

F1 24 163

ARRÊT DU 3 MARS 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 _____, recourante, représentée par Maître Léo Farquet, avocat, 1920 Martigny

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt sur les gains immobiliers ; période fiscale 2024)

recours contre la décision sur réclamation du 30 septembre 2024

Faits

A.

A.a Par acte authentique du 15 avril 2022 (p. 11 à 12 du dossier du Service cantonal des contributions [ci-après : SCC]), X _____ (ci-après : la contribuable) et son concubin A _____ ont acquis, en copropriété par moitié chacun, le n° xxx de la commune de B _____ pour le prix de 640'000 francs. Le transfert de propriété de ce bien-fonds bâti d'une valeur cadastrale de 196'000 fr. a été inscrit au registre foncier le 1^{er} juin 2022 (p. 19 du dossier du SCC).

Par déclarations écrites du 27 juin et 2 juillet 2024 (p. 15 et 16 du dossier du SCC), X _____ et A _____ ont indiqué avoir contribué au financement de cette acquisition à raison de 214'573 fr. pour X _____ (65'801 fr. provenant de son épargne et 148'772 fr. de son 2^{ème} pilier) et à raison de 34'427 fr. 41 par A _____ (montant issu de son 2^{ème} pilier), le solde ayant été financé à la faveur d'un prêt hypothécaire de 391'000 fr. contracté auprès de la C _____.

A.b Par acte authentique du 19 juin 2023 (p. 17 à 20 du dossier du SCC), A _____ a vendu sa quote-part d'une demie du n° xxx à X _____ pour le prix de 34'000 francs. Le transfert de propriété a été inscrit au registre foncier le 12 décembre 2023 (p. 21 du dossier du SCC).

L'acte de vente contient notamment les précisions suivantes (p. 17 du dossier du SCC) :

« 2. Les parties à l'acte arrêtent le prix de vente à :

CHF 34'000.-

(trente-quatre mille francs)

(...).

Les parties précisent que la présente vente intervient à la suite de leur séparation et que le prix de vente ci-dessus indiqué correspond aux fonds propres investis (via un retrait de son deuxième pilier) par A _____ lors de l'achat de la parcelle N° xxx de B _____. Cela explique la raison pour laquelle le prix de vente est inférieur à la valeur cadastrale de la quote-part vendue.

3. La parcelle objet du présent acte est grevée en 1^{er} rang de l'inscription hypothécaire suivante :
- Cédule hypothécaire sur papier au porteur de CHF 400'000.- (PJ xx/xx et xx/xx1)

L'acquéreur déclare reprendre l'intégralité des dettes dès le 01.08.2023 (premier août deux mille vingt-trois) et devient ainsi seul donneur de gage et seul débiteur. L'accord du créancier devra être produit, tout comme le titre au porteur.

4. La mention suivante est notamment inscrite au registre foncier :

- Restriction du droit d'aliéner (art. 30e al. 2 LPP) sur la part de A _____ (PJ xx/xx2).

Dite mention sera radiée, selon déclaration à produire, et le montant dû à la caisse de pension sera crédité par le notaire dès transfert de la propriété ».

Au chapitre des dispositions finales, l'acte expose encore (p. 18 du dossier du SCC) :

« 1. Les parties déclarent que les autres biens communs acquis lors de leur concubinage ont été partagés selon entente entre eux et se délivrent quittance mutuelle. Moyennant bonne et fidèle exécution du présent acte, les parties déclarent ne plus avoir de prétention l'une à l'égard de l'autre en lien avec l'immeuble N° xxx de B _____ ».

A.c Par acte authentique du 1^{er} mars 2024 (p. 21 à 22 du dossier du SCC), X _____ a vendu le bien-fonds n° xxx aux époux D _____ qui l'ont acquis en copropriété pour moitié chacun au prix de 710'000 francs. Le transfert de propriété a été inscrit au registre foncier le 17 avril 2024 (p. 32 du dossier du SCC).

B.

