

F1 25 21

ARRÊT DU 1^{ER} JUIN 2026

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Laurent Tschopp, juge assesseur ; Fabienne Délèze Constantin, greffière,

en la cause

X _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt sur les successions et les donations ; période fiscale 2023)

recours contre la décision sur réclamation du 11 mars 2025

Faits

A. Le 15 juin 2023, A _____, domiciliée à B _____, a versé la somme de 40'000 fr. à son concubin X _____ avec lequel elle fait ménage commun. Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2023 du 14 octobre 2024, elle a déclaré avoir effectué « diverses donations selon justificatifs » à des membres de sa famille, dont une à son compagnon. Elle a joint un document libellé « Attestation de don » revêtant la signature de X _____ dans lequel ce dernier déclarait avoir reçu la somme de 40'000 fr. en 2023 pour l'achat d'un appartement à B _____. Dans sa propre déclaration du 22 mars 2024 relative à la même année 2023, X _____ a déclaré n'avoir bénéficié d'aucune donation. Il n'a pas non plus déclaré le montant de 40'000 fr. comme dette.

B. Par décision de taxation du 21 novembre 2024, le Service cantonal des contributions (SCC) a soumis le montant de 40'000 fr. à l'impôt sur les donations. Calculé au taux de 25%, l'impôt perçu auprès de X _____ s'élevait à 10'000 francs.

Le contribuable a formé réclamation le 11 décembre 2024 contre cette décision, arguant qu'il ne s'agissait pas d'un don, mais d'un prêt consenti par A _____ afin qu'il puisse acquérir un bien immobilier. Il a déposé une convention de prêt conclue le 10 décembre 2024 avec A _____ prévoyant que la somme de 40'000 fr. reçue à titre de prêt allait donner lieu à un remboursement sans intérêt de 2000 fr. par année dès le 1^{er} juillet 2025.

Le 6 janvier 2025, le SCC a annoncé au contribuable qu'il entendait maintenir sa décision de taxation.

Par correspondance du 11 janvier 2025, X _____ a tenu à fournir des précisions sur les événements qui avait conduit à un quiproquo. Il a expliqué qu'il n'avait jamais été question que A _____ lui donne les 40'000 fr. litigieux. Dès le début, il était clair que cet argent lui était prêté pour qu'il puisse acheter un appartement. Au moment où A _____ avait dû établir sa déclaration d'impôt, sa fiduciaire lui avait demandé de justifier l'emploi de l'argent qu'elle avait retiré de la vente d'un terrain, raison pour laquelle sa compagne avait fait signer une « Attestation de don » aux personnes (principalement des membres de sa famille) à qui elle avait donné de l'argent. Le contribuable prétendait avoir signé ce document sans prêter attention à son intitulé, ne se rendant compte de son erreur qu'après avoir reçu la décision de taxation du SCC.

Par décision du 11 mars 2025, le SCC a rejeté la réclamation, relevant notamment que la convention de prêt établie près de deux ans après qu'il avait reçu la somme de 40'000 fr. – de surcroît seulement après qu'il avait pris conscience des conséquences fiscales de ce versement – ne pouvait pas emporter la conviction, ni renverser la présomption selon laquelle A _____ était bien animée d'une intention libérale en sa faveur le 15 juin 2023.

C. Par écriture du 2 avril 2025, X _____ a recouru céans contre cette décision, concluant implicitement à son annulation. Il réitère qu'au moment où il l'avait signée, il ne connaissait pas les incidences fiscales de l'attestation de don. Ce n'était qu'à la réception de la décision de taxation qu'il s'était rendu compte de son erreur et avait produit la convention de prêt à titre de preuve. Le SCC n'avait pas tenu compte de ses explications, présumant que A _____ lui avait donné 40'000 fr. en raison du fait qu'ils vivaient en concubinage depuis plusieurs années. A son sens, l'état civil d'une personne ne pouvait toutefois pas présumer d'arrangements financiers entre deux parties. A _____ ne possédait aucun droit sur le bien qu'il avait acquis grâce à son prêt. Si elle lui avait fait don d'une telle somme, elle aurait été en droit de demander une contrepartie, comme par exemple un pourcentage de propriété sur l'appartement, arrangement qui existait s'agissant de leur résidence principale, mais pas pour cet autre bien immobilier dont il était seul propriétaire. La taxation se fondait donc sur une erreur, celle d'avoir signé le document « Attestation de don », plutôt que d'avoir établi un document spécifique pour le prêt. Il avait, cependant, toujours été question d'un prêt, ce dont A _____ pouvait témoigner.

