

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 2 novembre 2007

Statuant sur les recours interjetés les 2 et 6 octobre 2006
(4F 06 178 et 182)

par

X., représenté par Grégoire Piller, avocat, Av. du Midi 37, case postale 238,
1709 Fribourg,

contre

les décisions sur réclamation prononcées les 29 août et 5 septembre 2006 par la
Direction des finances du canton de Fribourg, Rue Joseph-Piller 13,
1700 Fribourg, relatives aux droits de mutation perçus par les bordereaux du
14 juillet 2004 et du 10 juin 2005,

**(droits de mutation; partage partiel d'une propriété commune par voie
d'échange; base de calcul en cas de construction en cours par l'acquéreur)**

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. X. est membre, avec Z. et consorts, de la société simple C. (ci-après: le consortium), lequel était propriétaire (propriété commune) des articles 2 (57'164 m²) et 3 (55'178 m²) du registre foncier de la Commune.

Les propriétaires des immeubles de tout le secteur, dont notamment le consortium, B. et la Commune, ont procédé à un remaniement parcellaire sous la forme d'un groupement volontaire de parcelles selon la procédure prévue par l'art. 135 de la loi du 9 mai 1983 sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATeC; RSF 710.1) et inscrit au registre foncier en juin 2002 sur la base d'un verbal établi le 4 février 2002. Selon le tableau de "récapitulation ancien état - nouvel état" produit au dossier, la division des articles 2 et 3 (au total 112'342 m²) du registre foncier de la Commune, propriété de Z. et consorts, a abouti à la constitution de 34 nouveaux articles (au total 113'661 m²).

Par contrat d'apports en société simple du 7 octobre 2002, la part interne de X. a été fixée à 4/15.

En septembre 2003, X. a commencé à réaliser sur l'article 20 deux constructions dont la valeur s'élevait à 886'000 francs au 15 janvier 2004, date à laquelle le consortium a procédé, par acte authentique, à un "partage partiel de propriété commune". Les propriétaires communs ont attribué en pleine propriété à X. les articles 19 (5'490 m²) et 20 (4'121 m²) du registre foncier. En contrepartie, les parts de propriété commune de celui-ci ont été réduites de 7/150^{èmes} (sur 40/150^{èmes} au préalable), cette réduction correspondant "à la valeur des deux immeubles attribués".

Par acte du 15 janvier 2004 également, et avenant du 7 avril 2005, les propriétaires communs ont décidé de procéder à un autre partage partiel en attribuant en pleine propriété, toujours à X., les articles 10 (2'360 m²) et 11 (2'360 m²) du registre foncier. En contrepartie, les parts de propriété commune de celui-ci ont été réduites de 4/150^{èmes} (sur 40/150^{èmes} au préalable), cette réduction correspondant "à la valeur des deux immeubles attribués".

Les deux actes signalent que X. était devenu titulaire de 2 parts de 2/15 en juin 1993 suite à l'échec de la transaction envisagée à l'époque avec la Commune .

Par bordereaux de taxation des 14 juillet 2004 et 10 juin 2005, le Conservateur du Registre foncier a facturé à X. deux montants respectivement de 167'772 francs et 75'330 francs au titre de droits de mutation, de centimes additionnels communaux pour la Commune et d'émoluments proportionnels. Les taxations se présentent de la manière suivante:

PIECE JUSTIFICATIVE: 922/04			
<i>Partage partiel de propriété commune du 15.01.2004 des art. 19 et 20, avec Mme B., MM: Z. et consorts</i>			
<i>Calcul sur fr. 650.00/m² de surface brute de plancher (idem art. 12, PJ /2003)</i>			
<i>Art. 19 = 5000 m² SBP</i>			
<i>Art. 20 = 5000 m² SBP</i>			
<i>fr. 650.00 x 10'000 m² = <u>fr. 6'500'000.00</u></i>			
<i>+ valeur des constructions en cours (selon attestation S.) = <u>fr. 886'000.00</u></i>			
<i>Total : <u>fr. 7'386'000.00</u></i>			
<i>Part acquise par M. X. (11/15) = fr. 7'386'000.00 x 11/15 = <u>fr. 5'416'400.00</u></i>			
Droits de mutation	5'416'400.00	1.50%	81'246.00
Cts additionnels Commune	81'246.00	100.00%	81'246.00
Emoluments proportionnels	5'416'400.00		5'000.00
	200'000.00	0.15%	300.00
	4'700'000.00	0.10%	4'700.00
	517'000.00	Non soumis	
Emoluments fixes			280.00
TOTAL CHF			<u>167'772.00</u>

PIECE JUSTIFICATIVE: 2012/05			
<i>Partage partiel de propriété commune du 15.01.2004 des art. 10 et 11, avec Mme B., MM: Z. et consorts</i>			
<i>Calcul sur valeur du bien-fonds fr. 1'650'000.00 (pour l'art. 11 selon contrat de vente du 28.06.2004, PJ /05) x 2 = fr. 3'300'000.00</i>			
<i>Part reprise par M. X. 11/15, fr. 3'300'000.00 x 11/15 = <u>fr. 2'420'000.00</u></i>			
Droits de mutation	2'420'000.00	1.50%	36'300.00
Cts additionnels Commune	36'300.00	100.00%	36'300.00
Emoluments proportionnels	2'420'000.00		2'520.00
	200'000.00	0.15%	300.00
	2'220'000.00	0.10%	2'220.00
Emoluments fixes			210.00
TOTAL CHF			<u>75'330.00</u>

B. Dans deux réclamations des 16 août 2004 et 14 juillet 2005, X. a contesté, par l'intermédiaire de son mandataire, le principe de la perception des droits de mutation taxés. Il a également contesté, à titre subsidiaire, l'assiette des droits prélevés lors de l'acquisition des articles 19 et 20 du registre foncier de la Commune. N'ont été contestés ni la valeur de 650 francs le m² SBP, ni l'accroissement de 11/15 sur les parcelles attribuées à X. Celui-ci a fait valoir que l'art. 135 al. 5 LATeC exonère les transferts immobiliers nécessités par un groupement volontaire de parcelles et que l'art. 9 let. i de la loi du 1er mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1), en relation directe avec la directive n° 1 de la Direction des finances du 19 août 1997 (ci-après: la directive n° 1), exonère également le partage partiel d'une propriété collective, et qu'il serait contraire à l'esprit de la LATeC et de la LDMG de percevoir des droits de mutation pour l'acte de partage partiel en cause, au seul motif que désormais, les parcelles initiales forment plusieurs articles distincts. Il a exposé que la source de la division serait la réalisation du groupement et la nécessité de créer des parcelles en fonction des routes, de l'utilisation des différentes surfaces et du nombre de propriétaires. X. a conclu à titre subsidiaire à ce que le montant des droits de mutation soit réduit à 71'500 francs, la valeur des constructions de 886'000 francs érigées jusqu'au 15 janvier 2004 par lui-même en tant que futur acquéreur devant être déduite de l'assiette des droits de mutation.

