

F1 25 25

ARRÊT DU 16 JUIN 2026

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr. Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur ; Fabienne Délèze Constantin, greffière

en la cause

X _____, recourant, représenté par Maître Marion Favrod, avocate, à Martigny

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt sur les successions et les donations ; période fiscale 2024)

recours contre la décision sur réclamation du 24 mars 2025

Faits

A. Par acte de vente inscrit au registre foncier le 17 mars 2010, les époux A _____ et B _____ ont acquis, pour moitié chacun, les PPE xxxx (droit exclusif sur la cave n° 35 au rez inférieur et l'appartement n° 57 au rez supérieur) et xxxx1 (droit exclusif sur le local commercial n° 58 au rez supérieur), ainsi que la part de copropriété COP xxxx2-xx correspondant au 1/24^{ème} de la PPE xxxx2 (droit exclusif sur les places de parc n° 2 à 25 au rez inférieur), de la parcelle de base n° xxx de la commune de C _____.

Par acte de cession entre époux et d'avance d'hoirie du 6 mars 2024, A _____ a cédé, sans contrepartie, à B _____ sa quote-part d'une demie des immeubles précités. Par le même acte, B _____ a cédé l'entière propriété des mêmes immeubles à son fils X _____ à titre d'avancement d'hoirie (p. 47 à 60 du dossier du Tribunal cantonal [TC]). L'acte fixait la valeur des cessions à respectivement 98'258 fr. et 196'516 fr., conformément aux taxes cadastrales. Il requérait l'exonération des droits de mutation pour chacune d'entre elles, s'agissant respectivement d'une cession entre époux et d'un transfert en ligne directe. Les transferts de propriété en résultant ont été inscrits au registre foncier le 18 mars 2024.

Par décision du 20 mars 2024 (p. 21 du dossier du TC), le Service du registre foncier de D _____ (SRF) a assujetti les deux transferts de propriété susmentionnés à l'impôt fixe sur les mutations au sens de l'art. 17 al. 1 LDM, les exemptant de l'impôt proportionnel sur les mutations en application de l'art. 18 al.1 let. b LDM.

B.

B.a Le 30 août 2024, le Service cantonal des contributions (SCC) a invité X _____ (ci-après : le contribuable) à remplir et lui retourner une déclaration d'impôt sur les donations suite aux transferts de propriété du 18 mars 2024 (p. 33 à 34 du dossier du SCC). La donation que son beau-père avait effectué en faveur de sa mère, puis celle que cette dernière avait effectué en sa faveur, consistaient dans une donation en cascade soumise à l'impôt sur les donations au taux de 25%.

Le 28 novembre 2024, X _____ a retourné la déclaration d'impôt sur les donations au SCC, en faisant valoir ce qui suit. L'appartement que sa mère lui avait cédé avait été acquis de nombreuses années auparavant par ses grands-parents maternels. Par la suite, il avait appartenu à sa tante, avant que sa mère ne le rachète à sa sœur en 2010.

Ce bien faisait donc partie du patrimoine familial maternel depuis longtemps. Sa mère et son beau-père étant mariés depuis plus de vingt ans, chacun possédait la moitié de l'appartement. La donation avait été réalisée en raison de son projet de construction d'une villa. Ayant besoin de fonds propres pour cette construction, sa mère lui avait donné l'appartement afin qu'il puisse l'utiliser comme garantie auprès de la banque, comme l'attestait le contrat de crédit annexé. Pour ce faire, ils avaient d'abord transféré la totalité de l'appartement à sa mère pour qu'elle puisse ensuite le lui transmettre. Le taux de 25% ne devait, selon lui, pas être appliqué dans cette situation, l'art. 116 LF prévoyant un taux de 0% pour les parts attribuées en ligne directe (p. 10 et 20 à 24 du dossier du SCC).