B.a Le 29 mai 2024, X _____ a déposé sa déclaration d'impôt sur les gains immobiliers relativement à cette vente (p. 25 et 26 du dossier du SCC). Elle a revendiqué des impenses pour 56'813 fr. 80 et déclaré une valeur d'acquisition de 674'000 fr., correspondant au prix de vente de 640'000 fr. versé le 1^{er} juin 2022 et au 34'000 fr. payés le 1^{er} août 2023 pour le rachat de la part de copropriété de son ex-concubin. Selon ses calculs, elle avait donc vendu le bien-fonds à perte, celle-ci s'élevant à 20'813 fr. 80 (710'000 fr. – [674'000 fr. + 56'813 fr. 80]).

B.b Par décision de taxation du 17 juin 2024 (p. 23 et 24 du dossier du SCC), le SCC a arrêté le gain imposable à 127'095 fr. et l'impôt dû à 34'161 fr. 90. Il a retenu un prix d'acquisition de 549'500 fr. calculé comme suit : 320'000 fr. correspondant au prix d'achat de la quote-part d'une demie du bien-fonds acquise en 2022 (640'000 fr. / 2), montant auquel il a ajouté celui de 229'500 fr. correspondant au prix d'achat de la seconde quote-part acquise en 2023 (34'000 fr.) et à la reprise de la dette hypothécaire (391'000 fr. / 2 soit 195'500 fr. ; cf. p. 31 du dossier du SCC). Il a admis des impenses à hauteur de 33'405 fr., ne reconnaissant à ce titre que la commission de courtage versée par la contribuable pour la vente de 2024, la moitié des frais de l'acte d'achat du 15 avril 2022 en sus de ceux relatifs à l'acte du 19 juin 2023, ainsi que la pénalité bancaire induite par la résiliation anticipée du contrat hypothécaire. Le SCC a notamment refusé toutes les factures de travaux produites par la contribuable à titre de frais d'améliorations durables de son bien, au motif qu'elles concernaient des frais de réparation, d'entretien et de rénovation déductibles au titre de l'impôt sur le revenu.

C. Le 15 juillet 2024, X _____ a, par l'intermédiaire de son avocat, formé réclamation contre cette décision, contestant le prix d'acquisition de 229'500 fr. retenu pour la part de copropriété rachetée à A _____. A son sens, le fait pour le SCC de s'en être tenu au prix de 34'000 fr. figurant dans l'acte du 19 juin 2023, en y ajoutant la moitié de la dette hypothécaire (195'500 fr.) reprise à son seul nom, était arbitraire et contrevenait au principe des conditions comparables. Le gain réalisé avait consisté dans la différence entre le prix de vente final de 710'000 fr. et le montant de 640'000 fr. qui devait être substitué au prix d'acquisition, diminué des frais d'acte, des autres impenses et de la commission de vente. A l'appui de sa réclamation, la contribuable a produit plusieurs pièces, dont les actes de vente et les déclarations mentionnés ci-dessus (cf. *supra* consid. A), ainsi que des justificatifs bancaires relatifs aux versements opérés par les ex-concubins sur le compte de consignation du notaire pour le paiement du prix de vente de 640'000 fr. en 2022 (p. 13 à 14 du dossier du SCC).

Le 16 août 2024, le SCC a annoncé qu'il entendait maintenir sa décision de taxation (p. 6 du dossier du SCC). Il a relevé que X _____ avait acquis la parcelle en deux étapes. Selon les actes de vente inscrits au registre foncier, elle avait acheté une part d'une demie au prix de 320'000 fr. en 2022, puis avait acquis l'autre part d'une demie au prix de 229'500 fr. en 2023. Certifié par acte authentique, ce second prix était juridiquement valable.

Le 5 septembre 2024, X _____ a persisté dans sa réclamation, faisant valoir que si le prix d'achat mentionné dans l'acte devait, en principe, être retenu pour la détermination du gain imposable, une substitution de valeur devait prévaloir dans un cas comme le sien, à savoir celui d'une séparation entre concubins dont l'un rachetait la part de l'autre (p. 5 du dossier du SCC). Elle a demandé à connaître la décision de taxation rendue à l'égard de A _____ en lien avec la vente de sa quote-part d'une demie, notamment au cas où le SCC devait avoir considéré que l'acte avait été conclu en dessous de sa valeur et que la taxation avait été portée à zéro.