Par deux décisions des 29 août et 5 septembre 2006, la Direction des finances a rejeté les réclamations précitées. Elle a retenu que tous les transferts de propriété aux différents propriétaires nécessités par le remaniement parcellaire ont été exonérés des droits de mutation en application de l'art. 135 al. 5 LATeC, que le consortium existait déjà depuis une dizaine d'années au moment de ce remaniement et que celui-ci n'a donc pas été formé dans le but de procéder au groupement volontaire de parcelles avec d'autres propriétaires dont la Commune et B. comme l'a soutenu le réclamant. Elle en a conclu que d'autres intérêts ont présidé à la formation du consortium, laquelle n'était ainsi nullement dictée par les impératifs du groupement volontaire de parcelles concrétisé le 4 février 2002. Elle a considéré qu'il en allait de même pour l'acte de partage partiel du 15 janvier 2004 attribuant au réclamant la pleine propriété des immeubles 10, 11, 19 et 20 du registre foncier. Elle a rappelé, en substance, que l'acquisition d'une part de propriété collective sur un immeuble, que ce soit une part de copropriété ou une part de propriété commune, est un transfert immobilier soumis aux droits de mutation. Elle a précisé que, lorsque sur ce même immeuble, la forme de propriété collective est transformée en une autre forme de propriété collective, et que ni les propriétaires collectifs ni leur part sur l'immeuble ne changent, l'opération est exonérée des droits de mutation, car à ces deux conditions, il ne s'opère aucune modification de la part de

propriété sur l'immeuble, les mêmes personnes étant propriétaires des mêmes parts sur l'immeuble. Elle a également retenu, dans le cas d'espèce, que sur les immeubles 10, 11, 19 et 20, les parts et les personnes propriétaires ont changé et que sur les autres immeubles du consortium, les parts ont changé de sorte que l'opération constituait un échange de parts de propriété commune sur plusieurs immeubles soumis aux droits de mutation.

Dans sa décision sur réclamation du 29 août 2006, elle s'est en outre prononcée sur la conclusion subsidiaire tendant à exclure de l'assiette des droits de mutation perçus pour l'acquisition de l'article 20 les 886'000 francs correspondant à la valeur des constructions érigées par X. sur l'immeuble 19 avant l'acte de partage partiel du 15 janvier 2004. La Direction des finances a exposé que, s'agissant de la base de calcul déterminante au regard des art. 12 et 14 al. 1 LDMG, le législateur a appliqué le principe de l'accession au moment de la conclusion de l'acte obligeant au transfert, plutôt qu'au transfert lui-même par le dépôt de l'acte pour inscription au registre foncier de sorte qu'il importait peu de savoir qui du vendeur ou de l'acquéreur a financé les travaux avant ou après la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert de l'immeuble et de ses parties intégrantes. La Direction des finances a donc retenu qu'à la date du contrat d'échange que constitue à son avis le partage partiel de propriété commune du 15 janvier 2004, date déterminante pour la fixation de la valeur des immeubles échangés et de leurs parties intégrantes, et même en l'absence de soulte à payer par l'un des copermutants, les parts de propriété échangées de même surface (10'000 m² calculés au prix de Fr. 650.00/m²) n'avaient pas la même valeur, l'un des objets échangés ayant une valeur plus élevée du fait qu'un bâtiment en cours de construction dont la valeur était de 886'000 francs le 15 janvier 2004, était érigé sur l'article 20 pour en faire partie intégrante.

- C. Par actes des 2 et 6 octobre 2006, X., toujours représenté par son mandataire, a interjeté recours contre les décisions précitées. Il conclut avec suite de frais et dépens, à ce que les bordereaux des droits de mutation du 14 juillet 2004 et du 10 juin 2005 soient annulés, l'acte de partage partiel de propriété commune du 15 janvier 2004 ne devant pas être assujéti à la perception de droits de mutation. A titre subsidiaire, il conclut à ce que le montant des droits de mutation cantonaux soit réduit à 71'500 francs.

Dans une première conclusion principale, X. invoque une violation de l'art. 135 al. 5 LATeC en lien avec l'art. 9 let. i LDMG et la directive n° 1 ainsi qu'une violation de l'interdiction de l'arbitraire. Il expose qu'il n'a jamais soutenu que le consortium avait été créé dans le but de procéder à un remaniement parcellaire. Il constate, sur la base de la LDMG, que si un partage partiel était intervenu avant le groupement volontaire par l'attribution d'une surface de 9'611 m² + 4'720 m² équivalente à celle cédée (5'490 m² de

l'article 19 et 4'121 m² de l'article 20 + 2'360 m² de l'article 10 et 2'360 m² de l'article 11), il aurait résulté d'un détachement des anciens articles 2 ou 3. Selon lui, ensuite du partage, sa part sur l'immeuble initial (2 et 3) sur lequel le détachement aurait eu lieu, s'en serait vu diminuée proportionnellement à la valeur de la parcelle de 9'611 m² + 4'720 m² et aucun droit de mutation n'aurait été prélevé. Il rappelle que le but de l'exonération prévue par la LATeC est d'éviter que les propriétaires de terrain ne renoncent à procéder à un groupement volontaire de parcelles nécessaire pour assurer l'utilisation rationnelle, mesurée et judicieuse du territoire comme l'exige cette loi. Si des droits de mutation devaient être prélevés, les propriétaires collectifs de biens refuseraient de s'associer à un projet de crainte de ne plus pouvoir procéder ensuite à un partage de leur immeuble sans être exposés au versement de droits de mutation alors qu'ils bénéficieraient de l'exonération en cas de partage partiel sans faire de remaniement. Le recourant en conclut que pour que le but visé par l'art. 135 al. 5 LATeC puisse être respecté, la perception ou non des droits de mutation doit être analysée, pour les opérations de partage d'une propriété collective effectuées après un remaniement parcellaire, en fonction de la solution qui aurait été retenue avant le remaniement. Il estime que toute autre solution contredit l'esprit de la LATeC qui s'en trouverait violée et aboutit à un résultat insoutenable et donc arbitraire.