B.b Par décision de taxation du 6 janvier 2025 (p. 3 à 4 du dossier du SCC), le SCC a soumis le montant de 97'199 fr. (= 98'258 fr. – les frais d'acte de 1059 fr.) à l'impôt sur les donations. Calculé au taux de 25%, l'impôt perçu auprès de X _____ s'élevait à 24'299 fr. 75. Son objet était précisé comme suit :

« Donation de $\frac{1}{2}$ des PPE xxxx et xxxx1 ainsi que de la demi[e] de la COP xxxx2-xx de la part de M. A _____ (...). »

Le 23 janvier 2025, le contribuable a formé réclamation contre cette décision, complétant ses explications du 28 novembre 2024. La répartition de l'appartement entre son beau-père et sa mère avait été convenue pour de stricts motifs liés à leur régime matrimonial, sans aucune intention pour sa mère d'en donner une part à A _____, d'où la fin de copropriété intervenue en amont du transfert de sa mère en sa faveur. Il n'y avait pas d'intention de donation de son beau-père en sa faveur. Le taux de 25% n'était pas applicable à la situation, le transfert entre un parent et son enfant étant exonéré d'impôt (p. 8 à 9 du dossier du SCC).

Le 29 janvier 2025, le SCC a confirmé sa décision de taxation (p. 6 du dossier du SCC). Par acte d'achat inscrit au registre foncier le 17 mars 2010, sa mère et son beau-père avait acquis l'appartement en copropriété à raison de $\frac{1}{2}$ chacun. A _____ était donc pleinement propriétaire de la moitié des PPE xxxx et xxxx1 et de la COP xxxx2-xx. Au vu de ces éléments, le fait d'avoir procédé à deux transferts successifs paraissait insolite et permettait de réaliser une économie d'impôt en comparaison d'une donation directe de A _____ en sa faveur.

Le 4 mars 2025, X _____ a maintenu sa réclamation.

B.c Par décision du 24 mars 2025, le SCC a rejeté la réclamation, relevant qu'il ne pouvait être fait abstraction des rapports de propriété tels qu'ils ressortaient du registre

foncier, l'impôt sur les donations ayant précisément pour objet le transfert de la propriété. A _____ était bien propriétaire de la moitié des immeubles concernés, part qu'il avait acquise directement de la tante du contribuable et de l'époux de cette dernière. Il apparaissait en outre que la réelle et commune intention des parties à l'acte du 6 mars 2024 était de transférer immédiatement à X _____ l'entier de la propriété des PPE xxxx et xxxx1 et de la COP xxxx2-xx, dont il avait besoin pour constituer les fonds propres nécessaires à l'acquisition de son futur logement. La donation et l'avance d'hoirie avaient d'ailleurs été opérées dans le même acte, avec pour conséquence que la propriété de la moitié des immeubles que détenait son beau-père lui avait été (quasi) immédiatement transférée par sa mère. Objectivement, ces deux événements devaient donc être considérés comme une seule opération par laquelle son beau-père avait, en réalité, consenti une donation en sa faveur, le rôle de sa mère s'étant exclusivement limité à celui d'un intermédiaire. Du point de vue fiscal, le taux d'imposition de 25% prévu par l'art. 116 al. 1 let. c LF était donc applicable à la donation directement intervenue entre son beau-père et lui-même.

C. Par acte du 23 avril 2025, X _____ a recouru céans contre cette décision, concluant à son annulation, ainsi qu'à celle de la décision de taxation du 6 janvier 2025. Il expose que les immeubles transférés font partie du patrimoine familial de sa mère, que ses grands-parents maternels y vivent depuis treize ans et que son beau-père considérait sa part de copropriété sur ces immeubles comme revenant *de facto* à son épouse et à ses descendants. Lors de la conclusion de l'acte, A _____ n'estimait donc pas s'en dessaisir en sa faveur. Se référant à la volonté du législateur d'exonérer les donations entre parents en ligne directe tant de l'impôt sur les donations que de l'impôt proportionnel sur les mutations, il reproche aux autorités de taxation compétentes d'avoir, de manière incohérente, traité différemment la même situation, en violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire et de celui de la bonne foi. A son sens, dès lors que le SRF l'avait exempté de l'impôt proportionnel sur les mutations, le SCC ne pouvait pas rendre de décision contraire sans porter atteinte à sa bonne foi. Il invoque également la violation de l'art. 112 al. 1 let. a LF tenant au fait que malgré l'absence de donation directe entre eux, le SCC avait présumé la volonté de donner (*animus donandi*) de A _____ en sa faveur au seul motif qu'il était son beau-père. Bien qu'inscrit au registre foncier en qualité de copropriétaire des immeubles en cause, ce dernier avait toujours considéré ceux-ci comme appartenant au patrimoine familial de son épouse et n'avait fait que formaliser cette situation en transférant ses parts à celle-ci. Son beau-père n'avait donc pas renoncé à son droit de propriété en faveur de son épouse, pas plus qu'il n'avait eu d'intention libérale à l'égard du recourant comme l'avait retenu le

