

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 10 décembre 2004

Statuant sur le recours interjeté le 2 juillet 2004
(4F 04 86)

par

Office des poursuites de X., à Y.

contre

la décision sur réclamation rendue le 29 juin 2004 par le **Conservateur du Registre foncier du district de X.**, à Y. relative à l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole.

(Montant compensatoire pour diminution de l'aire agricole)

Considérant :

En fait:

- A. Le 11 décembre 2003, dans le cadre de procédures de poursuites en réalisation du gage et par voie de saisie, l'Office des poursuites de X. a notamment procédé à la vente aux enchères forcées des art. 101 et 102 du Registre foncier de la Commune de Z. Ces immeubles, à savoir des terrains à bâtir de 1'001 m² et de 1'002 m², appartenaient auparavant à A. Ils ont été adjugés à B. SA et à C. Sàrl pour le prix global de 95'000 francs.
- B. Le 19 mai 2004, le Conservateur du Registre foncier du district de X. a notifié à l'Office des poursuites de X. une facture de 3'800 francs relative à l'impôt compensatoire pour diminution de l'aire agricole ensuite de la vente des parcelles susmentionnées. Ce montant a été calculé au taux de 4% sur la base du prix de vente de 95'000 francs.
- C. Par réclamation du 27 mai 2004 adressée au Conservateur du Registre foncier du district de X., l'Office des poursuites de X. a contesté la facture du 19 mai 2004, concluant à ce qu'elle soit annulée et à ce qu'une nouvelle facture soit adressée aux acquéreurs des immeubles concernés. A l'appui de sa position, il a considéré qu'il n'est pas le sujet fiscal et que le fait de lui facturer cet impôt cause un préjudice au créancier hypothécaire qui touche un montant inférieur dans la répartition du produit de vente. Par ailleurs, il a relevé que la seule directive reçue pour la déduction d'un impôt sur le produit de la vente est applicable uniquement pour l'impôt sur le gain immobilier et qu'à teneur du chiffre 8 let. b des conditions de vente, les dettes garanties par hypothèque légale qui n'étaient pas encore exigibles lors de la vente sont à charge de l'adjudicataire, en espèces et sans imputation sur le prix de la vente.
- D. Le Conservateur du Registre foncier du district de X. a rejeté la réclamation par décision du 29 juin 2004. Après avoir rappelé les principes de la perception de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole, il a considéré ce qui suit :
- « *L'art. 5 LIAA dispose que l'aliénateur est le débiteur de l'impôt. En l'espèce et selon les dispositions de la LP, la saisie d'un immeuble entraîne une restriction du droit d'aliéner. Le débiteur est dessaisi de ces biens et il incombe à l'Office*

des poursuites de procéder à leur réalisation (art. 122 LP). Il se produit une substitution légale au profit de l'Office. C'est dès lors bien celui-ci qui aliène le bien saisi et devient le débiteur de l'impôt selon l'art. 5 précité.

Le chiffre 8 let. b des conditions de vente ne lie pas le percepteur de l'impôt, tenu par le prescrit de l'art. 5 LIAA. Cette disposition des conditions de vente permet tout au plus à l'Office des poursuites d'exiger le paiement de ce type de créance fiscale directement de l'adjudicataire. Le créancier hypothécaire ne subit en conséquence aucun préjudice, contrairement à ce que prétend le réclamant. »