X. reproche encore à l'autorité intimée de ne pas avoir tenu compte, dans le considérant 2 de ses décisions, des particularités du cas d'espèce, et ajoute que la décision de dite autorité devrait être annulée également pour violation de l'interdiction de l'arbitraire en lien avec l'art. 9 let. i LDMG ainsi que pour violation du droit à l'égalité de traitement. Il rappelle que l'art. 9 let. i LDMG tient compte de la neutralité économique et que les conditions d'exonération posées par cette disposition révèlent que seul un accroissement de propriété (valeur) est soumis à prélèvement. Or, le partage partiel du 15 janvier 2004 aurait eu pour effet de lui attribuer en pleine propriété les articles 10, 11, 19 et 20 et de réduire sa part au consortium de respectivement 4/150èmes et 7/150èmes correspondant à la valeur des immeubles attribués, de sorte que l'opération serait totalement neutre économiquement et n'aurait engendré aucun accroissement de valeur pour les membres du consortium ni d'ailleurs, pour un tiers. Cela suffirait à démontrer que l'acte de partage partiel de propriété commune du 15 janvier 2004 ne peut pas être assujéti à la perception de droits de mutation. Après analyse de la directive n° 1, il considère comme étant insoutenable le fait de traiter différemment le partage partiel d'une propriété collective sur un immeuble de celui portant sur plusieurs immeubles. Il y aurait également violation du droit à l'égalité de traitement dans la mesure où l'autorité intimée traiterait de manière différente des situations semblables.

Dans une conclusion subsidiaire, X. estime arbitraire l'interprétation de l'art. 14 LDMG, selon laquelle la base de calcul des droits comprend la valeur des travaux effectués au jour de la conclusion de l'acte sans qu'il ne soit tenu compte du point de savoir qui de l'aliénateur ou de l'acquéreur a réalisé les travaux avant l'acte en question. Il se prévaut d'un arrêt du Tribunal fédéral (ATF 53 I 187 traduit *in* JT 1928 I 48) et souligne que, selon la Haute Cour, le droit de mutation dont on voudrait ainsi frapper la plus-value créée par l'acquéreur avec l'assentiment du propriétaire du fonds serait incompatible avec la nature de cet impôt qui est celle d'une taxe sur les transactions commerciales, ne pouvant atteindre que les actes de disposition contractuels librement consentis par le propriétaire. X. rappelle que tous les membres du consortium l'ont autorisé, avant le début septembre 2003, à commencer les travaux de construction sur l'article 20; les bâtiments construits avant la signature de l'acte sur l'article 20 par ses soins en tant qu'unique maître de l'ouvrage ne constitueraient donc pas l'objet du contrat conclu le 15 janvier 2004.

Dans ses observations du 11 décembre 2006, la Direction des finances a conclu au rejet du recours. Elle fait valoir en substance que les transferts immobiliers opérés dans le cadre de la procédure du groupement volontaire de parcelles ont été exonérés en application des art. 9 let. m LDMG et 135 al. 5 LATeC. Elle maintient que l'acte de partage partiel de propriété commune du 15 janvier 2004 modifie les rapports de propriété uniquement sur les immeubles du consortium et n'a aucun lien avec la procédure de l'art. 135 LATeC. Elle observe notamment que ces transferts de parts de propriété commune sont assujettis aux droits de mutation à moins que les conditions d'exonération de l'art. 9 let. i LDMG ne soient remplies. S'agissant de la directive n° 1, elle expose que lorsqu'un propriétaire commun vend sa part de $\frac{1}{4}$ de l'immeuble commun à un autre propriétaire commun ou à un tiers, il n'y a accroissement d'une part de propriété commune soumise à prélèvement des droits de mutation que et uniquement sur l'immeuble objet de la propriété commune et donc un changement de valeurs des parts de propriété commune sur l'immeuble et un changement des personnes propriétaires communes de cet immeuble. La Direction des finances relève que lorsque le partage d'une propriété commune porte sur plusieurs immeubles, il ne peut pas entrer dans le champ d'application de l'art. 9 let. i LDMG et de la directive n° 1 puisque ce partage ne peut s'effectuer que par cession réciproque de parts de propriété collective avec la conséquence que sur chacun des immeubles partagés, les personnes et les parts changent. Elle reconnaît que si le partage partiel avait eu lieu avant le remaniement, il aurait pu être exonéré mais souligne que l'exemple de partage partiel évoqué par le recourant n'aurait porté que sur l'article 2 ou 3, soit un seul immeuble, et n'aurait pas été effectué par cession réciproque de parts. Selon elle, le raisonnement du recourant démontrerait ainsi que si le partage partiel porte

sur un seul immeuble, il peut être exonéré aux conditions de l'art. 9 let. i LDMG. Elle rappelle que l'exonération étant une exception au principe de l'imposition, il ne serait pas admissible de déroger aux conditions de la norme d'exonération de l'art. 9 let. i LDMG et d'élargir son champ d'application sous prétexte que dans l'esprit de la LATeC, le groupement volontaire au sens de l'art. 135 LATeC réglerait aussi les rapports internes des propriétaires communs de certains immeubles parmi d'autres du remaniement parcellaire. La Direction des finances rappelle enfin que les art. 12 al. 1 et 14 al. 1 LDMG prévoient expressément que la base de calcul porte également sur les parties intégrantes, respectivement sur la valeur des travaux effectués sur l'immeuble transféré (autorisation de commencer les travaux donnée par le vendeur ou contrat d'entreprise), que ce faisant, le législateur de 1996 s'en est tenu au principe de l'accession, et qu'il a également abandonné le système fondé sur la réalité économique retenu dans l'ancienne législation de 1934 selon lequel la valeur des constructions futures en cas de contrat d'entreprise lié à l'acquisition d'une propriété par étages était prise en considération dans la base de calcul.