Par décision du 30 septembre 2024, le SCC a rejeté la réclamation. En substance, il a retenu que la quote-part d'une demie de la parcelle n° xxx, appartenant à A _____, constituait elle-même un immeuble dont la propriété n'avait été transférée à la contribuable que le 12 décembre 2023. Avant cette date, les deux quotes-parts de copropriété constituaient deux immeubles juridiquement distincts, de sorte que le principe des conditions comparables n'avait pas vocation à s'appliquer. X _____ avait certes initialement apporté la quasi-totalité des fonds propres qui avaient permis l'acquisition des deux quotes-parts de copropriété en 2022, mais elle n'avait été

propriétaire que de l'une d'elles jusqu'au 12 décembre 2023. Dès cette date, elle avait acquis un autre immeuble, sans que cette opération ne constituât une hypothèse dans laquelle l'imposition devait être différée. L'aliénation du n° xxx en 2024 n'étant pas intervenue après un report d'impôt, il ne se justifiait pas d'arrêter le prix d'acquisition de la seconde quote-part en tenant compte de la somme des fonds propres investis par la contribuable en 2022.

D. Le 29 octobre 2024, X _____ a recouru céans contre cette décision, concluant à sa réforme sous suite de frais et dépens. Elle demande que le prix d'acquisition en 2023 de la part de copropriété d'une demie du n° xxx soit fixé à 319'573 fr. et qu'une nouvelle décision de taxation soit rendue en tenant compte d'un prix de vente de 710'000 fr. et d'un prix d'acquisition global de 639'573 fr. (320'000 fr. en 2022 + 319'573 fr. en 2023), sous déduction des frais d'acte, des autres impenses et de la commission de vente. Elle explique qu'en raison de la courte durée d'existence de la copropriété, le prix d'achat de la quote-part de A _____ avait été arrêté à la valeur (arrondie de 427 fr.) des fonds propres qu'il avait investis en 2022 (34'000 fr.), ce qui ressortait expressément de l'acte de vente du 19 juin 2023. Lors de cette transaction, elle avait renoncé à une créance envers son ex-concubin en lien avec l'acquisition de sa quote-part de copropriété en 2022, créance qui correspondait à la différence de fonds propres investis par chacun d'eux pour l'achat de la parcelle en copropriété à parts égales, soit à 90'073 fr. ($[214'573 \text{ fr.} - 34'427 \text{ fr.}] / 2$). Le prix d'achat de 34'000 fr. ne pouvait économiquement pas s'expliquer autrement. Cet abandon de créance devait être considéré comme une prestation mise à sa charge lors de la vente de 2023. La valeur déterminante de la quote-part qu'elle avait acquise à cette date devait donc être fixée à 319'573 fr. ($34'000 \text{ fr.} + [391'000 \text{ fr.} / 2] + 90'073 \text{ fr.}$). En admettant une différence de valeur de près de 100'000 fr. pour la même quote-part de copropriété entre 2022 et 2023, le SCC avait violé le principe des conditions comparables, un même immeuble ne pouvant pas se déprécier pareillement sur une période aussi courte. Sa taxation procédait d'une application arbitraire de l'art. 50 al. 1 LF et revenait à admettre l'existence d'une donation de A _____ en sa faveur à hauteur de la différence entre la valeur de sa quote-part en 2022 (320'000 fr.) et celle de 229'500 fr. retenue en 2023, sans qu'il y ait toutefois d'*animus donandi*. La recourante relève que dans un contexte où des concubins se séparent, la volonté de donner fait à l'évidence défaut. Leurs déclarations respectives (cf. *supra* consid. A.a) le confirmaient en tant que de besoin et démontraient que l'opération avait été absolument neutre pour les deux parties.