- E. Par acte du 2 juillet 2004, l'Office des poursuites de X. a interjeté recours contre la décision précitée, concluant implicitement à l'annulation de la décision du 29 juin 2004 et explicitement à ce que la facture en question soit adressée au débiteur A., propriétaire du terrain lors de la vente. A l'appui de sa position, il maintient qu'il n'est pas le sujet de l'impôt en affirmant que l'annotation d'une restriction du droit d'aliéner ne prive pas le débiteur de son bien et n'enlève rien à sa qualité de propriétaire, seule la gérance de l'immeuble passant à l'office. Par ailleurs, son dossier était déjà clos au moment où il a reçu la facture du 24 mai 2004. L'Office des poursuites de X. relève également que c'est en raison de l'absence de réaction du Service cantonal des contributions et du Service financier de X. suite à la communication d'une copie de la publication officielle que l'impôt sur la diminution de l'aire agricole n'a pas été prévu dans les conditions de vente. L'inexistence de directive à cet égard, contrairement à ce qui prévaut en matière d'impôt sur le gain immobilier, est encore rappelée. Enfin, l'Office des poursuites de X. constate que, dans tous les cas, l'impôt dû est toujours garanti par une hypothèque légale privilégiée sur les articles vendus.
- F. Le 4 août 2004, le Conservateur du Registre foncier de X. a déposé ses observations sur recours et produit le dossier de la cause. Il maintient sa décision du 29 juin 2004. Il insiste en particulier sur le fait qu'il n'appartient pas à l'office des poursuites de pourvoir uniquement à la gérance et à la culture de l'immeuble, mais qu'il lui incombe également de « préparer » les enchères, de dresser l'état des charges et de procéder à sa communication, d'établir les conditions de vente, d'organiser les enchères, d'opérer le recouvrement du prix de vente, de requérir l'inscription du transfert au registre foncier, de distribuer les deniers selon certains principes, etc. Cela atteste que le propriétaire est bel et bien dessaisi de son bien, la vente juridique ayant de surcroît été requise en l'espèce par un créancier. Le Conservateur précise également que, l'aliénation étant le fait générateur de l'imposition, c'est à ce moment-là que toutes les conditions pour le prélèvement de l'impôt doivent être réunies et que le montant de la créance fiscale peut être déterminé. S'agissant du Service financier cantonal, il n'est

pas autorité de taxation et n'avait dès lors ni le devoir, ni la compétence de réagir lors de la publication de la vente. Le Conservateur conclut en considérant que A. est certes le propriétaire inscrit des immeubles vendus, mais non l'aliénateur de ceux-ci.

- G. Invité à déposer des contre-observations, l'Office des poursuites de X. a indiqué par courrier du 16 août 2004 qu'il n'avait rien à ajouter au contenu de son recours.

En droit:

1. Interjeté en temps utile et dans les formes légales, le recours est recevable.
2. a) La disparition de l'art. 2 de la loi du 25 novembre 1952 d'application de la loi fédérale du 12 juin 1951 sur le maintien de la propriété foncière rurale (LALPR) suite à l'abrogation de la loi fédérale a conduit le Grand Conseil à promulguer la loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA, RSF 625.6.1, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1994). Le Tribunal administratif a déjà jugé que le remplacement du seul art. 2 LALPR par les 51 articles de la nouvelle loi n'a conduit principalement qu'à des adaptations formelles, la définition des actes donnant lieu à perception ainsi que le taux de l'impôt étant semblables, de sorte que la jurisprudence rendue sous l'ancien droit est en principe encore applicable (RFJ 1996, p. 415).
- b) Selon l'art. 1 LIAA, l'Etat prélève un impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole. L'impôt est prélevé en cas d'aliénation d'un terrain productif entraînant une diminution de l'aire agricole. Lorsque le terrain a été soustrait à l'aire agricole dans les deux ans avant son aliénation, l'impôt est prélevé lors de celle-ci dans la mesure où il n'a pas été prélevé auparavant (art. 3 al. 1 et 2 LIAA). Est considéré comme aliénation tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou une part de copropriété d'un terrain. En outre, tout acte juridique qui a pour effet de modifier ou liquider une propriété commune est assimilé à un acte d'aliénation (art. 4 al. 1 et 2 LIAA). En vertu de l'art. 5 LIAA, l'aliénateur est le débiteur de l'impôt et la loi ne prévoit pas de cas d'exonération (BGC 1993, p. 1556). 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).