Le 30 avril 2025, le SCC a déposé son dossier, concluant au rejet du recours.

Le 2 mai 2025, le Tribunal a transmis son écriture au recourant qui n'a pas fait usage du délai qui lui était réservé pour déposer d'éventuelles remarques complémentaires.

Sur demande du Tribunal, le SCC a encore complété le dossier de la cause le 15 avril 2026, en déposant la déclaration d'impôt 2023 du recourant.

Considérant en droit

1.

1.1 Le recours est recevable (art. 150 LF ; art. 81a, 80 al. 1 let. a-c, 44 al. 1 let. a et 48 LPJA), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

1.2 Le recourant sollicite l'audition de A _____ en qualité de témoin, à l'appui de son allégué selon lequel le versement de 40'000 fr. consistait dès l'origine dans un prêt. Sur ce point, le Tribunal s'estime toutefois suffisamment renseigné par les écritures et pièces figurant au dossier, dont en particulier par la convention de prêt du 10 décembre 2024. L'on peut, en effet, aisément inférer de cette pièce que le témoignage de A _____ se recouperait très certainement avec les explications déjà données par le recourant. La force probante d'un tel témoignage s'avérerait cependant toute relative, compte tenu de leur relation de concubinage. N'étant pas susceptible d'apporter un éclairage décisif à l'affaire, l'offre de preuve du recourant sera, en conséquence, rejetée par appréciation anticipée de son utilité (art. 81a al. 2 LPJA, art. 80 al.1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA ; ATF 145 I 167 consid. 4.1).

2.

2.1 Le litige porte sur la qualification fiscale du contrat conclu entre le recourant et A _____ lorsque cette dernière lui a versé la somme de 40'000 fr. le 15 juin 2023. Il convient, en particulier, d'examiner si c'est à bon droit que le SCC a qualifié ce versement de donation, ce que le recourant conteste en prétendant qu'il s'agissait d'un prêt.

2.2 Conformément au principe selon lequel à défaut de dispositions expresses contraires, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 151 II 442 consid. 4.1 et les références citées), cette question doit s'examiner à l'aune de la LF dans sa teneur en vigueur en 2023.

3.

3.1 Selon l'art. 111 al. 1 LF, le canton perçoit pour lui-même et pour les communes un impôt sur tout ce qui est attribué à la suite d'une donation (art. 239-252 CO). Par exception, l'impôt n'est pas perçu dans certains cas énumérés à l'art. 112 al. 1 LF, notamment sur les donations et autres prestations effectuées en faveur de parents de sang en ligne directe, du conjoint non séparé de corps et des enfants adoptifs (let. a) ou sur les donations dont la somme annuelle est inférieure à 2000 francs (let. b). En revanche, la modification de l'art. 112 al. 1 let. a du 12 septembre 2024, qui est entrée

en vigueur le 1^{er} janvier 2025 (RO/VS 2024-152) et qui prévoit d'exonérer d'impôt les donations et autres prestations effectuées par des personnes vivant en concubinage éprouvé depuis 5 ans au moins ou qui ont un enfant commun, n'est pas applicable à la présente cause (cf. *supra* consid. 2). Pour la fortune mobilière, l'assujettissement à l'impôt est fondé lorsque le donateur était domicilié dans le canton au moment du transfert de propriété (art. 113 al. 1 LF). A teneur de l'art. 116 al. 1 LF, le taux de l'impôt est de 10 pour cent pour les parts attribuées dans la parentèle des pères et mères (let. a), 15 pour cent pour les parts attribuées dans la parentèle des grands-parents (let. b), 20 pour cent pour les parts attribuées dans la parentèle des arrière-grands-parents (let. c) et 25 pour cent pour les autres attributions (let. d). L'impôt est percevable dès que la libéralité est devenue effective (art. 117 al. 1 LF), le droit d'ouvrir une procédure de taxation se prescrivant par cinq ans dès la connaissance par le fisc de la donation mais en tout cas par dix ans (art. 117 al. 3 LF). Selon l'art. 118 al. 1 LF, l'impôt est dû par le bénéficiaire de l'attribution imposable.