Le 3 décembre 2024, le SCC a conclu au rejet du recours et déposé son dossier.

L'instruction s'est close le 6 décembre 2024, la recourante n'ayant pas fait usage de la faculté de déposer des remarques complémentaires.

Considérant en droit

1. Le recours a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 50 al. 1 et 2 LHID ; art. 150 LF ; art. 81a al. 1 et 2, 80 al. 1 let. a et c, 44 al. 1 let. a et 48 LPJA).

2. Le litige porte sur l'imposition du gain immobilier relative à la vente de la parcelle n° xxx en 2024. Les parties s'opposent plus précisément sur le prix d'acquisition de la part de copropriété de l'immeuble que la recourante a acquise de son ex-concubin en 2023.

3.

3.1 L'impôt sur les gains immobiliers est un impôt spécial sur le revenu, respectivement sur le bénéfice, qui se substitue à l'impôt ordinaire sur le revenu et le bénéfice dans la mesure de son objet fiscal. Il constitue un impôt réel (ATF 150 II 478 consid. 5.1).

Son but vise à imposer l'augmentation constante de la valeur que connaissent les immeubles à l'occasion de leur aliénation. Les raisons de cette augmentation de valeur sont multifactorielles, la principale tenant à l'existence durable d'une demande excédentaire dans le parc immobilier. Mais l'on peut également citer le renchérissement des coûts de construction ou la dépréciation monétaire. Par cet impôt, il est ainsi question de taxer les gains qui, lors d'un transfert immobilier, sont réalisés sans aucune contre-prestation (ACDF F1 24 126 du 15 septembre 2025 consid. 3.1.1 ; cf. Conférence suisse des impôts [CSI], Informations fiscales : imposition des gains immobiliers [état de la législation au 1^{er} janvier 2024], février 2024, p. 1 à 2).

3.2 Selon l'art. 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). La notion d'immeuble au sens de cette disposition correspond à celle de l'art. 655 al. 2 CC, dont les parts de copropriété font notamment partie (HUNZIKER/SEILER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die

Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4^{ème} éd. 2022, nos 32, 33 et 38 ad art. 12 LHID ; ZWEIFEL ET AL., Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 3 nos 5 et 7). Pour le reste, le législateur fédéral a conçu les éléments essentiels de la disposition précitée comme des notions juridiques indéterminées ; les notions de « produit », de « frais d'investissement » et de « valeur de remplacement » ne sont pas définies plus avant, et la Confédération laisse aux cantons une certaine marge de manœuvre dans la définition du bénéfice imposable (ATF 150 II 478 consid. 5.1.1). L'art. 12 al. 2 LHID définit, en revanche, les aliénations imposables, en leur assimilant notamment les actes juridiques ayant les mêmes effets économiques sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (let. a). De manière contraignante et exhaustive pour les cantons (arrêt du Tribunal fédéral 2C_459/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.1 et les références citées), l'art. 12 al. 3 LHID détermine également plusieurs situations dans lesquelles l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas prélevé, mais est différé jusqu'à la prochaine aliénation imposable, notamment en cas de transfert de propriété par successions (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (let. a), en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un époux à l'entretien de la famille (art. 165 CC) ou encore de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux époux soient d'accord (let. b).

3.3 Selon l'art. 44 al. 1 LF, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole. L'art. 45 LF dispose que toute aliénation qui opère le transfert de la propriété d'un immeuble donne lieu à imposition (al. 1), avant d'énumérer les actes juridiques assimilés à une telle aliénation (al. 2). Les cas dans lesquels l'imposition est différée sont quant à eux prévus à l'art. 46 al. 1 LF, dans la même mesure que celle du droit fédéral. L'art. 48 al. 1 LF prévoit ensuite que le bénéfice imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses ou autre valeur s'y substituant). Le produit de l'aliénation comprend toutes les prestations mises à charge de l'acquéreur (art. 49 al. 1 LF), tandis que le prix d'acquisition correspond au prix d'achat, y compris toutes les prestations mises à charge de l'acquéreur et l'impôt sur les successions (art. 50 al. 1 LF). Si le prix d'acquisition ne peut être établi, c'est la valeur vénale au moment de l'acquisition par l'aliénateur ou son prédécesseur qui est déterminante ou, à défaut, la taxe cadastrale au 1^{er} janvier 1977 (art. 50 al. 2 LF). Les impenses déductibles sont quant à elles définies à l'art. 51 al. 1 LF.