X. a fait part de ses contre-observations le 19 mars 2007. Il expose en bref que l'autorité intimée reconnaît elle-même que si l'attribution d'une parcelle de 9'611 m² ou de 4'720 m² était intervenue avant le groupement volontaire, aucun droit de mutation n'aurait été perçu et qu'il doit donc en aller de même de l'attribution de surfaces comparables effectuée après le groupement volontaire, faute de quoi le but de l'art. 135 al. 5 LATeC ne serait pas pleinement rempli. Il rappelle que la directive n° 1 doit s'appliquer de la même manière, que le partage porte sur un ou plusieurs immeubles, lorsque le résultat est totalement neutre d'un point de vue économique. X. observe encore que dans sa directive n° 1, l'autorité intimée relève que celle-ci ne modifie pas les conditions posées par l'art. 9 let. i LDMG, mais inclut en plus, dans la norme d'exonération, les cas de partage total ou partiel d'une propriété collective, et qu'en l'occurrence, il ne s'agit de rien d'autre que d'un partage partiel d'une propriété collective. Il maintient que dans la mesure où la directive précitée exonère des droits de mutation le partage portant sur un immeuble, il doit en aller de même de celui portant sur plusieurs immeubles lorsqu'il y a comme en l'espèce, aucun accroissement de valeur d'un point de vue économique pour qui que ce soit. Et de relever que ce cas est à distinguer des cas de partage où il a acquis un immeuble qui était en propriété commune (comportant d'autres immeubles) sans modification (diminution) de sa part au sein de cette dernière et où il y a alors effectivement accroissement de valeur d'un point de vue économique et où il n'a jamais contesté la perception des droits de mutation. Il réitère enfin qu'il serait choquant que les travaux effectués à ses frais avant la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert soient compris dans la base de calcul des droits de mutation. Selon lui, ce n'est pas parce que le législateur

fribourgeois de 1996 a voulu s'en tenir au principe de l'accession, qu'une imposition fondée sur ce principe ne saurait être taxée d'arbitraire dans certains cas. Il ajoute que cela ne vide pas de son sens l'art. 14 al.1 LDMG en relation avec l'art. 12 al. 1 LDMG puisqu'il garde toute sa portée lorsque les travaux sont entrepris aux frais de l'aliénateur. Il souligne à cet égard que le transfert du 15 janvier 2004 d'une part, n'est pas lié à un contrat d'entreprise et d'autre part, ne se rapporte pas à un bâtiment en cours de construction mais uniquement au bien-fonds.

Le 10 mai 2007, la Direction des finances a fait part de ses ultimes remarques en maintenant ses conclusions. X. a déposé à son tour son ultime détermination le 16 août 2007. Leurs arguments seront repris dans la partie en droit pour autant que nécessaire.

En droit:

1. a) Selon l'art. 37 LDMG, le Tribunal administratif connaît des recours dirigés contre les décisions sur réclamation.
 - b) Les recours des 2 et 6 octobre 2006 contre les décisions sur réclamations des 29 août et 5 septembre 2006 ont été interjetés dans le délai légal et les formes prescrites (art. 79 à 81 CPJA). Partant, ils sont recevables.
 - c) L'autorité intimée a requis, dans ses observations sur recours, la récusation du juge assesseur Albert Nussbaumer dans la mesure où il a déposé une réclamation ayant également trait à un partage d'une propriété en main commune. Il y est donnée suite sans autre par un changement de composition de la Cour de céans.
2. a) Aux termes de l'art. 1^{er} let. a LDMG, l'Etat prélève des droits de mutation sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles situés dans le canton. Les communes peuvent prélever des centimes additionnels aux droits de mutation relatifs aux immeubles situés sur leur territoire (art. 2 al. 1^{er} LDMG). Ces droits et centimes additionnels sont dus par l'acquéreur (art. 11 al. 1 let. a LDMG). Les droits de mutation sont prélevés au taux de 1,5%; le taux des centimes additionnels ne peut excéder 100% des droits des mutations (art. 21 et 22 al. 1 LDMG).

Par "transferts immobiliers", il faut entendre notamment toute acquisition de la propriété juridique d'un immeuble (art. 3 al. 1 let. a LDMG). L'art. 6 LDMG précise que sont considérés comme des immeubles au sens de cette loi les immeubles définis par l'art. 655 du Code civil suisse (CC; RS 210), soit les bien-fonds, les droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, les mines et les parts de copropriété d'un immeuble. L'art. 4 LDMG énumère les cas particuliers d'acquisition de certains droits qui sont assimilés à un transfert immobilier en raison de la réalité économique.

L'impôt sur les droits de mutation est un impôt indirect frappant les transactions juridiques comme telles, c'est-à-dire le transfert de propriété immobilière, soit le transfert d'une personne à une autre d'un droit de propriété constitué sur des immeubles, et non l'effet économique qui en résulte. Il s'agit d'un impôt général sur les transactions juridiques. Dans le canton, seuls sont imposés les transferts immobiliers juridiques, ainsi que certaines mutations économiques, prévues par la loi de manière exhaustive, entre vifs et à titre onéreux. L'on parle d'un "transfert économique" lorsque le droit de disposer économiquement d'un immeuble change de main sans qu'une inscription au Registre foncier ne soit nécessaire, c'est-à-dire sans que l'acquéreur, du point de vue du droit civil, ne soit investi de la propriété (O. THOMAS, Les droits de mutation, Etudes des législations cantonales, thèse Zurich 1991 p. 29 s. et 48).

- b) Selon l'art. 12 al. 1 LDMG, les droits sont calculés sur la base de la valeur de l'immeuble et de ses parties intégrantes au jour de la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert. Si le transfert se rapporte à un bâtiment en cours de construction, la base de calcul est déterminée par la valeur du bien-fonds et des travaux effectués au jour de la conclusion de l'acte donnant droit au transfert (art. 14 al. 1 LDMG). En cas d'échange, la loi précise que la base de calcul est donnée par la valeur d'un seul des objets échangés si ces derniers ont une valeur égale, et si les objets n'ont pas une valeur égale, la base de calcul est donnée par la valeur la plus élevée (art. 18 LDMG).
3. a) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Selon la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. 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 dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou

encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 132 V 159 consid. 4.4.1 p. 163/164; 132 III 555 consid. 3.4.3.1 p. 561/562, arrêt 2P.297/2006 du 8 mars 2007 consid. 4.1).

Ces principes sont également suivis par la Cour de céans (voir notamment arrêt du 26 juin 1992, publié *in* RFJ 1992 p. 374).

- b) 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 2P.297/2006 et 2P.157/2006 du 8 mars 2007 consid. 4.1), lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Le principe d'égalité (art. 8 Cst.) et la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liés. Une décision arbitraire 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. 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 131 I 394, consid. 4.2 et références citées).
4. a) S'agissant des parts de propriété commune, l'art. 4 LDMG précise à sa let. a qu'est notamment assimilée à un transfert immobilier assujetti au prélèvement de droits de mutation, 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*. Selon le Message, la lettre a de cette disposition vise les cas où un accroissement de propriété immobilière, ou de droits dont l'acquisition constitue un transfert immobilier, peuvent avoir lieu sans véritable transfert du point de vue juridique (p. ex. acquisition d'une part supplémentaire lors d'un partage de société simple).