SRF. Le recourant se plaint enfin d'inégalité de traitement. A son sens, l'autorité de taxation n'aurait pas requalifié, ni taxé l'opération si les deux donations successives avaient été effectuées sur des périodes fiscales différentes. De même, elle ne paraissait pas appliquer le même traitement à l'opération similaire qui consistait, pour un parent, à donner un terrain à son enfant que ce dernier cédait ensuite gratuitement à son époux pour y réaliser une construction en copropriété. A titre de moyens de preuve, le recourant dépose plusieurs pièces, dont une attestation signée par son beau-père le 18 avril 2025 au contenu suivant (p. 30 du dossier du TC) :

« Je, soussigné A _____, né le xx.xx 1972, considère que les PPE Nos xxxx et xxxx1 ainsi que le 1/24 de la PPE No xxxx2 de la Commune de C _____ appartenaient à mon épouse, B _____, née le xx.xx1971.

Ces biens étant dans sa famille depuis une quarantaine d'années, je ne considère donc pas m'en être dessaisi au profit de mon beau-fils, X _____, né le xx.xx21994. »

Il sollicite également l'audition de A _____ et B _____, ainsi que l'édition du dossier fiscal en mains du SCC.

Le 4 juin 2025, le SCC a conclu au rejet du recours et déposé son dossier. Il a relevé qu'il n'était pas lié par des décisions rendues par d'autres autorités dans d'autres domaines juridiques et que sa pratique en matière d'impôt sur les donations était conforme à la jurisprudence. Selon celle-ci, le lien existant entre une personne et l'enfant d'un premier lit de son conjoint permettait de présumer l'existence d'une intention de donner directement de l'un à l'autre, tandis qu'il n'en allait pas de même du rapport entre une personne et l'époux de son enfant.

Le 16 juin 2025, le recourant a répliqué, alléguant que la jurisprudence citée par le SCC n'était pas pertinente dans la mesure où elle portait sur des décisions relevant de domaines juridiques objectivement différents. En revanche, la décision litigieuse avait été rendue en contraction avec une décision de nature fiscale émanant d'une autorité de taxation du même canton.

Sur demande du Tribunal, le recourant a encore complété le dossier de la cause en produisant une copie complète de l'acte de cession entre époux et d'avance d'hoirie du 6 mars 2024.

L'instruction s'est close par la transmission de cette pièce au SCC.

Considérant en droit

1.

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

1.2 Le SCC a déposé le dossier fiscal du recourant, dont la requête en ce sens est ainsi satisfaite. Celui-ci sollicite également l'audition de A _____ et B _____, sans toutefois préciser les allégués à l'appui desquels il formule cette requête, ni les points sur lesquels ces personnes devraient être entendues. L'on peut tout au plus supposer que son offre de preuve vise à démontrer, d'une part, que les immeubles dont la propriété lui a été transférée le 18 mars 2024 ont été précédemment détenus par des membres de sa famille maternelle – ce qui n'est en tant que tel pas contesté et ressort en partie d'extraits du registre foncier figurant au dossier – et, d'autre part, que A _____ n'avait pas d'intention libérale à son égard lorsqu'il a cédé ses parts de copropriété à son épouse. Il n'apparaît toutefois pas que le témoignage de son beau-père ou de sa mère sur ce second point, lesquels conforteraient vraisemblablement les explications déjà données par le recourant (cf. l'attestation du 18 avril 2025 déjà produite, p. 30 du dossier du TC), puisse apporter un éclairage décisif à l'affaire, compte tenu notamment des liens personnels étroits les unissant au recourant. L'on comprend au demeurant mal pourquoi le recourant n'a pas produit leurs témoignages écrits s'il estimait que ceux-ci pouvaient apporter des précisions importantes pour l'issue de la cause. Le Tribunal s'estimant suffisamment renseigné pour trancher le litige en connaissance cause, 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. Le litige consiste à déterminer si c'est à bon droit que le SCC a appréhendé les libéralités successivement prévues par l'acte notarié du 6 mars 2024 comme une opération unique, comportant une donation de A _____ en faveur du recourant assujettie à l'impôt cantonal sur les donations au taux de 25%.

