

F1 24 107

ARRÊT DU 5 JUIN 2025

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Dominique Morand, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

en la cause

X _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt sur les gains immobiliers, période fiscale 2022)

recours contre la décision sur réclamation du 7 février 2024

Faits

A. X _____ (auparavant A _____) et son ex-épouse B _____ étaient copropriétaires, chacun pour une demi, de la parcelle n° 3672 de la commune de C _____, bâtie d'un chalet. Les ex-époux ont acquis ce bien-fonds en 2000 pour le prix de 470'000 francs.

Le contribuable était marié sous le régime de la séparation des biens. Il a divorcé en 2006. Lors d'une séance d'appel du 8 janvier 2008 au Tribunal cantonal, les ex-époux ont conclu une transaction dans laquelle le contribuable s'est vu attribuer la part de copropriété de B _____ sur l'immeuble précité, moyennant le versement, pour le 29 février 2008, d'une soulte de 132'000 fr. pour solde de tout compte. Les ex-époux ont simultanément convenu de se partager par moitié les avoirs LPP accumulés pendant le mariage, y compris le capital LPP placé sur le chalet de C _____. Le 28 février 2008, au moment de la réquisition du transfert de propriété, le contribuable a requis le report de l'imposition sur le gain immobilier au sens de l'art. 46 let. b LF.

Le 11 août 2022, X _____ a vendu le bien-fonds précité pour le prix de 1'000'000 francs.

B. Le 20 octobre 2022, le contribuable a déposé sa déclaration d'impôt sur le gain immobilier relativement à cette vente, déclarant un prix d'achat de 470'000 fr. et un gain imposable de 354'848 francs. Au titre des impenses déductibles, il a notamment revendiqué la soulte de 132'000 fr. et un montant de 22'000 fr. intitulé « Réquisition OP séquestre ». Selon les dires du contribuable, celui-ci concernait un paiement effectué en 2010 pour éteindre une créance de son ex-épouse qui avait fait l'objet d'un séquestre et d'une restriction du droit d'aliéner sur la parcelle précitée (p. 39 du dossier du Service cantonal des contributions [SCC]).

C. Par décision de taxation du 28 novembre 2022, le SCC a arrêté le gain immobilier imposable à 513'192 fr. et l'impôt à 41'099 fr. 80. Il a tenu compte d'un prix d'acquisition de 470'000 fr. et a notamment refusé de déduire la soulte de 132'000 fr., considérant que les impenses liées à un transfert entre époux en relation avec le régime matrimonial n'étaient pas déductibles du gain immobilier (cf. art. 48 al. 2 LF), ainsi que le montant de 22'000 fr. évoqué ci-dessus.

D.

D.a Le 6 décembre 2022, faisant suite à un entretien du même jour, le SCC a expliqué

au contribuable que le transfert de propriété de la part de son ex-épouse reposait sur la transaction judiciaire de divorce du 8 janvier 2008. Selon l'art. 46 let. b LF, l'imposition était différée en cas de transfert de propriété entre époux en relation avec le régime matrimonial. De ce fait, la précédente aliénation était déterminante pour fixer les dépenses d'investissement (art. 48 al. 2 LF). Quant au montant qui avait fait l'objet d'une restriction du droit d'aliéner au registre foncier, il ne constituait pas une impense au sens de l'art. 51 al. 1 LF car il n'apportait pas de plus-value à l'immeuble.

Le 7 décembre 2022, le contribuable a indiqué au SCC qu'au moment de l'achat de la parcelle en 2000, les fonds propres se montaient à 200'000 fr. et provenaient de ses propres deniers. En outre, il avait été seul débiteur de la dette de 270'000 francs. Son divorce avait été prononcé en 2006 et non en 2008. A partir de cette date, une société simple s'était créée, de sorte que l'acquisition de l'immeuble n'était pas liée à la liquidation du régime matrimonial. Le paiement de la soulte de 132'000 fr. en sus du montant de 470'000 fr. investi au moment de l'achat avait pour but de liquider cette société simple et d'obtenir la pleine propriété de la parcelle. S'agissant du montant de 22'000 fr., il était compris dans les fonds propres investis lors de l'acquisition du bien. Le contribuable avait été contraint de s'acquitter une nouvelle fois de cette somme en 2010 pour « sauver son patrimoine », et la restriction du droit d'aliéner avait été radiée en 2018.