3.4 Lors de la détermination du gain immobilier imposable, les cantons sont tenus de respecter le principe des conditions comparables (« *Kongruenzprinzip* »). Selon ce principe, le prix d'acquisition et le prix d'aliénation doivent se référer à un immeuble comparable quant à sa substance matérielle et juridique : cela implique de prendre en compte les plus-values mais aussi les moins-values matérielles et juridiques apportées à l'immeuble pendant la durée de possession déterminante (arrêts du Tribunal fédéral 9C_9/2023 du 2 août 2023 consid. 6.3, 2C_674/2014, 2C_675/2014 du 11 février 2015 consid. 3.2 et les références citées). Le principe des conditions comparables n'a ainsi vocation à s'appliquer que si, durant la durée de possession sous examen, la substance matérielle ou juridique d'un immeuble a changé. Il correspond à l'idée que seule la plus-value imméritée (« *unverdiente Wertzuwachs* ») due à des circonstances extérieures doit être imposée (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 4^{ème} éd., 2021, § 219 n° 8a).

3.5 Tant le produit de l'aliénation que le prix d'acquisition au sens des art. 49 al. 1 et 50 al. 1 LF se déterminent, en principe, sur la base des prix d'achat fixés dans l'acte authentique des transferts immobiliers sous examen. Conformément l'art. 9 CC, et sous réserve de la preuve du contraire, l'on peut, en effet, présumer que ces prix d'achat correspondent à ceux réellement versés (ZWEIFEL ET AL., op. cit., § 10 n^{os} 117 et 26 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., § 220 n^{os} 15 à 18). Toutefois, les autres prestations que l'acheteur doit fournir au vendeur en contrepartie du transfert de propriété de l'immeuble doivent également être prises en compte, indépendamment de leur forme ou de leur destinataire formel (ZWEIFEL ET AL., op. cit., § 10 n^{os} 117 et 74 ; HUNZIKER/SEILER, op. cit., n^{os} 79 et 74 ad art. 12 LHID ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., § 220 n^{os} 23 et 24). Les prestations de l'acquéreur à l'aliénateur qui sont en relation causale avec le transfert de l'immeuble doivent ainsi être ajoutées au prix d'achat authentifié, sauf à ce qu'elles soient déjà comprises dans ce dernier. A l'inverse, les prestations qui ne sont pas liées de manière causale à l'aliénation du bien immobilier, telles les indemnités versées en contrepartie de l'acquisition de valeurs non immobilières incluses dans la transaction, sont à déduire du prix d'achat (ZWEIFEL ET AL., op. cit., § 10 n° 79). La doctrine donne de nombreux exemples dans lesquels des prestations de l'acheteur doivent être prises en compte et ajoutées au prix d'achat figurant dans l'acte authentique. Il peut s'agir de paiements au noir, d'un engagement de l'acquéreur de prendre en charge l'impôt sur les gains immobiliers, de l'octroi d'un droit d'habitation sur l'immeuble en faveur de l'aliénateur, de la reprise de ses projets de construction, de la reprise de l'une ou l'autre de ses dettes (telles les intérêts passifs d'un crédit de construction) ou encore de l'abandon d'une

créance que l'acquéreur détient contre l'aliénateur (ZWEIFEL ET AL., op. cit., § 10 n° 80 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., § 220 n°s 25 ss et 28).