2.1 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 en vertu du droit successoral (art. 457-640 CC) ou à la suite d'une donation (art. 239-252 CO). Pour la fortune immobilière, l'assujettissement à l'impôt est fondé lorsque celle-ci est sise dans le canton (art. 113 al. 2 LF). La taxe

cadastrale est considérée comme valeur vénale des immeubles (art. 114 al. 2 LF). Selon 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). Il est dû par le bénéficiaire de l'attribution imposable (art. 118 al. 1 LF). Parmi d'autres exceptions, l'art. 112 al. 1 let. a LF (dans sa teneur en vigueur au 1^{er} janvier 2024) dispose que l'impôt n'est pas perçu 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.

2.2 La notion de donation est d'abord une notion qui ressortit au droit civil. Elle est définie à l'art. 239 al.1 CO comme la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation correspondante. 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*) (arrêt du Tribunal fédéral 9C_243/2024 du 11 septembre 2025 consid. 3.2). 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).

2.3 Selon l'art. 18 al. 1 CO, pour apprécier la forme et les clauses d'un contrat, il y a lieu de rechercher la réelle et commune intention des parties, le cas échéant empiriquement, sur la base d'indices, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexactes dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention. Un acte est simulé au sens de cette disposition lorsque les deux parties sont d'accord que les effets juridiques correspondant au sens objectif de leurs déclarations ne doivent pas se produire et qu'elles n'ont voulu créer que l'apparence d'un acte juridique à l'égard des tiers. Leur volonté véritable tend soit à ne produire aucun effet juridique, soit à produire un autre effet que celui de l'acte apparent ; dans ce dernier cas, les parties entendent en réalité conclure un second acte dissimulé. Juridiquement inefficace d'après la volonté réelle et commune des parties, le contrat simulé est nul tandis que le contrat dissimulé – que, le cas échéant, les parties ont réellement conclu – est valable si les dispositions légales auxquelles il est soumis quant à sa forme et à son contenu ont été observées (ATF 123 IV 61 consid. 5c/cc ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_155/2024 du 3 avril 2025 consid. 6.1.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_96/2023 du 23 mai 2023 consid. 3.1).

En matière fiscale, la simulation a le plus souvent pour but d'éviter une imposition. La nullité par le droit civil déploie alors également ses effets en cette matière : l'acte simulé est sans incidence sur l'analyse de la situation en droit fiscal et les autorités fiscales sont légitimées à soumettre l'acte dissimulé à la norme fiscale pertinente et à lui donner ainsi plein effet sur le plan du droit fiscal. En d'autres termes, l'autorité fiscale n'est pas tenue par un acte simulé et doit en principe rétablir les faits et conventions conformément à la réalité en vue de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_498/2021 du 11 mai 2022 consid. 6.2 et les références citées).