3.2

3.2.1 En droit civil, l'art. 239 al.1 CO définit la donation comme étant la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation correspondante. La gratuité est ainsi la caractéristique essentielle de la donation : l'attribution est faite dans le but immédiat d'enrichir le donataire, sans contrepartie, du moins sans contrepartie équivalente (ATF 144 III 93 consid. 5.1.2). Selon la jurisprudence, la notion fiscale de donation ne se recoupe pas forcément entièrement avec celle du droit civil et peut comporter des particularités, en raison du but de la loi ou pour des motifs pratiques. Les critères de l'acte d'attribution entre vifs (« Vermögenszuwendung »), de la gratuité (« Unentgeltlichkeit ») et de l'*animus donandi* (« Zuwendungswillen ») sont toutefois communs (ATF 146 II 6 consid. 7.1, 118 la 497 consid. 2b/aa). Le critère, objectif, de la gratuité de l'attribution est réalisé lorsque le donataire ne fournit pas pour le don de contre-prestation en faveur du donateur. Le critère, subjectif, de l'*animus donandi* signifie que le donateur doit avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution à titre gratuit en faveur du donataire. Il n'y a notamment pas de volonté de donner lorsqu'est attendue une contre-prestation ou lorsque la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique (*ibidem* ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 précité consid. 3.3). Trois conditions doivent donc être remplies pour conclure à l'existence d'une donation, à savoir 1) un versement effectué entre vifs, 2) à titre gratuit et 3) dans l'intention de faire une donation (*animus donandi*) (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_243/2024 du 11 septembre 2025 consid. 3.2, 2C_148/2020 du 19 janvier 2021

consid. 7.1 et les références citées). En matière fiscale, il n'est pas arbitraire de présumer l'existence d'une volonté de donner (*animus donandi*) entre personnes proches, lorsque les autres conditions d'une donation sont réalisées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 9.2.2 et les références citées, 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 8.5.1 non publié *in* ATF 146 II 6).

3.2.2 Réglé par les art. 312 ss CO, le prêt à consommation est un contrat par lequel le prêteur s'oblige à transférer la propriété d'une somme d'argent ou d'autres choses fongibles à l'emprunteur, à charge par ce dernier de lui en rendre autant de même espèce et qualité (ATF 145 III 241 consid. 3.1, 144 III 93 consid. 5.1.1). Ainsi, lorsque le prêt consiste en une somme d'argent, l'emprunteur doit en principe rembourser le montant reçu (TERCIER/CARRON, Les contrats spéciaux, 6^{ème} éd., 2025, n^{os} 2538/2564). En matière civile, il est réputé gratuit (art. 313 al. 1 CO), tandis qu'il est présumé onéreux en matière commerciale, de telle sorte que des intérêts sont en principe dus (art. 313 al. 2 CO), sauf à ce que les parties aient prévu le contraire (ATF 145 III 241 consid. 3.2). L'obligation de restitution de l'emprunteur est un élément essentiel du contrat. Elle résulte non pas du paiement fait par le prêteur, mais de la promesse de restitution qu'implique le contrat de prêt. La remise de l'argent par le prêt n'est ainsi qu'une condition de l'obligation de restituer (ATF 144 II 93 consid. 5.1.1, 83 II 209 consid. 2).