3.6 Le prix d'acquisition correspond, en principe, au produit de l'aliénation que l'ancien vendeur a réalisé lors de l'acquisition de l'immeuble par le vendeur actuel (ZWEIFEL ET AL., op. cit., §10 n° 112). Mais il est également possible que le prix d'acquisition ne coïncide pas avec le produit d'aliénation ayant servi de base à la détermination du gain immobilier imposable du prédécesseur en droit. Tel peut être le cas si le vendeur exige, en lieu et place du prix d'acquisition d'origine (et donc du produit de l'aliénation du vendeur de l'époque) la prise en compte d'une valeur de remplacement. En dépit de la similarité des deux notions, le produit de l'aliénation sur lequel s'est fondée la taxation exécutoire de l'impôt sur les gains immobiliers de l'aliénateur n'est, en tous les cas, pas contraignant (« verbindlich ») pour l'acquéreur en tant que prix d'acquisition lorsque celui-ci vend son immeuble (ZWEIFEL ET AL., op. cit., § 10 n°s 113 et 117 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN /ROHNER, op. cit., § 220 n° 13).

3.7 Comme les impenses déductibles de l'art. 51 LF, le prix d'acquisition au sens de l'art. 50 al. 1 LF compte parmi les dépenses d'investissement qui réduisent la charge fiscale. Le contribuable supporte, par conséquent, le fardeau de la preuve des faits y relatifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_131/2009 du 7 septembre 2009 consid. 3.3 ; ACDF F1 24 107 précité consid. 3.3.3).

3.8

3.8.1 En l'espèce, la décision attaquée retient à juste titre que la recourante est devenue propriétaire de la parcelle n° xxx en deux étapes successives. En effet, elle a d'abord acquis une part de copropriété d'une demie de ce bien-fonds le 1^{er} juin 2023, étant relevé à cet égard que la date d'inscription au registre foncier de l'acte en transférant la propriété fait effectivement foi en la matière (art. 656 al. 1 CC ; HUNZIKER/SEILER, op. cit., n° 43 ad art. 12 LHID). Elle a ensuite acquis la seconde part de copropriété d'une demie le 12 décembre 2023. Elle a donc successivement acquis deux immeubles juridiquement distincts au sens de l'art. 655 al. 2 ch. 4 CC, qu'elle a ensuite revendus aux époux D _____ le 17 avril 2024 pour un prix global de 710'000 fr., soit de 355'000 fr. pour chacune des deux parts de copropriété.

Afin de déterminer le gain réalisé lors de ce dernier transfert au sens de l'art. 12 al. 1 LHID ou – pour reprendre les termes de l'art. 48 al. 1 LF – le bénéfice imposable au titre de l'impôt sur les gains immobiliers, il convient donc de soustraire du produit de l'aliénation de 710'000 fr. (non contesté), les prix d'acquisition de chacune des parts de

copropriété en cause ou « autre valeur s'y substituant », augmentés des impenses qui leur sont propres. A juste titre, la recourante ne conteste pas que le prix d'acquisition de la première part de copropriété d'une demie de la parcelle n° xxx s'est élevé à 320'000 fr., soit à la moitié du prix global convenu pour l'acquisition de l'intégralité du bien-fonds. Ce prix procède d'une application correcte de l'art. 50 al. 1 LF qui définit le prix d'acquisition comme étant généralement celui d'achat, à savoir celui résultant de l'acte de transfert du ou des immeubles en cause, sans égards à la manière dont ce prix a été financé par le ou les acquéreurs. L'acte de vente du 15 avril 2022 ne mettait par ailleurs aucune autre prestation à la charge de ceux-ci.