Le 12 décembre 2022, le SCC lui a répondu que si l'imposition n'avait pas été différée en application de l'art. 46 let. b LF, le prix d'achat déterminant aurait été de 132'000 fr. pour la part de copropriété acquise en 2008 et de 235'000 fr. pour celle achetée en 2000. Le fait que le contribuable était le seul débiteur de la dette hypothécaire n'était pas déterminant, car le moyen de financement n'était pas pris en compte pour le calcul de l'impôt. Au vu du report de l'imposition, il y avait lieu de se référer à l'entier du prix d'achat payé en 2000, sans tenir compte du rachat de la part de copropriété en 2008. Au surplus, les frais liés aux offices des poursuites et faillites n'étaient pas déductibles du gain immobilier.

Le 27 décembre 2022, le contribuable a répété que l'acquisition de la part de copropriété de son ex-épouse n'était pas liée à la liquidation d'un régime matrimonial, mais à celle d'une société simple. Il y avait donc lieu de prendre en compte la totalité du financement du bien pour fixer le prix d'acquisition, qui était de 624'000 fr. (soit 200'000 fr. + 270'000 fr. + 132'000 fr. + 22'000 fr.). Le montant de 22'000 fr. ayant fait l'objet d'un séquestre et d'une annotation au registre foncier concernait des « fonds propres investis sur sa propriété ».

D.b Le même jour, le contribuable a, par l'intermédiaire de son mandataire, formellement formé réclamation contre la décision de taxation du gain immobilier.

Le 27 janvier 2023, le SCC lui a rappelé qu'au vu du fait que l'imposition avait été différée en 2008, le prix d'achat de 2000 était déterminant. De même, la réduction de l'impôt liée à la durée de possession était calculée à partir de là (art. 52 al. 3 LF). Quant aux dépenses relatives aux restrictions du droit d'aliéner, elles ne concernaient pas l'amélioration du bien et n'étaient donc pas déductibles au sens de l'art. 51 LF. Par conséquent, la décision de taxation serait maintenue telle quelle.

Le 24 mars 2023, X _____ a fait valoir que la transaction judiciaire du 8 janvier 2008 laissait apparaître que le paiement de la soulte était une condition préalable au transfert de propriété. Le même jour, le SCC lui a répondu que cette convention ne précisait nullement que la soulte était liée à une plus-value de la parcelle.

Le 29 mars 2023, le contribuable a objecté qu'il ressortait clairement de la transaction judiciaire que la soulte était due en contrepartie de la part de copropriété de son ex-épouse, sans lien avec d'autres éléments liés à la liquidation du divorce. Le partage de copropriété était une opération antérieure à la liquidation du régime matrimonial dans le règlement d'un divorce. L'indemnité due par un époux à l'autre en vertu de ce partage correspondait à la valeur vénale du bien (art. 651 al. 2 CC). Partant, la décision de taxation devait être modifiée en tenant compte de la soulte litigieuse.

Le 9 octobre 2023, le SCC a rappelé au contribuable qu'il avait consenti au moment du divorce à ce que l'imposition soit différée. Il ne faisait pas de doute que le transfert de propriété litigieux avait sa cause dans la dissolution du régime matrimonial. Partant, la soulte ne pouvait pas être prise en compte pour fixer le prix d'acquisition, celui-ci ne pouvant être fonction que de la dernière aliénation imposable (art. 48 al. 2 LF).

Par courriers des 11 et 14 décembre 2023, le contribuable a ajouté que la valeur de l'immeuble avait augmenté de manière importante depuis 2000. La soulte de 132'000 fr. payée en 2008 lui avait permis d'en récupérer la pleine propriété, en sus des fonds investis en 2000. La demande de report de l'imposition figurant sur la réquisition de transfert de propriété n'avait pas été évoquée lors de l'audience du 8 janvier 2008, ni ratifiée dans la transaction judiciaire, de sorte qu'elle était nulle et non avenue. Il n'était d'ailleurs pas établi que la soulte n'avait pas été imposée au moment de son versement. Elle constituait donc une valeur d'acquisition à prendre en compte en sus du prix d'achat payé en 2000.

E. Par décision du 7 février 2024, le SCC a rejeté la réclamation. Il a considéré que le transfert de propriété intervenu en 2008 était manifestement la conséquence du divorce prononcé en 2006. En outre, les ex-époux avaient requis le report de l'impôt. Il s'agissait donc d'un transfert dont l'imposition avait été différée au sens des art. 12 al. 3 let. b LHID et 46 let. b LF. Dès lors, la soulte ne pouvait pas être prise en compte pour fixer le prix d'acquisition, ce dernier ne pouvant être fonction que de la précédente aliénation imposable, conformément à l'art. 48 al. 2 LF. Les autres dépenses litigieuses n'étaient pas non plus des impenses déductibles au sens de l'art. 51 al. 1 let. c LF, car elles n'étaient directement liées ni à l'acquisition du bien en 2000, ni à son aliénation en 2022.