L'art. 9 let. i LDMG prévoit qu'est exonérée des droits de mutation le transfert immobilier opéré dans le cadre de la transformation d'une forme de propriété collective immobilière en une autre forme, sans que les personnes ni les parts changent. Comme l'indique le message accompagnant le projet de loi sur les droits de mutation et les droits de gage immobiliers (ci-après: le message, voir BGC 1996 vol. I p. 16 s.), la let. i tient compte de la neutralité économique. La directive n° 1 précise cette disposition comme il suit:

"En cas de modification d'une propriété collective, la LDMG ne vise à opérer un prélèvement qu'en cas d'accroissement de propriété (valeur), s'effectuant à titre onéreux pour un propriétaire collectif ou pour un tiers. Ce but ressort non seulement de l'article 9 let. i LDMG, mais également de l'article 4 let. a LDMG. Il doit dès lors être retenu que les termes « transformation d'une forme de propriété collective immobilière en une autre forme », utilisés par l'article 9 let. i LDMG (norme d'exonération), incluent non seulement les cas de transformation d'une forme de propriété collective en une autre forme de propriété collective, mais également les cas de partage, total ou partiel, d'une propriété collective. A titre d'exemple, il résulte de ce qui suit que le partage d'une copropriété, composée de deux parts d'une demie chacune et portant sur un bien-fonds sur lequel deux villas identiques sont construites (un seul immeuble), est exonéré en application de l'article 9 let. i LDMG, en relation avec les articles 12 et 17 LDMG, si chacun des deux copropriétaires reprend une villa et une parcelle de même valeur (mêmes personnes, même valeur de chacun des deux immeubles désormais possédés en pleine propriété, et logiquement absence de soulte pour compenser une inégalité de valeurs). En conclusion, s'agissant des droits de mutation en cas de modification d'une propriété collective, et sous réserve de son article 4 let. a ainsi que des précisions données par ses articles 12 et 17, la LDMG n'a pas introduit de nouveau cas de prélèvement par rapport à la LE (cf. en particulier art. 3 let. a Tarif LE, norme maintenant abrogée). Des normes prévoyant une exonération plus étendue que celle de l'article 9 let. i, car notamment applicables même en cas d'accroissement de valeur en propriété s'effectuant à titre onéreux, ont au demeurant été introduites (cf. p. ex. art. 9 let. h de manière spécifique et art. 9 let. b et f de manière générale)".

S'exprimant sur le sens à donner à dite directive, l'autorité intimée a expliqué que lorsque deux propriétaires communs pour une part d'une demie chacun sur un immeuble procèdent au partage total et que chacun devient propriétaire individuel d'une parcelle de même valeur, l'opération sera exonérée puisqu'à l'issue du partage, ce sont les mêmes personnes qui deviennent propriétaires chacun d'une parcelle de même valeur que leur part de propriété commune sur l'immeuble non divisé. Elle a ajouté qu'il en allait de même dans l'exemple choisi en cas de partage partiel de la propriété commune si l'un des deux propriétaires communs devient propriétaire individuel d'une parcelle de valeur égale à une part d'un quart sur l'immeuble et reste propriétaire commun pour un quart sur l'autre parcelle (trois quarts du fonds initial), la propriété sur le bien-fonds initial étant détenue par les mêmes personnes et selon les mêmes proportions avant et après le partage partiel l'immeuble.

- b) Le partage en nature ou matériel de l'immeuble commun est exonéré dans plusieurs cantons (BE, LU, SZ, SO VD et JU). L'exonération y est prévue

pour autant que les immeubles attribués correspondent à l'importance des parts possédées antérieurement (voir O. THOMAS, p. 74 et références citées) C'est ce que prévoyait l'avant-projet, à son art. 9 let. f, en exonérant "la liquidation totale ou partielle d'une propriété collective immobilière dans la mesure où les attributions correspondent aux parts". Le message de juin 1992 indiquait à cet égard que les let. e (transformation d'une forme de propriété collective immobilière en une autre forme, sans que les personnes et les parts changent, actuellement à l'art. 9 let. i LDMG) et f (liquidation totale ou partielle d'une propriété collective immobilière dans la mesure où les attributions correspondent aux parts, abandonnée dans le projet de LDMG soumis au vote du Grand Conseil) de l'avant-projet "mettent l'accent sur l'aspect neutre de l'opération du point de vue économique. Ce n'est que si et dans la mesure où l'acquisition correspond à la part de l'attributaire qu'il y a exonération. La même idée est reprise à la let. h" (la conversion d'un droit d'usufruit en un droit d'habitation équivalent ou inversement, aujourd'hui l'art. 9 let. j LDMG). Toutefois, seul est resté dans la liste des exonérations de la LDMG, le cas de la transformation d'un rapport de communauté en un autre rapport de communauté, prévu à l'art. 9 let. i LDMG. Dans ce cas, il y a exonération pour tenir compte de la neutralité économique, selon les termes du Message (BGC 1996 p. 22). La définition à donner de cette notion peut se déduire de l'art. 4 let. a LDMG qui prévoit une imposition en cas d'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. Dans sa directive n° 1, l'autorité intimée a toutefois inclus au nombre des transformations exonérables en vertu de l'art. 9 let. i, le cas du partage total ou partiel d'une propriété collective (laquelle ne peut prendre que deux formes en vertu de principe du numerus clausus des droits réels: la copropriété et la propriété commune) portant sur *un* immeuble.