3.8.2 Les parties s'opposent en revanche sur le prix d'acquisition de la seconde part de copropriété d'une demie de la parcelle n° xxx acquise par la recourante en 2023. L'on ignore la manière dont le SCC a, à l'époque, apprécié ce transfert de propriété sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers. En particulier, l'autorité attaquée n'indique pas quel montant a été retenu en tant que produit d'aliénation. De l'une de ses annotations manuscrites (p. 5 du dossier du SCC), il ressort néanmoins que le SCC a, à l'époque, conclu à l'absence de réalisation d'un gain ou bénéfice imposable, de sorte qu'aucun impôt sur les gains immobiliers n'a été prélevé dans le chef de A _____. Comme cela ressort du considérant E de la décision attaquée, le SCC a également estimé qu'aucun des cas de report d'impôt exhaustivement prévus par les 12 al. 3 LHID et 46 al. 1 LF n'étaient réalisés et ce, même si le produit de l'aliénation retenu – qui pourrait avoir été arrêté à 229'500 fr. selon l'annotation manuscrite figurant en p. 32 du dossier du SCC – était très inférieur à la valeur vénale de 320'000 fr. qu'avait le même immeuble un peu plus d'une année auparavant. L'autorité attaquée a donc exclu que ce transfert de propriété ait pu consister dans une donation mixte – tombant sous le coup des art. 12 al. 3 let. a LHID et 46 al. 1 let. a LF – et cela à juste titre dans la mesure où l'acte de vente du 19 juin 2023 ne permet effectivement pas de conclure à l'existence d'une *animus donandi* de A _____ en faveur de la recourante (pour un rappel des conditions auxquelles une donation est admise en droit fiscal, cf. notamment l'ACDF F1 24 78 du 25 avril 2024 consid. 3.2). Ces questions peuvent néanmoins souffrir de demeurer indécises puisque le produit de l'aliénation retenu au stade de l'imposition de A _____ n'est pas opposable à la recourante en tant que prix d'acquisition (cf. *supra* consid. 3.6).

3.8.3 Le SCC a fixé le prix d'acquisition de la seconde part de copropriété de la parcelle n° xxx à 229'500 francs. Ce faisant, il a tenu compte du prix d'achat de 34'000 fr. figurant dans l'acte authentique du 19 juin 2023, auquel il a ajouté un montant de 195'500 fr.

correspondant à la reprise, par la recourante, de l'intégralité de la dette hypothécaire de 391'000 fr. (cf. p. 31 du dossier du SCC). Cela étant, l'autorité attaquée a correctement appliqué l'art. 50 al. 1 LF dans la mesure où l'acte de vente du 19 juin 2023 conditionnait effectivement le transfert de propriété de l'immeuble en cause à l'exécution, par la recourante, de cette autre prestation.

Il reste à déterminer si la recourante a dû, comme elle le prétend, exécuter une prestation supplémentaire pour pouvoir acquérir la part de copropriété de son ex-concubin. Sur ce point, elle explique avoir en effet renoncé à la créance de 90'073 fr. qu'elle détenait contre lui du fait de la différence de fonds propres investis en 2022. Au moyen de divers justificatifs bancaires (p. 13 à 14 du dossier du SCC), elle démontre avoir investis 214'573 fr. de fonds propres à l'occasion de cet achat, contre 34'427 fr. s'agissant de A _____, ce que ce dernier confirme également (cf. sa déclaration du 2 juillet 2024 en p. 16 du dossier du SCC). Il s'impose par ailleurs de constater que tant l'existence de sa créance que le fait pour la recourante d'avoir renoncé à celle-ci trouvent un ancrage dans l'acte de vente du 19 juin 2023. Celui-ci, dont en particulier le ch. 1 de ses dispositions finales, laisse clairement entendre que les concubins ont, à leur séparation, convenu de liquider leurs rapports patrimoniaux conformément aux règles de la société simple (sur l'applicabilité des art. 530 ss CO aux rapports de concubinage, cf. RVJ 2023 p. 192 consid. 2.1.2) et qu'ils ont en particulier considéré que la différence de fonds propres investis par la recourante lors de leur acquisition commune de 2022 consistait dans un apport soumis à restitution au sens de l'art. 549 al. 1 CO. Le notaire n'a certes pas expressément mentionné que la recourante renonçait à la créance y relative de 90'073 fr. en contrepartie du transfert de propriété de la part de son ex-concubin au prix de 34'000 francs. Lues conjointement, plusieurs clauses de l'acte de vente font toutefois référence à cet abandon de créance de manière évidente, qu'il s'agisse de celle exposant les raisons pour lesquelles un prix d'achat très inférieur à la valeur cadastrale de l'immeuble a été convenu ou encore de celle précisant que les parties se sont entendues sur le partage de leurs autres biens communs et n'ont plus aucune prétention l'une à l'égard de l'autre en lien avec la parcelle n° xxx (cf. *supra* consid. A.b). Un tel abandon de créance est, au demeurant, seul susceptible d'expliquer la fixation d'un prix d'achat aussi bas pour une part de copropriété, dont aucun autre élément du dossier ne laisse objectivement penser que sa valeur vénale aurait pu subir une décote de près de 100'000 fr. en un peu plus d'une année.