3.3 Pour déterminer quel est le contenu d'un contrat, la volonté des parties est déterminante (art. 18 al. 1 CO). Conformément aux principes généraux dégagés par la jurisprudence, il faut procéder à l'interprétation des manifestations de volonté des parties en deux phases, deux fondements légaux pouvant entrer en jeu, à savoir la réelle et commune intention des parties (art. 18 al.1 CO), qui a pour fondement ce que les parties ont réellement voulu, et, subsidiairement, le principe de la confiance (art. 1 al. 1 CO en relation avec l'art. 2 CC), qui a pour but la protection de la sécurité des transactions (sur ces principes généraux, cf. ATF 144 III 93 consid. 5.2.2 et 5.2.3 ; arrêt 4A_342/2023 du 5 juin 2024 consid. 5.1.1).

En premier lieu, le juge doit rechercher la réelle et commune intention des parties conformément à l'art. 18 al. 1 CO, c'est-à-dire leur volonté subjective, le cas échéant, empiriquement sur la base d'indices. Constituent des indices en ce sens non seulement la teneur des déclarations de volonté – écrites ou orales –, mais encore le contexte général, soit toutes les circonstances permettant de découvrir la volonté réelle des parties, qu'il s'agisse de déclarations antérieures à la conclusion du contrat ou de faits postérieurs à celle-ci, en particulier le comportement ultérieur des parties établissant quelles étaient à l'époque les conceptions des contractants eux-mêmes (ATF 144 III 93

consid. 5.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 4A_83/2025 du 16 février 2026 consid. 3.1, 4A_502/2022, 4A_504/2022 du 12 septembre 2023 consid. 3.1.2).

En second lieu, subsidiairement, si le juge ne parvient pas à déterminer la volonté réelle et commune des parties – parce que les preuves font défaut ou ne sont pas concluantes – ou s’il constate qu’une partie n’a pas compris la volonté exprimée par l’autre à l’époque de la conclusion du contrat – ce qui ne ressort pas déjà du simple fait qu’elle l’affirme en procédure, mais doit résulter de l’administration des preuves –, il doit rechercher leur volonté objective, selon le principe de la confiance. Il doit déterminer le sens que, d’après les règles de la bonne foi, chacune des parties pouvait et devait raisonnablement prêter aux déclarations de volonté de l’autre (art. 1 al. 1 CO en relation avec l’art. 2 al. 1 CC ; ATF 133 III 61 consid. 2.2.1, 132 III 268 consid. 2.3.2, 130 III 417 consid. 3.2). Cette interprétation (dit objective) relève du droit. A cet effet, le juge doit d’abord analyser le texte du contrat. Ensuite seulement, il doit s’intéresser au contexte dans lequel il a été conclu (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1). A cet égard, il ne doit prendre en considération que les déclarations et attitudes des parties et les circonstances qui ont précédé (antérieures) ou accompagné la manifestation de volonté (concomitantes), à l’exclusion des faits postérieurs (ATF 144 III 93 consid. 5.2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_83/2025 précité consid. 3.1).

3.4 En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l’art. 8 CC, permettant de déterminer qui doit supporter les conséquences de l’échec de la preuve ou de l’absence de preuve d’un fait, ont pour effet que l’autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l’assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui la suppriment. Ainsi, si les preuves recueillies par l’autorité fiscale apportent suffisamment d’indices révélant l’existence d’éléments imposables, il appartient au contribuable d’établir l’exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2).

3.5 En l’occurrence, il n’est pas contesté que A _____ a versé 40'000 fr. au recourant le 15 juin 2023, ni que ce versement a été, d’un point de vue objectif, effectué à titre gratuit, c’est-à-dire sans contreprestation correspondante de la part du recourant. Il reste donc à déterminer si c’est à bon droit que le SCC a considéré que la condition subjective tenant à l’*animus donandi* était également remplie.

Pour ce faire, il convient d’interpréter la convention à l’origine du versement litigieux pour dégager quelle était la réelle et commune intention des parties au sens de l’art. 18 al. 1

CO. En l'absence d'accord écrit, il s'agit de procéder de manière empirique, en se fondant sur le contexte qui prévalait le 15 juin 2023, ainsi que sur le comportement ultérieur des parties, tels qu'ils ressortent des éléments figurant au dossier.