- c) Dès lors que l'ancienne jurisprudence rendue sur l'empire de l'art. 2 LALPR est encore valable, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de l'ancienne commission de recours, ce n'est pas la diminution effective de l'aire agricole comme telle qui constitue le fait générateur de l'imposition. Pour justifier le prélèvement de l'impôt compensatoire, la diminution de l'aire agricole doit en effet, selon le texte de la loi, être la conséquence ou la suite d'un acte juridique d'aliénation ou d'un acte juridique assimilé. Dans les faits, l'acte d'aliénation et la diminution effective de l'aire agricole ne sont le plus souvent pas simultanés. C'est pourquoi, selon la jurisprudence constante de la Commission cantonale de recours reprise par le Tribunal administratif, pour justifier la perception d'un impôt compensatoire, il suffit qu'il soit établi au moment de l'aliénation que celle-ci entraînera dans un avenir prévisible la soustraction du terrain à l'aire agricole. Mais il n'est pas toujours possible de dire avec certitude, au moment de l'aliénation, si celle-ci entraînerait la diminution effective de l'aire agricole. C'est la raison pour laquelle, toujours selon la jurisprudence constante, on peut admettre que les conditions de la perception sont données lorsqu'au moment de l'aliénation un tissu d'indices sérieux permet d'affirmer qu'un changement d'affectation est imminent ou se produira très vraisemblablement dans un avenir prévisible. Constituent des indices en faveur d'un tel pronostic l'affectation du terrain selon le plan de zone communal, le prix de vente élevé, la qualité de l'acquéreur (promoteur, architecte, maître d'état, notamment), les intentions manifestées par celui-ci, la résiliation d'un contrat d'affermage, etc. (Extraits CCR 1976-1977, nos 238 et 239; ACCR FR 1978-1986, VI. A n° 1; ACCR FR 1987, VI. A n° 1 et 2).
3. a) L'office recourant ne conteste pas que les conditions légales du prélèvement de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole sont remplies en l'espèce. Il ne remet pas non plus en cause le montant de la facture qui lui a été adressée. Par contre, il considère que la qualité d'aliénateur de l'immeuble au sens de l'art. 5 LIAA ne peut pas lui être reconnue, de telle sorte qu'il n'est pas le débiteur de cet impôt.

Il a été vu ci-dessus que l'art. 4 LIAA définit précisément la notion d'acte d'aliénation et d'acte juridiquement assimilable. Il est ainsi incontestable qu'une adjudication d'immeubles dans le cadre de procédures de poursuites en réalisation du gage et par voie de saisie, telle qu'en l'espèce, constitue un acte donnant lieu à imposition au sens de l'art. 3 LIAA. Par contre, le terme d'aliénateur utilisé par l'art. 5 LIAA pour désigner le débiteur de l'impôt n'est pas défini par la loi. Cette notion doit être interprétée pour déterminer si, en

cas de vente d'un immeuble lors d'enchères forcées, l'aliénateur est l'ancien propriétaire, comme le soutient l'office recourant, ou au contraire l'office des poursuites chargé de la réalisation, comme l'affirme l'autorité intimée.

D'après les principes généraux d'interprétation, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique; ATF 128 II 56 consid. 4a; ATF 125 II 177 consid. 3).