- c) En l'espèce, l'autorité intimée soutient que lorsque le partage de propriété commune portant sur plusieurs immeubles s'effectue par cession réciproque de parts sur les différents immeubles, l'opération constitue un échange de parts de propriété collective sur plusieurs immeubles non susceptible d'exonération, les personnes et/ou les parts de propriété (valeur) changeant sur chaque immeuble, ce que ne conteste pas le recourant. Mais celui-ci estime que le partage partiel d'une propriété collective portant sur un immeuble n'aboutit pas à un résultat différent de celui portant sur plusieurs immeubles. Selon lui, dans l'exemple choisi par l'autorité intimée dans ses deux décisions sur réclamation, à savoir le cas d'un partage partiel de la propriété commune si l'un des deux propriétaires communs devient propriétaire individuel d'une parcelle de valeur égale à une part d'un quart sur l'immeuble et reste propriétaire commun pour un quart sur l'autre parcelle (trois quarts du fonds initial), il y a changement de propriétaire et de part sur

la petite parcelle (1/4) détachée de l'immeuble initial. Il estime qu'en effet, avant le partage, cette parcelle était englobée dans celle de base et était la propriété commune de deux personnes à raison d'une demie chacune alors que suite au partage, elle n'est détenue plus que par un propriétaire individuellement, l'autre lui ayant cédé son droit (part) qu'il avait sur cette parcelle détachée de l'immeuble initial. Il ajoute qu'il y a également modification des parts sur l'immeuble initial puisque la répartition est, par rapport à la nouvelle valeur de l'immeuble initial suite au détachement, désormais de 1/3 pour l'un est 2/3 pour l'autre alors qu'elle était avant le partage, de 50/50. Et de relever que le partage partiel a donc entraîné une cession réciproque de parts mais que la directive n° 1 exonère pourtant un tel partage des droits de mutation. Il relève ainsi que la différence entre un partage partiel d'une propriété collective portant sur un immeuble et celui portant sur plusieurs immeubles, qui se veulent tous deux neutres du point de vue économique, réside dans le fait que dans le premier cas, il y a besoin de créer un nouvel article à inscrire au registre foncier alors que dans le second cas, cette opération n'est pas nécessaire puisqu'il existe déjà plusieurs articles. Il estime que le résultat est toutefois identique puisqu'il y a modification de propriétaire et de parts sur l'article détaché de la propriété commune, modification de parts sur le reste du ou des articles demeurant en propriété commune, aucun accroissement de valeur d'un point de vue économique pour qui que ce soit et logique absence de soulte pour compenser une inégalité de valeur.

Ces points de vue opposés sur le sens à donner à l'expression "sans que les personnes ni les parts changent" en cas de partage d'une propriété collective démontre qu'à lui seul ce critère permet difficilement de définir si le partage en cause peut être exonéré ou non. Cela étant, le recourant a lui-même admis qu'il y avait changement des personnes et des parts en l'espèce. Sous cet angle, l'on pourrait en déduire que les conditions d'une exonération au sens de l'art. 9 let. i LDMG ne sont pas réalisées. Mais l'autorité intimée a justifié son refus d'exonération au motif que, à la différence de ce que prévoit sa directive n° 1, l'opération en cause portait sur plusieurs immeubles et non pas sur un seul immeuble. Il importe d'examiner si cette différence suffit à exclure l'exonération requise.

5. Il ressort de l'acte de partage partiel de propriété commune du 15 janvier 2004 que le recourant est devenu seul propriétaire de chacun des immeubles 10, 11, 19 et 20 à la suite du partage partiel. En contrepartie, lui-même a diminué sa part sur les autres immeubles appartenant au consortium en leur cédant sur ces immeubles 11/150 de propriété commune (7/150 pour l'acquisition des immeubles 19 et 20 et 4/150 pour celle des immeubles 10 et 11). Les sept autres propriétaires communs lui ont ainsi cédé chacun leur part de propriété commune sur ces immeubles équivalant au total à 11/15. Il

apparaît ainsi que, de propriétaire commun avant le partage partiel, le recourant est devenu propriétaire commun et propriétaire individuel dans les mêmes proportions au sein du consortium. Sa part sur chacun des immeubles issus du groupement volontaire attribués au consortium était de 4/15 avant le 15 janvier 2004. Cette part a ensuite été transformée en propriété individuelle sur les 4 parcelles litigieuses pour une valeur correspondant à la réduction de 11/150èmes dans le consortium, le solde restant en propriété commune (29/139èmes sur chacun des immeubles selon l'avenant du 7 avril 2005). Comme aucune soulte n'a été versée, le partage partiel du consortium par cession réciproque de parts de propriété commune a été opéré à valeur égale au sens de l'art. 18 1^{ère} phr. LDMG. Sous un angle qui prend en considération l'ensemble des terrains, le partage en cause pourrait être qualifiée d'économiquement neutre, de sorte que les conditions d'une imposition en vertu de l'art. 4 let. a LDMG n'apparaissent pas d'emblée réalisées. Par ailleurs, si l'acquisition d'immeubles par voie d'échange constitue un transfert imposable même en l'absence d'accroissement de valeur, cela n'est possible que pour un transfert au sens de l'art. 3 LDMG. Or tel n'est pas le cas en l'occurrence, le transfert résultant d'un partage d'une propriété commune ne constituant pas un transfert juridique (voir P. RUF, Handänderungsabgaberecht, Art. 1-10 HPAG, ad art. 10 n. 85; F. RICHNER, Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer in ZSP 1992 p. 108).

Cela étant, le partage partiel de propriété commune du 15 janvier 2004 ne porte pas simplement sur un échange à valeur égale de parts de propriété commune au sein d'un consortium, mais sur le transfert de 4 immeubles. Et c'est bien *du point de vue de l'immeuble en tant que tel*, et non pas sous l'angle plus large de l'ensemble du patrimoine du consortium, que doit être examinée la question de savoir si un transfert économique donne lieu ou non au prélèvement des droits de mutation. Il importe de souligner à cet égard que la LDMG a pour objet les transferts d'immeuble et l'impôt sur les droits de mutation est un impôt d'objet. Il est dès lors logique que les conditions d'une imposition soient examinées pour chaque immeuble séparément (sous réserve de cas spéciaux tel le remaniement parcellaire expressément exonéré par le législateur). Il en va par exemple ainsi lorsqu'un propriétaire acquiert en parallèle un immeuble dans le cadre d'une vente et un autre immeuble dans le cadre d'un remaniement parcellaire: dans ce cas, chacun des immeubles transférés fera l'objet d'un examen distinct de son assujettissement ou non aux droits de mutation.

En l'occurrence, sur chacun de ces 4 immeubles pris isolément, le droit du recourant de disposer économiquement de l'immeuble s'est accru puisqu'il en a désormais la pleine propriété. Le patrimoine du recourant a subi un accroissement de valeur, la pleine propriété des 4 parcelles en cause ayant une valeur supérieure à la part indivise sur ces mêmes parcelles. Ainsi, sur

chacun des immeubles en cause, il se justifie de procéder au prélèvement des droits litigieux conformément à l'art. 4 let. a LDMG. Partant, l'autorité intimée était fondée à refuser l'exonération requise sans violer les principes d'égalité et d'interdiction de l'arbitraire. A cela s'ajoute le fait que le législateur n'a pas repris dans la LDMG le cas d'exonération initialement prévu pour les liquidations totale ou partielle d'une propriété collective immobilière lorsque les attributions correspondent aux parts.