Comme rappelé ci-dessus (cf. *supra* consid. 3.2.1), la relation de concubinage qu'entretiennent le recourant et A _____ permet de présumer que le versement de 40'000 fr. consistait dans une donation, dès lors que le contribuable en a bénéficié sans fournir de contreprestation. L'on relèvera à cet égard que le recourant méconnaît la notion de donation lorsqu'il soutient que sa compagne aurait été en droit de lui demander une contrepartie si un tel contrat avait été conclu – ce qu'il conteste céans. Il perd en effet de vue que la gratuité est précisément la caractéristique essentielle d'un contrat de donation, à l'inverse d'un contrat de prêt qui comporte nécessairement l'obligation de restituer la chose en faisant l'objet. Les explications que le recourant fournit sur les circonstances ayant entouré la conclusion du contrat ne sont pas non plus déterminantes. Elles révèlent tout au plus que A _____ lui a versé 40'000 fr. pour lui permettre d'acquérir un bien immobilier et qu'elle avait les moyens de le faire, parce qu'elle avait récemment vendu un terrain.

La manière dont les parties se sont comportées par la suite est, en revanche, beaucoup plus éclairante et confirme la présomption selon laquelle celles-ci entendaient bien conclure une donation. Dans sa déclaration d'impôt du 14 octobre 2024, A _____ a, en effet, expressément indiqué avoir effectué diverses donations à des membres de sa famille durant l'année 2023, dont l'une en faveur de son concubin. Quant à ce dernier, il a signé l'attestation de don qu'elle lui avait présentée pour justifier l'évolution de sa fortune vis-à-vis du fisc. A cet égard, il n'apparaît pas crédible que le recourant ait pu signer ce document par mégarde, soit sans prêter attention à son intitulé qui était parfaitement clair, ou à son texte, qui était très bref. Tenant compte du fait que cette attestation a été établie et signée sur demande de la fiduciaire de A _____ et qu'elle a été produite à l'appui de sa déclaration d'impôt 2023, l'on peut, au contraire, exclure qu'une erreur de plume s'y soit glissée. Si l'accord conclu le 15 juin 2023 avait véritablement comporté une obligation de restitution en faveur de A _____, comme le recourant le prétend désormais, il fait en effet peu de doute que ce mandataire professionnel aurait veillé à corriger en ce sens l'attestation de don, de même qu'il aurait veillé à ce que sa cliente déclare le versement de 40'000 fr. comme un prêt, plutôt que comme une donation.

Ces circonstances conduisent indiscutablement à conclure à l'existence d'un contrat de donation, tandis que le recourant ne fournit aucun élément accréditant la thèse d'un

contrat de prêt. Tous les indices recueillis montrent que A _____ a bel et bien eu l'intention de donner 40'000 fr. au contribuable lorsqu'elle lui a versé cette somme. Du reste, une année et quatre mois après la conclusion du contrat, chacune des deux parties considérait encore que ce dernier consistait dans une donation, présentée comme telle aux autorités fiscales. Enfin, s'agissant du contrat de prêt du 10 décembre 2024, c'est à juste titre que le SCC lui a dénié toute valeur probante pour établir les faits pertinents. En effet, dans la mesure où il a été établi après que la taxation litigieuse a été rendue, soit après que le recourant a pris conscience de son assujettissement à l'impôt cantonal sur les donations, ce document n'est pas déterminant, ni apte à établir quelle était la réelle et commune intention des parties au moment du versement litigieux (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_243/2024 précité consid. 5.2).

Compte tenu de ce qui précède, la décision de taxation du 21 novembre 2024 se révèle parfaitement fondée. Selon les art. 111 ss LF, le versement de 40'000 fr. était soumis à l'impôt cantonal sur les donations et imposable dans le chef du recourant, comme le SCC l'a considéré à juste titre. Il consistait dans une donation à un proche qui ne tombait sous le coup d'aucun cas d'exonération prévu par l'art. 112 al. 1 LF et qui, en l'absence de lien de parenté entre les cocontractants, devait être imposé au taux de 25% (art. 116 al.1 let. d LF).