2.4 Parmi les cas de simulation évoqués en doctrine, figure celui de la donation en chaîne (« Kettenschenkung »), soit celui d'une personne qui reçoit une libéralité avec l'obligation de la retransférer à un tiers (RICHNER/FREI, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 4 n° 114 ; CORNU, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Les limites imposées par les principes généraux du droit, thèse 2014, p. 305). Une telle construction juridique est généralement utilisée pour bénéficier de l'imposition plus faible ou de l'exonération prévue pour les donations entre époux ou celles effectuées en faveur de parents de sang en ligne directe. Selon ces auteurs (pour qui le recours à la figure de l'évasion fiscale n'est pas nécessaire pour requalifier les opérations en cause), cette construction ne doit pas être reconnue en droit civil, en raison de la simulation de la première « donation ». En réalité, les

conditions d'une donation ne sont, dans ce cas, remplies qu'entre le donateur originaire et le tiers, la relation entre ce premier donateur et le donataire intermédiaire relevant d'un contrat de fiducie (mandat). En droit fiscal également, l'autorité devra donc s'écarter de la construction formelle élaborée par les parties pour imposer l'état de fait réellement voulu par celles-ci (RICHNER/FREI, op. cit., § 4 n° 119). En pratique, la difficulté consistera à déterminer si le premier donateur n'a émis qu'un simple souhait à l'égard de l'intermédiaire ou s'il a conclu avec ce dernier un véritable accord l'obligeant à transférer la libéralité au bénéficiaire final, question qui doit être examinée en fonction des particularités de chaque cas d'espèce (RICHNER/FREI, op. cit., § 4 n° 124).

Dans un arrêt du 23 novembre 2006 (publié *in* RDAF II 2007 p. 407), le Tribunal administratif du canton de Fribourg a adopté cette approche pour examiner deux donations successives, prévues dans un même acte notarié. Il a considéré que la donation entre le propriétaire d'un immeuble et son épouse, puis celle de cette dernière en faveur de sa fille issue d'un premier mariage, ne correspondaient pas à la réelle et commune intention des parties, telles qu'elle pouvait être présumée sur la base des circonstances. A l'aune de celles-ci, il a retenu que le rôle de l'épouse s'était limité à celui d'un intermédiaire fiduciaire, la première donation effectuée en sa faveur devant être juridiquement qualifiée de simulation. Du point de vue du droit civil, comme du droit fiscal, l'existence d'une donation entre le propriétaire de l'immeuble et sa belle-fille devait seule être admise. Dans un arrêt du 24 octobre 2014 (510 12 22), le Tribunal administratif du canton de Bâle-Campagne est parvenu au même résultat, en appréciant la situation sous l'angle de l'évasion fiscale. Examinant la donation d'une parcelle ayant eu lieu entre une sœur et son frère, puis, le même jour et devant le même notaire, entre ce dernier et son fils, il a considéré que ces donations successives étaient inhabituelles et inappropriées et que le premier transfert de propriété en faveur du frère n'avait pas de sens, ni de but d'un point de vue économique, hormis celui d'économiser des impôts. Partant, il a confirmé que ces opérations devaient être imposées en tant que donation unique entre une tante et son neveu.

2.5 En l'occurrence, il y a lieu de déterminer quelle était la réelle et commune intention des parties au sens de l'art. 18 al. 1 CO lorsqu'elles ont conclu l'acte de cession entre époux et d'avance d'hoirie du 6 mars 2024.

Par cet acte, A _____ a cédé sans contrepartie à son épouse sa quote-part d'une demie des PPE xxxx et xxxx1, ainsi que de la COP xxxx2-xx de la PPE xxxx2. Comme l'a retenu à bon droit le SCC, il était bien copropriétaire de ces immeubles depuis le 17 mars 2010. L'on rappellera qu'en matière immobilière, l'inscription – constitutive (ATF

141 III 13 consid. 4.1) – au registre foncier est seule déterminante pour constituer une copropriété, pour y mettre fin ou pour modifier la répartition des quotes-parts (art. 656 al. 1 CC par analogie). Les règles civiles de la copropriété ne permettent pas de prendre en considération le fait que des parts de copropriété ne correspondent pas aux apports respectifs effectués par chaque copropriétaire. En raison du caractère constitutif de l'inscription au registre foncier, des copropriétaires ne peuvent pas non plus modifier ou mettre fin au régime de copropriété par convention, si cela n'aboutit pas à une modification de l'inscription au registre foncier (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 6.2.2 et 6.2.3 et les références citées). Ainsi, il importe peu de savoir quels étaient les accords internes des époux A _____ et B _____ lorsqu'ils ont acquis la copropriété des immeubles en cause pour moitié chacun. Outre qu'elles sont imprécises, les allégations du recourant selon lesquelles la répartition des quotes-parts convenues en 2010 tenait à de stricts motifs liés à leur régime matrimonial, sans aucune intention pour sa mère d'en donner une part à son époux, ou encore que son beau-père considérait ses parts de copropriété sur les immeubles comme revenant *de facto* à son épouse et ses descendants, sont donc sans pertinence.