- b) Dans le langage courant, l'aliénateur est la personne qui transmet un bien par aliénation (Le Petit Robert 1, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, Paris, 1991). Dans ce sens, en tenant compte du contenu de l'art. 4 LIAA, l'aliénateur au sens de l'art. 5 LIAA peut être défini littéralement comme la personne qui transmet un bien par un acte qui confère à un acquéreur la propriété ou une part de copropriété d'un terrain, qui accomplit un acte juridique ayant pour effet de modifier ou liquider une propriété commune, qui constitue en faveur d'un tiers un droit de superficie ou un droit d'exploitation d'un terrain ou enfin qui cède de tels droits constitués en faveur du propriétaire.
- c) Une interprétation historique permet de préciser la notion d'aliénateur au sens de l'art. 5 LIAA. Il ressort du message du 17 août 1993 accompagnant le projet de loi sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole que la règle prévue par l'art. 5 al. 1 LIAA, selon laquelle le débiteur de l'impôt est l'aliénateur, a été reprise de l'ancien art. 2 al. 3 LALPR (BGC 1993 p. 1556). Cette dernière disposition ne figurait pas dans la version du 25 novembre 1952 de l'art. 2 LALPR qui ne prévoyait que le principe du prélèvement d'un impôt compensatoire, laissant au Conseil d'Etat le soin de préciser les détails de cette perception. C'est ainsi que, historiquement, le débiteur de l'impôt a été l'acquéreur, puis le vendeur et l'acquéreur par moitié, puis l'aliénateur et l'acquéreur par moitié, puis enfin l'acquéreur, sauf convention contraire passée entre l'acheteur et l'aliénateur (art. 1 des Règlements d'exécution des art. 1 et 2 LALPR des 11 décembre 1954 [BL 1954 p. 197], 6 avril 1962 [BL 1962 p. 40], 19 décembre 1967 [BL 1967 p. 163] et 31 octobre 1969 [BL 1969 p. 93]). Puis, suite à un arrêt du 19 juin 1971 par lequel le Tribunal fédéral a considéré que le débiteur de l'impôt, son

montant maximum et, le cas échéant, le principe et la modalité de la progression devaient figurer dans la loi elle-même, le Grand Conseil a adopté une nouvelle version de l'art. 2 LALPR le 18 novembre 1971 (BL 1971 p. 235). C'est dans ces circonstances que l'art. 2 al. 3 LALPR, à teneur duquel le montant compensatoire est dû par l'aliénateur, a été introduit dans la loi. Le message du 19 octobre 1971 concernant cette révision de la loi explique dans les termes suivants la raison pour laquelle cette solution a été retenue, alors qu'elle diffère des quatre régimes prévus successivement par le Règlement d'exécution (BGC 1971 p. 932) :

« Désignation du contribuable. Attendu que la taxe compensatoire est un impôt et que c'est l'aliénateur qui bénéficie du bon prix d'un terrain soustrait à l'agriculture, il est logique que ce soit lui-même qui soit astreint à acquitter la taxe compensatoire. Il peut d'ailleurs toujours tenir compte de son obligation lors de la fixation du prix du terrain. »

Le contenu de ce message établit clairement que la volonté du législateur était de viser par la notion d'aliénateur le propriétaire de l'immeuble avant l'aliénation. En effet, quel que soit le type d'aliénation ou d'acte juridique assimilable, c'est l'ancien propriétaire qui bénéficie en premier lieu du bon prix du terrain soustrait à l'agriculture. Cette conclusion est en outre confirmée par les débats parlementaires nourris qui ont précédé l'adoption de l'art. 2 al. 3 LALPR et en particulier par le rapport très circonstancié présenté aux députés suite à un renvoi du projet de loi à la Commission pour réexamen (BGC 1971 p. 981 ss et 1410 ss). Entre autres, à la question d'un député qui s'inquiétait de la situation où le vendeur ne pourrait pas payer la taxe, le rapporteur de la Commission a ainsi répondu que le vendeur pourrait payer la taxe, étant donné qu'il serait en possession du produit de la vente, l'office des poursuites aidant, le cas échéant (BGC 1971 p. 983). Dans le même sens, il ressort des propos du rapporteur du gouvernement que même le propriétaire frappé par une mesure d'exonération est un aliénateur au sens de la loi (BGC 1971 p. 1416).

- d) L'interprétation qui précède, déduite de la genèse de la loi, est confirmée par une appréhension de l'art. 5 LIAA dans son contexte. Ainsi, lorsque l'art. 8 al. 2 LIAA mentionne l'aliénateur qui a déjà payé des frais d'équipement de détail ou de construction en lui permettant de déduire ces frais respectivement du prix du terrain et de sa valeur vénale, seul le propriétaire du terrain avant l'aliénation entre raisonnablement en ligne de compte. Dans la même approche systématique, la Cour fiscale a eu l'occasion d'affirmer en matière d'impôt sur les gains immobiliers que l'aliénateur, désigné comme contribuable par la loi, est le propriétaire de l'immeuble avant l'aliénation. A cette occasion, se référant à la doctrine (G. RUMO, Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg, Fribourg 1993, p. 289), elle a

même précisé que le fait que l'aliénation n'intervienne pas librement et que le débiteur ne puisse pas disposer librement de son immeuble constitue certes une circonstance qui distingue le débiteur des autres aliénateurs, mais ne change en rien son assujettissement subjectif (ATA non publié du 22 novembre 2002 dans la cause B., consid. 2a).