4. Il reste à examiner si le contrat de prêt conclu par les mêmes parties le 10 décembre 2024 est en mesure de déployer des effets opposables aux autorités fiscales. Il s'agit plus particulièrement de déterminer si le recourant et sa compagne ont, par ce biais, invalidé la donation antérieurement conclue et exécutée, au point que la taxation litigieuse, qui n'est pas entrée en force, devrait être annulée.

4.1 Selon l'art. 23 CO, le contrat n'oblige pas celles des parties qui, au moment de conclure, étaient dans une erreur essentielle. L'erreur est essentielle, notamment lorsque la partie qui se prévaut de son erreur entendait faire un contrat autre que celui auquel elle a déclaré consentir (art. 24 al. 1 ch. 1 CO) ou lorsque l'erreur porte sur des faits que la loyauté commerciale permettait à celui qui se prévaut de son erreur de considérer comme des éléments nécessaires du contrat (art. 24 al. 1 ch. 4 CO ; erreur dite de base ou « Grundlagenirrtum »). L'erreur qui porte uniquement sur les motifs n'est en principe pas essentielle (art. 24 al. 2 CO ; ATF 118 II consid. 3b). L'erreur essentielle au sens de l'art. 24 al. 1 ch. 4 CO doit porter tout d'abord sur un fait subjectivement essentiel : en se plaçant du point de vue de la partie qui était dans l'erreur, il faut que l'on puisse admettre que, subjectivement, son erreur l'a effectivement déterminée à conclure le contrat ou à le conclure aux conditions convenues. Il faut ensuite qu'il soit justifié de considérer le fait

sur lequel porte l'erreur comme étant objectivement un élément essentiel du contrat : le cocontractant doit pouvoir se rendre compte, de bonne foi, que l'erreur de la victime porte sur un fait qui était objectivement de nature à la déterminer à conclure le contrat ou à le conclure aux conditions convenues (ATF 136 III 528 consid. 3.4.1, 135 III 537 consid. 2.2, 132 III 737 consid. 1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_624/2018 du 2 septembre 2019 consid. 4.4.1). L'erreur peut consister en la méconnaissance d'une situation juridique ; l'erreur de droit ne sera toutefois pas essentielle si elle n'affecte que les effets juridiques du contrat (ATF 118 II 58 consid. 3b et les références citées ; SCHMIDLIN/CAMPI, *in* : Commentaire romande, Code des obligations I, 3^{ème} éd., 2021, art. 23/24 n° 87). L'art. 31 CO pose encore deux exigences à l'égard du cocontractant qui s'estime victime d'une erreur : celui-ci doit déclarer explicitement ou par acte concluant ne pas vouloir maintenir le contrat (al.1) ; et il doit faire cette déclaration dans un délai d'une année dès la découverte de son erreur (al. 2). Lorsque toutes ces conditions sont remplies, l'invalidation d'une donation pour erreur essentielle déploie un effet *ex tunc* en ce sens qu'elle en dissout rétroactivement les effets contractuels (SCHMIDLIN/CAMPI, *in* : Commentaire romande, Code des obligations I, 3^{ème} éd., 2021, art. 31 n° 5).

4.2 La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. Elle prend naissance *ex lege*, sans aucune autre intervention extérieure. Son existence et son contenu sont fixés par la loi, raison pour laquelle cette créance est en principe irrévocable : dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.2 et les références ; KOLLER, Wechselwirkungen zwischen privatrechtlichen Rechtsgeschäften und ihren Steuerfolgen – Ein Beispiel für die enge Verzahnung zweier rechtlicher Subsysteme, *in* ZBJV 1998 p. 334-335). Pour l'impôt cantonal sur les donations, la doctrine récente retient une exception à ce principe, à savoir le cas dans lequel une donation est valablement révoquée au sens de l'art. 249 CO, c'est-à-dire annulée par le donataire pour l'un des motifs légaux prévus par cette disposition (soit parce que le donateur a commis une infraction pénale grave à son encontre ou l'un de ses proches, qu'il a gravement failli aux devoirs que la loi lui impose envers le donateur ou sa famille ou encore qu'il n'exécute pas, sans cause légitime, les charges grevant la donation). Lorsqu'une donation est valablement révoquée en application de cette disposition, il y a, selon ces auteurs, annulation *ex tunc* de la donation, la créance fiscale devant être considérée comme n'ayant jamais existé (BEUSCH/BRUNNER, *in* : ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2026, § 16 n° 7 et