6. a) Considérant que l'attribution des parcelles litigieuses aurait été exonérée si elle avait eu lieu avant le groupement volontaire de parcelles de 2002 parce que le partage serait alors intervenu par un détachement de l'article 2 ou 3 selon ancien état du registre foncier, le recourant demande que cette attribution opérée en 2004 seulement soit tout de même exonérée. Il estime qu'une telle exonération se justifie en raison du but poursuivi par l'art. 135 al. 5 LATeC dans la mesure où la réalisation du remaniement parcellaire de 2002 constitue la source de la division des anciens articles 2 et 3 et où le prélèvement de droits en pareille circonstance paralyserait les projets de groupements volontaires. Selon lui en effet, les propriétaires refuseraient de s'associer de crainte de ne plus pouvoir procéder ensuite à un partage de leur immeuble sans être exposés au versement des droits de mutation alors qu'ils bénéficieraient de l'exonération en cas de partage partiel sans faire de remaniement.
- b) L'art. 9 let. m dispose que sont également exonérés des droits de mutation tous les cas expressément prévus par d'autres dispositions légales. Tel est le cas de l'art. 135 al. 5 LATeC qui prévoit, s'agissant des groupements volontaires de parcelles, que les transferts immobiliers nécessités par le remaniement sont exonérés des droits de mutation.

L'art. 135 LATeC concerne une forme particulière de remembrement de terrains à bâtir, celle du groupement volontaire de parcelles. Il prévoit ce qui suit:

¹ Si plusieurs propriétaires fonciers conviennent par écrit de procéder à un groupement volontaire de parcelles, ils en soumettent l'avant-projet au SeCA (Service des constructions et de l'aménagement), qui prend l'avis des services intéressés et de la commune.

² Le projet est soumis à l'approbation de la Direction, qui le refuse s'il est contraire à l'intérêt public ou s'il compromet la réalisation d'un plan d'aménagement.

³ Les propriétaires désignent un géomètre breveté et, au besoin, la direction de l'entreprise et des experts.

⁴ Le géomètre ne peut recevoir des actes authentiques relatifs aux transferts de propriété dans les formes prévues par la législation sur la mensuration

officielle que s'il a la qualité de géomètre officiel au sens de cette même législation ; avant de faire la réquisition d'inscription, le géomètre soumet ces actes à l'approbation de la Direction.

⁵ Les transferts immobiliers nécessités par le remaniement sont exonérés des droits de mutation".

- c) En l'espèce, il n'est pas contesté que l'ensemble des transferts d'immeubles rendus nécessaires par le groupement volontaire de parcelles intervenu en 2002 a été exonéré des droits de mutation auprès non seulement du consortium mais également des autres propriétaires d'immeubles du secteur. L'opération en cause est intervenue plus de deux ans après que le groupement volontaire a été achevé; elle n'entre plus dans la procédure d'approbation prévue par l'art. 135 al. 2 LATeC. Cette opération n'est donc pas concernée par l'exonération de l'art. 135 al. 5 LATeC. Le fait que les propriétaires communs entendaient procéder entre eux à un regroupement de parcelles s'inscrivant dans la continuité de celui de 2002 ne suffit pas à en faire un groupement volontaire. Comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, le but poursuivi par l'art. 135 al. 5 LATeC est étranger au but poursuivi par les membres du consortium qui ont décidé de procéder à une attribution d'une partie de leur propriété commune à l'un des leurs en échange d'une réduction de sa participation sur les parcelles restantes. Il ne s'agit donc pas d'un groupement volontaire de parcelles. En outre, le législateur a prévu d'exonérer les transferts opérés par les propriétaires qui procèdent à un groupement volontaire de parcelles aux conditions de l'art. 135 LATeC et non pas ceux opérés en dehors de toute procédure d'approbation. De plus, si l'on suivait le raisonnement du recourant, les effets de l'art. 135 al. 5 LATeC se déploieraient sans limitation dans le temps. Par ailleurs, le fait que le groupement volontaire de 2002 ait modifié la numérotation des parcelles privant ainsi le recourant d'une exonération fondée, elle, sur l'art. 9 let. i LDMG et sa directive n° 1 ne saurait justifier une application étendue de l'exonération fondée sur la LATeC. Le recourant ne peut s'en prendre qu'à lui-même s'il n'a pas jugé utile de modifier sa participation au sein du consortium lors de la procédure de remaniement. Il ne saurait obtenir le bénéfice d'une exonération fondée sur l'art. 135 al. 5 LATeC pour pallier son imprévoyance. Il s'ensuit que l'autorité intimée n'a pas violé l'art. 135 al. 5 LATeC et sa décision ne saurait être qualifiée d'arbitraire.
7. a) Dans une conclusion subsidiaire, le recourant considère comme arbitraire la décision d'asseoir les droits sur les 886'000 francs de travaux de construction effectués sur l'article 20 indépendamment de la question de savoir qui les a eu à sa charge. L'autorité intimée s'en explique en signalant que la solution du législateur consistant à appliquer le principe de l'accession au moment de

la conclusion de l'acte obligeant au transfert, plutôt qu'au transfert lui-même par le dépôt de l'acte pour inscription au registre foncier, s'inscrit dans la volonté clairement exprimée de ne pas prendre en compte l'évolution de la valeur de l'immeuble postérieure à la date où les prestations réciproques deviennent exigibles entre parties. Selon elle, cela signifie que lorsqu'une construction a débuté avant le jour de la conclusion de l'acte de vente et se poursuit entre ce moment et le dépôt de l'acte au registre foncier - pendant 30 jours en principe - seule la valeur des travaux effectués pendant cette deuxième phase n'est pas comprise dans l'assiette de l'impôt. De son côté, le recourant invoque une jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 53 I 187 ss) selon laquelle, lorsque le propriétaire d'un fonds a autorisé un tiers à y élever une construction parce qu'il a décidé de lui aliéner ce fonds, l'on ne peut pas dire qu'il y a transfert des bâtiments au moment de la signature du contrat. Il y a alors acquisition originaire et non acquisition dérivée et dans ce cas, le droit de mutation ne peut être perçu que sur la valeur du fonds, puisque celui-ci fait seul l'objet du contrat.