Seul est déterminant le fait que A _____ a objectivement cédé ses parts de copropriété, sans contre-prestation correspondante, à son épouse qui, devenue propriétaire de l'intégralité des immeubles, les a, quasi-immédiatement, transférés au recourant à titre d'avancement d'hoirie. Par le même acte, deux donations ont, en effet, été successivement conclues, la première en faveur de B _____ et la seconde en faveur du recourant. Leur enchaînement a eu pour effet d'attribuer la pleine propriété des immeubles à B _____ pour un très bref instant, le temps pour le conservateur du registre foncier d'enregistrer leur transfert – quasi-simultané – en faveur du recourant.

Dans pareilles circonstances, le SCC pouvait légitimement présumer que plutôt que d'effectuer une libéralité en faveur de son épouse, A _____ avait, en réalité, l'intention de donner ses parts de copropriété directement au recourant. Une telle présomption est d'autant plus fondée en l'espèce que l'intéressé connaissait le besoin de son beau-fils de disposer de fonds propres pour acquérir un logement. Tous les éléments du dossier conduisent à retenir que la réelle et commune intention des parties à l'acte du 6 mars 2024 était de transférer la pleine propriété des PPE xxxx et xxxx1, ainsi que de la COP xxxx2-xx au seul recourant, objectif dont la première donation en faveur de B _____ ne constituait qu'une étape intermédiaire, conçue pour des raisons essentiellement fiscales, à savoir pour pouvoir bénéficier des exonérations prévues par l'art. 112 al. 1 let. a LF. Il ne fait, en effet, aucun doute que l'objectif

d'attribuer la propriété des parts de copropriété de A _____ directement à son beau-fils était commun à toutes les parties, comme cela ressort des déclarations du recourant en procédure de réclamation : « la donation a été réalisée en raison de mon projet de construction d'une villa sur la commune de C _____. Ayant besoin de fonds propres pour cette construction, ma maman m'a donné l'appartement afin que je puisse l'utiliser comme garantie auprès de la banque. Pour ce faire, nous avons d'abord transféré la totalité de l'appartement à ma maman pour qu'elle puisse ensuite me le transmettre » (p. 10 du dossier du SCC).

2.6 En conséquence, c'est à bon droit que le SCC a, en dégageant la réelle et commune intention des parties, considéré les transferts de propriété, convenus et exécutés à la chaîne, comme une opération unique comportant une donation de A _____ en faveur de son beau-fils, imposable en tant que telle au taux de 25% prévu par l'art. 116 al. 1 let. c LF.

3. Le recourant invoque encore une violation du principe de la bonne foi au motif que la taxation litigieuse – mais néanmoins conforme aux art. 111 ss LF – entrerait en contradiction avec celle effectuée au titre de l'impôt sur les mutations.

3.1 Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censé avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (4) qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 150 I 1 consid. 4.1). Les conditions mentionnées ci-dessus doivent être interprétées de manière stricte et remplies de manière claire et sans équivoque (arrêt du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 et les références citées).

3.2 En l'occurrence, l'autorité compétente pour prélever l'impôt sur les mutations au sens de la LDM semble avoir taxé les transferts successifs de propriété prévus par l'acte

notarié du 6 mars 2024 selon leur qualification formelle, soit comme une cession entre époux suivie d'une avance d'hoirie. La question de savoir si le SRF a, ce faisant, correctement appliqué la législation spécifique en la matière peut néanmoins souffrir de demeurer indécise dans la mesure où la décision du 20 mars 2024 ne fait pas l'objet du présent litige et est entrée en force. En tout état de cause, le SCC n'était, comme il l'a rappelé, aucunement lié par cette décision dans la mesure où elle a été rendue par une autorité tierce, en regard d'un autre impôt que celui régi par les art. 111 ss LF (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_487/2022 du 5 septembre 2023, consid. 6 et 7 *a contrario*).