13 ; *contra* ROCHAT, L'impôt sur les donations et la notion de donation imposable en Suisse, 1953, p. 143 et TERCIER/CARRON, op. cit., n° 1574 pour qui la révocation d'une donation au sens de l'art. 249 CO consiste dans une annulation *ex nunc* du contrat). L'on relèvera que contrairement à la révocation, l'effet *ex tunc* de l'invalidation d'une donation pour cause d'erreur essentielle au sens des art. 23 ss CO est admis tant par la doctrine majoritaire que par la jurisprudence (SCHMIDLIN/CAMPI, op.cit., art. 31 n° 5 et les références citées ; ROCHAT, L'impôt sur les donations et la notion de donation imposable en Suisse, 1953, p. 142)

4.3 Dans une affaire où les parties à un contrat de vente d'actions en avaient modifié le prix par avenant avant que l'imposition du transfert ne soit définitivement arrêtée, le Tribunal fédéral a admis que l'annulation d'un contrat de vente à raison d'un vice du consentement, dont en particulier pour erreur essentielle, devait être prise en compte au plan fiscal. Il a néanmoins rappelé que tout comme le propriétaire foncier qui vend son immeuble en pensant qu'un impôt sur les gains immobiliers n'est pas dû, une partie contractante ne peut pas modifier un accord contractuel parce que des impôts auxquels elle ne s'attendait pas sont prélevés. Partant, il a considéré que l'appréciation de la dernière instance cantonale, selon laquelle les conséquences fiscales de l'exécution du contrat de vente ne faisaient pas partie de ses fondements nécessaires et ne constituaient pas une erreur essentielle au sens de l'art. 24 CO susceptible de l'invalider avec effet *ex tunc*, n'était pas arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral du 28 février 1986 publié *in* : Archives 56, 660, consid. 4b). Plusieurs juridictions cantonales ont également conclu à l'absence d'effets, pour les autorités fiscales, de l'invalidation d'un contrat au motif que l'erreur commise n'était pas essentielle, (cf. l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Berne 100.2015.216 du 12 mai 2017 consid. 4.2 où cette juridiction s'est ralliée à la position dominante selon laquelle une erreur sur les conséquences fiscales d'un acte consiste dans une erreur sur les motifs au sens de l'art. 24 al. 2 CO, plutôt que dans une erreur de base au sens de l'art. 24 al. 1 ch. 4 CO ; voir également l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Thurgovie du 20 juin 1990 publié *in* RF 1992, 49 pour une erreur portant à nouveau sur les conséquences fiscales d'un contrat de vente d'actions ; arrêt du Tribunal administratif du canton du Valais du 13 mars 1991 publié *in* RF 1994, 379 ; arrêt zurichois publié *in* StE 1994 B.42.1 N° 3). Enfin, dans une affaire qualifiée d'exceptionnelle, le Tribunal administratif vaudois a admis l'invalidation d'une donation pour une erreur essentielle tenant à des motifs fiscaux. Il est toutefois parvenu à cette conclusion en raison du fait que la donation sous examen n'avait été conclue qu'à des fins fiscales, soit pour échapper à l'impôt américain sur les successions. Ce but fiscal exclusif n'ayant finalement pas été atteint, elle a considéré que l'erreur commise consistait bien dans une erreur de base au sens de l'art. 24 al. 1 ch. 4 CO (« Grundlagenirrtum ») et non pas