Dans ces circonstances, force est ainsi d'admettre que la preuve d'un abandon de créance à hauteur de 90'073 fr. a été dûment apportée et que la prestation de la

recourante y relative doit, conformément à l'art. 50 al. 1 LF, être prise compte dans la détermination du prix d'acquisition de la seconde part de copropriété du bien-fonds. Au regard des circonstances, appréhendées notamment au regard des éléments constatés dans l'acte authentique du 19 juin 2023 et démontrés par divers justificatifs, le prix d'acquisition de cet immeuble en 2023 doit donc être arrêté à 319'573 fr., soit à son prix d'achat de 34'000 fr. augmenté des deux prestations mises à la charge et dûment exécutées par la recourante à hauteur de respectivement 195'500 fr. (reprise de la demi-dette hypothécaire) et 90'0773 fr. (abandon, dans le contexte de la liquidation des rapports de concubinage, de la créance résultant de la différence de fonds propres investis par chacun d'eux lors de l'acquisition du bien en copropriété par moitié chacun en 2022). Pour le reste, le principe des conditions préalable ne commande de procéder à aucune autre correction, à la hausse ou à la baisse, du prix d'acquisition de l'immeuble en cause, rien n'indiquant en effet que sa substance matérielle ou juridique ait évolué au cours de la courte durée de possession déterminante (12 décembre 2023 au 17 avril 2024).

3.9 En définitive, le grief de la recourante doit être admis en ce sens que c'est un montant de 639'573 fr. (320'000 fr. en 2022 + 319'573 fr. en 2023) que le SCC aurait dû retenir à titre de prix d'acquisition. Tenant compte d'un montant d'impenses déductibles de 33'405 fr. – montant qui a été déterminé conformément à l'art. 51 LF et qui n'est pas contesté par la recourante –, les dépenses d'investissement se sont donc élevées à 672'978 fr. au total. Partant, il appartiendra au SCC de calculer l'impôt dû par la recourante sur un gain ou bénéfice imposable de 37'022 fr. (710'000 fr. – [639'573 fr. + 33'405 fr.]) en lieu et place des 127'095 fr. retenus à tort par la taxation querellée.

4.

4.1 Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. La décision sur réclamation du 30 septembre 2024 doit être annulée et la cause renvoyée au SCC pour nouvelle décision de taxation dans le sens du considérant 3.9 (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al.1 let. e et 60 al.1 LPJA).

4.2 L'arrêt est rendu sans frais (art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 4 LPJA). Ayant pris une conclusion en ce sens, la recourante, qui obtient gain de cause, a droit à des dépens, à charge du fisc (art. 150 al. 3 LF ; art. 91 al.1 LPJA). Cette indemnité est arrêtée à 1500 fr. (débours et TVA inclus) au vu du travail effectué par son conseil juridique qui a essentiellement consisté dans la rédaction d'un mémoire de dix pages (art. 4, 27 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est admis.
2. La décision sur réclamation du 30 septembre 2024 est annulée et le dossier de la cause renvoyé au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision de taxation au sens du considérant 3.9.
3. Il n'est pas perçu de frais.
4. Le fisc versera 1500 fr. de dépens à X _____.
5. Le présent arrêt est communiqué à Maître Léo Farquet, à Martigny, pour la recourante, au Service cantonal des contributions, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 3 mars 2026