Le grief de violation du principe de la bonne foi tombe ainsi à faux. Il ressortait clairement de la décision du SRF du 20 mars 2024 qu'elle ne portait que sur l'impôt dû au titre de la LDM, sans préjuger de celle en matière d'impôt cantonal sur les donations qui relevait de la seule compétence du SCC. Or, force est de constater que ce dernier n'a, à aucun moment, donné au recourant une quelconque assurance que la qualification formelle des transferts prévus par l'acte du 6 mars 2024 prévaudrait sur celle résultant de la réelle et commune intention des parties.

4. Le recourant soutient enfin que son imposition au titre de l'impôt cantonal sur les donations violerait le principe de l'égalité de traitement. Il fait valoir que le SCC n'aurait pas requalifié, ni taxé l'opération litigieuse, si les donations successives avaient été effectuées sur des périodes fiscales différentes. Il reproche également à l'autorité précédente de réserver un traitement différent à une construction prétendument similaire, à savoir celle dans laquelle un parent donne un terrain à son enfant, dont ce dernier cède ensuite gratuitement une part de copropriété à son conjoint pour y réaliser une construction.

4.1 Une décision viole le principe de l'égalité de traitement consacré à l'art. 8 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 148 I 286 consid. 5.1, 144 I 113 consid. 5.1.1, 142 I 195 consid. 6.1).

4.2 En l'espèce, le recourant soutient que le SCC aurait statué de manière différente dans des situations qu'il estime similaires à la sienne. Il ne se réfère toutefois à aucun cas concret, se limitant à se référer à de prétendues pratiques divergentes qu'il ne

démontre nullement. Son grief est ainsi dépourvu de toute substance et doit, de ce seul fait, être rejeté. Quoiqu'il en soit, il n'apparaît pas que les « pratiques » qu'il dénonce de manière toute générale comporteraient, si elles avaient effectivement cours, une violation du principe de l'égalité de traitement. En effet, la situation dans laquelle un père ou une mère donne un immeuble à son enfant d'un premier lit plusieurs mois après l'avoir reçu, en partie ou intégralement, de son conjoint, n'est pas d'emblée assimilable à celle où ces mêmes donations sont, comme en l'espèce, effectuées quasi-simultanément. Dans cet autre cas, l'on ne peut pas présumer sans autres éléments que les parties à la première donation auraient, dès l'origine, conçu et réduit le rôle du conjoint donataire à celui d'un intermédiaire. Pour retenir une donation effectuée directement entre le beau-père ou la belle-mère et l'enfant du premier lit, encore faudrait-il que d'autres indices révèlent clairement que la première donation, bien qu'effectuée antérieurement, a été simulée. Quant à la seconde situation invoquée par le recourant, elle se distingue également de celle du recourant. Si le lien affectif existant en principe entre une personne et l'enfant de son conjoint peut s'avérer suffisant pour présumer l'existence d'une intention de donner de l'un en faveur de l'autre, il n'en va pas de même du lien d'alliance unissant une personne à l'époux ou l'épouse de son enfant. Dans ce deuxième cas, l'on doit plutôt retenir – sauf circonstances particulières ou intention contraire clairement exprimée – que la volonté des parents se limite à l'octroi d'un avantage à leur enfant et que, si celui-ci décide d'en transmettre une partie à son conjoint, il le fait librement. Il est en effet plus conforme à l'expérience de la vie que les rapports de propriété existant entre les époux ne dépendent en principe pas de la volonté de leurs parents respectifs, mais soient fixés par eux-mêmes dans le cadre du régime matrimonial pour lequel ils ont opté (cf. RDAF II 2007 p. 488-489).

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 de X _____, qui n'a pas droit à des dépens.
3. Le présent arrêt est communiqué à Maître Marion Favrod, pour le recourant, et au Service cantonal des contributions, à Sion.

Sion, le 16 juin 2026