seulement dans une erreur sur les motifs (art. 24 al. 2 CO). L'invalidation de la donation était donc valable et constituait un motif de révision de l'impôt sur les donations (arrêt du Tribunal administratif vaudois FI.1994.0065 du 18 août 1995 consid. 3b/dd). Ainsi, à l'exception du cas plutôt rare en pratique où la conclusion d'un contrat poursuit un objectif purement fiscal, la jurisprudence considère que l'erreur portant sur les conséquences fiscales d'un acte n'est, en règle générale, pas essentielle au sens de l'art. 23 CO, mais constitue une erreur sur les motifs juridiquement non pertinente (KOLLER, op. cit., p. 335-336 ; MARANTELLI, Steuerlich motivierter Grundlagenirrtum ?, in ASA 66 p. 513 ss, selon lequel cette approche très restrictive devrait néanmoins être nuancée dans certaines circonstances).

4.5 En l'espèce, le recourant et sa compagne ne se sont pas trompés sur la nature du contrat conclu le 15 juin 2023. Comme démontré ci-dessus (cf. *supra* consid. 3.5), les intéressés entendaient tous deux conclure un contrat de donation qui a été exécuté et a fait naître la créance fiscale que la décision de taxation du 21 novembre 2024 constate à bon droit, c'est-à-dire conformément aux art. 111 ss LF. Le recourant ne peut donc pas se prévaloir de l'art. 24 al. 1 ch. 1 CO pour tenter d'invalidier la donation conclue et en supprimer les effets fiscaux.

L'on peut en revanche se demander si, en concluant le contrat de prêt du 10 décembre 2024, les mêmes parties ont, d'un commun accord, valablement invalidé la donation au sens de l'art. 24 al. 1 ch. 4 CO. La chronologie des événements, dont en particulier le fait que ce second contrat a été conclu après l'établissement de la taxation litigieuse, laisse penser que les parties se sont trompées sur les conséquences fiscales de la donation du 15 juin 2023, en ce sens qu'elles n'ont pas envisagé, à l'époque de sa conclusion, que celle-ci allait être soumise à l'impôt cantonal sur les donations. Cela ressort également des explications du recourant lorsqu'il indique avoir signé l'attestation de don « sans connaître son incidence fiscale » et ne s'être rendu compte de son erreur qu'au moment où le SCC l'a imposé à hauteur de 10'000 fr. (cf. les 1^{er} et 2^{ème} paragraphes du recours).

Que le recourant n'ait pas envisagé ou se soit mépris sur les conséquences fiscales de la donation conclue le 15 juin 2023 ne consiste toutefois pas dans une erreur essentielle au sens de l'art. 24 al. 1 ch. 4 CO, selon la jurisprudence rappelée ci-dessus (cf. *supra* consid. 4.3). Le but premier du contrat était, en effet, de procurer au recourant les moyens financiers dont il avait besoin pour acquérir un bien immobilier. Les parties ne poursuivait donc pas un objectif purement fiscal. Certes, les incidences fiscales du contrat ont pu entrer en ligne de compte dans la pesée des intérêts, mais elles ne représentaient pas, d'un point de vue objectif, un élément ou fondement essentiel de la

donation. Selon le principe de la bonne foi en affaires, l'on peut, au contraire, inférer que même en ayant conscience de ses incidences fiscales, le recourant n'aurait pas renoncé à la donation dans la mesure où celle-ci était le préalable indispensable pour acquérir le bien immobilier qu'il convoitait. L'erreur que le recourant a pu commettre ne portait ainsi que sur les effets accessoires du contrat et consistait donc typiquement dans une erreur sur les motifs au sens de l'art. 24 al. 2 CO, erreur dont il ne peut pas valablement se prévaloir pour invalider la donation litigieuse et se soustraire à l'imposition litigieuse.

En tant qu'elle maintient la taxation du 21 novembre 2024, la décision attaquée doit, en conséquence, être confirmée.

5.

5.1 Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al.1 LPJA).

5.2 Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 fr., sont mis à la charge du recourant qui succombe et qui n'a pas droit à des dépens (art. 89 al. 1 et 91 al. 1 *a contrario* LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté.
2. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens.
3. Le présent arrêt est communiqué à X _____, et au Service cantonal des contributions, à Sion.

Sion, le 1er juin 2026