- e) Par ailleurs, le fait que l'aliénateur soit défini comme le propriétaire de l'immeuble avant l'aliénation paraît conforme au but et à l'esprit de la loi, dans la mesure où, comme le relève le message déjà cité ci-dessus, c'est le propriétaire qui aliène le terrain soustrait à l'agriculture qui bénéficie du bon prix de celui-ci.
 - f) Enfin, la conclusion selon laquelle la notion d'aliénateur au sens de l'art. 5 LIAA vise le propriétaire de l'immeuble avant l'aliénation correspond à la solution déjà retenue par la Cour fiscale dans un arrêt du 19 mars 2004 (ATA non publié dans la cause L. C. et consorts, consid. 3b).
4. a) Indépendamment de ce qui précède, le Conservateur du Registre foncier affirme que les procédures de poursuite intentées contre le propriétaire des immeubles ont eu pour conséquence que ce dernier a été dessaisi de ses biens. Selon lui, il s'est produit une substitution légale au profit de l'office des poursuites.
- b) Certes, la saisie d'un immeuble entraîne non seulement une restriction du droit d'aliéner, mais également le transfert à l'office des poursuites du droit de gérer et d'exploiter l'immeuble (art. 102 al. 1 et 3 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite, LP, RS 281.1). Dès l'exécution de la saisie, l'office des poursuites a le devoir d'administrer l'objet de la propriété foncière mis sous main de justice (cf. P.-R. GILLIÉRON, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, Articles 89 à 158, Lausanne, 2000, ad art. 102 p. 247 n. 28). Dans le même ordre d'idée, il est évident que la réalisation d'un immeuble par l'office des poursuites dans le cadre d'une poursuite par voie de saisie ou en réalisation du gage échappe à la volonté du propriétaire de cet immeuble (art. 133 ss LP).

Ces considérations n'enlèvent toutefois rien au fait que la propriété d'un immeuble qui a été saisi ou qui fait l'objet d'une poursuite en réalisation du gage ne passe jamais à l'office des poursuites. Elle reste au contraire acquise au propriétaire jusqu'à la réalisation de l'immeuble et passe ensuite directement à l'adjudicataire. Il n'y a donc jamais de substitution légale au profit de l'office des poursuites. A l'image de ce qui prévaut en matière

d'impôt sur les gains immobiliers (ci-dessus consid. 3d), le fait que l'aliénation n'intervienne pas librement ne change rien à l'assujettissement subjectif du propriétaire concerné.

- c) En l'espèce, les procédures de poursuite intentées contre le propriétaire des immeubles en cause ne sauraient en conséquence remettre en cause sa qualité d'aliénateur au sens de l'art. 5 LIAA. Il y a ainsi lieu de constater que le débiteur de l'impôt est bien A., propriétaire des immeubles avant leur réalisation forcée, et non l'Office des poursuites de X. qui a procédé à cette opération.

Sur ce point, le recours sera dès lors admis et la décision attaquée sera annulée.

5. a) Dans son recours, l'Office des poursuites du district de X. conclut encore à ce qu'une nouvelle facture soit adressée à A.

Dans la mesure où le recours ne peut porter que sur l'objet de la décision sur réclamation du 29 juin 2004, cette conclusion doit être déclarée irrecevable.

- b) Pour le reste, il n'appartient pas à la Cour fiscale du Tribunal administratif, mais aux autorités chargées d'appliquer la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, de trancher si l'impôt dû en l'espèce par A. peut ou doit être payé par préférence sur le produit de la réalisation des immeubles.