans arbitraire ni méconnaître le but de cette disposition, constater que les partages partiels réglaient uniquement la position du recourant au sein du Consortium et ne constituaient pas un groupement volontaire de parcelles. Par conséquent, en jugeant que les transferts immobiliers effectués en exécution des partages partiels des 15 janvier 2004 et 7 avril 2005 ne pouvaient être exonérés, le Tribunal administratif n'est pas tombé dans l'arbitraire.

4.4 D'après le recourant, la Direction des finances aurait reconnu que si le partage avait eu lieu avant le remembrement, il aurait été exonéré des droits de mutation. S'appuyant sur cette reconnaissance, le recourant soutient que refuser l'exonération dans un cas comme le sien imposerait de manière choquante aux propriétaires communs qui acceptent de participer à un regroupement volontaire de parcelles de procéder au partage de leur propriété commune au plus tard au moment du regroupement s'ils veulent pouvoir bénéficier de l'exonération, même s'ils n'ont pas encore la possibilité ou l'intention de procéder à un tel partage.

Le recourant perd de vue que ce n'est pas en raison de la proximité temporelle d'un groupement volontaire de parcelles que la Direction des finances a reconnu qu'un partage partiel intervenu avant le remaniement de février 2002 aurait été exonéré, mais bien parce que ce partage aurait vraisemblablement porté sur un seul et unique immeuble, du moment qu'avant le remaniement, les articles 3275 et 3306 du Registre foncier de la commune de K. \_\_\_\_\_ étaient beaucoup plus grands. A supposer en outre que, lors de ce partage, antérieur au remaniement, les parts n'aient pas changé, les transferts auraient alors bénéficié de l'exonération prévue par l'art. 9 al. 1 lettre i LDMG. Cela dit, rien n'empêchait le recourant de prendre en considération les dispositions légales relatives aux droits de mutation, notamment les dispositions d'exonération, pour planifier les opérations immobilières qu'il entendait mener à bien. A défaut, il ne peut s'en prendre qu'à lui-même.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 65 et 66 LTF). Il n'a pas droit à des dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal administratif du canton de Fribourg.

Lausanne, le 13 mars 2008

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le Président: Le Greffier:

Merkli Dubey