- b) Le point de vue du recourant selon lequel la valeur des constructions ne doit pas être retenue dans le calcul des droits, est également celui d'une partie de la doctrine qui critique le fait que plusieurs cantons (ZH, VD et NE) prélèvent néanmoins l'impôt sur la valeur totale des biens cédés, même si le terrain supporte une construction édifée aux frais de l'acquéreur (O. THOMAS, p. 137 ss, 140).

Dans un arrêt du 10 octobre 1962 (ATF 88 I 217 ss traduit *in JT* 1963 I 303 ss), le Tribunal fédéral s'est exprimé sur son ancien ATF 53 I 187 ss en précisant que ce dernier concernait une affaire où un contrat de donation conclu entre parties en vue du transfert de propriété avait été rédigé au mois de mai déjà, mais, en raison de l'absence des parties et de leurs mandataires, n'avait été signé et inscrit au registre foncier qu'en novembre. Les autorités cantonales avaient alors admis que le gros œuvre érigé entre-temps sur le fonds par l'acquéreur était devenu la propriété de l'aliénateur en vertu des art. 667 et 675 CC, qu'il n'avait passé en celle de l'acquéreur que par l'inscription du contrat au registre foncier, et que son prix devait, par conséquent, entrer en ligne de compte pour le calcul du droit de mutation. Le Tribunal fédéral avait déclaré arbitraire cette manière de voir fondée sur le droit civil et avait décidé que seule la valeur du terrain devait servir de base au calcul du droit de mutation. Il avait retenu que dans cette affaire, l'aliénateur et l'acquéreur n'avaient conclu qu'un contrat sur l'aliénation de l'immeuble et l'acquéreur devait incontestablement être considéré comme le constructeur de la maison.

- c) Le Message précise, s'agissant de la base de calcul de l'art. 14 al.1 LDMG prévue en cas de transfert se rapportant à un bâtiment en cours de construction, qu'est abandonné le système de l'ancienne loi et que dans tous les cas, les droits ne seront prélevés que sur la valeur d'une construction existante au jour de la conclusion du contrat donnant lieu au transfert (et non plus sur la valeur des constructions futures en cas de contrat d'entreprise lié à l'acquisition; voir BGC 1996 p. 24).
- d) En l'occurrence, à la date de la conclusion de l'acte de transfert, le 15 janvier 2004, l'article 20 du registre foncier comportait deux immeubles résidentiels en cours de construction pour un montant de 886'000 francs. Cette somme est attestée par l'atelier d'architectes dont l'un des membres du consortium est l'administrateur avec signature individuelle. Le recourant a produit également une attestation de ce même atelier d'architectes du 27 septembre 2006 indiquant que les travaux avaient débuté au mois de septembre 2003 ainsi qu'une attestation du consortium du 28 septembre 2006 confirmant que le recourant avait "été autorisé à l'époque, soit avant 2003, par ses co-associés, à entamer des travaux de construction sur l'article 20 du registre foncier, avant la stipulation par acte notarié du transfert, en sa faveur, de cette parcelle dans le cadre d'un partage partiel du consortium". Dans une attestation du 16 août 2007 produite par le recourant lors du dernier échange d'écritures, le consortium précise encore qu'en complément à leur attestation du 28 septembre 2006, les membre du consortium certifient que les travaux entrepris avec leur autorisation sur l'article 20 du registre foncier l'ont été par le recourant en son nom et *pour son propre compte*. Il y est également indiqué qu'il avait été prévu avant le début des travaux, que l'article en question reviendrait au recourant en propriété individuelle lors du partage de la propriété commune. Le contrat de partage partiel de propriété commune du 15 janvier 2004 signale quant à lui à sa page 5, que la nature de l'objet transféré est un champ et que la désignation de l'immeuble est conforme aux extraits du registre foncier délivrés le 1^{er} décembre 2003.

Dans la jurisprudence invoquée par le recourant, le Tribunal fédéral avait tenu compte du fait que la construction avait été érigée après la rédaction du contrat qui n'avait pu être inscrit que 6 mois plus tard. L'autorité intimée expose, s'agissant du principe de l'accession selon lequel les constructions érigées sur un fonds font partie intégrante de ce fonds, que le législateur fribourgeois a écarté l'application de ce principe au moment de la conclusion de l'acte pour lui préférer le moment de l'inscription de l'acte au registre foncier. Il s'en est tenu au principe de l'accession.

En l'espèce toutefois, il convient de retenir que l'énoncé de l'art. 14 al. 1 LDMG ne permet pas d'affirmer que le législateur avait l'intention de soumettre au prélèvement des droits de mutation la valeur des travaux de

construction payés par l'acquéreur d'un immeuble. Comme l'indique le Message, cette disposition vise aussi bien le cas, par exemple, d'une vente d'unités de propriété par étage que celle d'une simple vente de bien-fonds lorsqu'un contrat d'entreprise est lié à la vente. Or, la situation du recourant est différente puisqu'aucun contrat d'entreprise n'est lié à l'opération en cause, ce que l'autorité intimée ne conteste pas au demeurant. Mais il apparaît surtout que, dans son ATF 53 I 187 ss, le Tribunal fédéral a relevé certes que les constructions sont devenues des parties intégrantes de l'immeuble, suivant le sort de l'immeuble en vertu de la loi alors qu'elles n'ont pas fait l'objet du contrat d'aliénation, mais il a considéré que pour l'assujettissement aux droits de mutation, ce qui est déterminant c'est la valeur de l'immeuble aliéné, à savoir l'objet du transfert de la propriété et qu'une augmentation de cette valeur apportée par l'acquéreur lui-même ne devait pas entrer en ligne de compte. Or c'est précisément le cas du recourant qui a contribué lui-même à augmenter la valeur de l'article 20 en y érigeant à ses frais deux constructions. Il s'ensuit que cette augmentation de valeur ne doit pas entrer dans l'assiette des droits de mutation conformément à cette jurisprudence. D'autre part, contrairement à l'avis de l'autorité intimée, les communistes n'ont pas considéré que le recourant agissait pour le compte de la communauté. Ils ont au contraire clairement indiqué qu'ils autorisaient celui-ci à construire à ses frais deux bâtiments sur l'immeuble qui devait lui revenir selon l'acte de partage partiel. L'on ne saurait dès lors retenir une base de calcul englobant la valeur des travaux payés par l'acquéreur de l'immeuble. Partant, la décision de l'autorité intimée doit-elle être qualifiée d'arbitraire. Le recours est partiellement admis sur ce point.

409; (*partage partiel*)