F. Le 11 mars 2024, X _____ a recouru céans contre cette décision, concluant à ce que le calcul de l'impôt sur le gain immobilier tienne compte de la soulte de 132'000 fr. et du montant de 22'000 fr. à titre de « fonds propres supplémentaires ». Il maintient essentiellement les arguments précédemment développés et reproche au SCC de ne pas avoir répondu à l'ensemble des objections soulevées durant la procédure. Il explique également que le montant de 22'000 fr. qu'il avait prétendument été contraint de payer à deux reprises provenait des fonds de sa prévoyance professionnelle investis dans le bien en 2000. Il produit à ce titre un courrier adressé le 6 octobre 2000 par la Société suisse d'assurance sur la vie D _____ au registre foncier, dans lequel elle indiquait avoir payé au recourant deux polices de libre passage pour des montants respectifs de quelque 35'000 fr. et 20'000 fr. et requérait l'inscription d'une restriction du droit d'aliéner sur son immeuble.

Le 5 juin 2024, le SCC a produit son dossier et conclu au rejet du recours.

Le 20 juin 2024, le recourant a indiqué ne pas avoir de remarques complémentaires à formuler.

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. Dans un premier grief, le recourant reproche au SCC d'avoir passé sous silence une partie des moyens exposés durant la procédure de réclamation.

2.1 Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. impose à l'autorité de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer son droit de recours à bon escient (ATF 143 III 65 consid. 5.2). Cette exigence s'applique aux décisions sur réclamation des autorités fiscales (OBERSON, Le contentieux fiscal, in : OREF [édit.], Les procédures en droit fiscal, 4^{ème} éd. 2021, p. 750). Pour satisfaire à son obligation de motiver, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 143 précité consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_650/2023 du 14 décembre 2023 consid. 4.3.1). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_549/2023 du 25 octobre 2023 consid. 4.2.1).

2.2 En l'occurrence, le recourant reproche au SCC de ne pas avoir mentionné dans la décision sur réclamation l'intégralité des arguments invoqués au cours de leurs échanges et, ce faisant, de ne pas avoir répondu à l'ensemble de ses griefs. Il est vrai que la décision attaquée mentionne uniquement les moyens développés par le recourant dans son courriel du 7 décembre 2022, liés au financement du bien en 2000, à l'existence d'une société simple consécutivement au divorce et aux fonds correspondant à la restriction du droit d'aliéner (cf. let. E). Cela étant, le recourant ne précise pas quel argument non traité par le fisc aurait pu influencer de manière décisive sur le sort de la cause. A cet égard, l'on observe à tout le moins que le SCC n'a pas mentionné les griefs tirés du fait que la transaction judiciaire ne faisait pas état d'une demande de report, ni ceux relatifs à l'augmentation de la valeur de l'immeuble en 2008. Il a néanmoins exposé que le transfert litigieux était la conséquence du divorce survenu en 2006, que les époux avaient consenti au report de l'impôt au sens des art. 12 al. 3 let. b LHID et 46 let. b LF et que la soulte ne pouvait donc pas être prise en compte dans le calcul du gain immobilier imposable. Ce faisant, il a implicitement considéré que les arguments développés par le recourant n'étaient pas pertinents au regard de l'interprétation de ces dispositions. La décision entreprise reste en ce sens conforme aux exigences de motivation exposées ci-dessus. Partant, le grief y relatif doit être rejeté.

3. Sur le fond, le recourant conteste le refus du SCC de déduire de son gain immobilier la soulte de 132'000 fr. et le montant de 22'000 fr. prétendument lié à des « fonds propres supplémentaires » investis dans l'immeuble en cause.

3.1

3.1.1 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). L'imposition est différée 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 de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux époux soient d'accord (art. 12 al. 3 let. b LHID). Les art. 44 al. 1 et 46 let. b LF correspondent à ces dispositions.

3.1.2 Il y a transfert de propriété en rapport avec le régime matrimonial au sens de l'art. 12 al. 3 let. b LHID notamment lorsque le régime est dissous à la suite d'un décès, d'un divorce, d'une séparation de corps, d'une annulation du mariage, de l'adoption d'un nouveau régime matrimonial ou d'une décision judiciaire de séparation de biens (HUNZIKER/SEILER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4^{ème} éd. 2022, n° 108 ad art. 12 LHID ; ZWEIFEL ET AL., Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 7 n° 47). Lorsque les époux sont séparés de biens, il n'y a pas de liquidation matrimoniale proprement dite. Cependant, s'ils détiennent un bien en copropriété, l'art. 251 CC permet à l'un d'eux d'en demander l'attribution entière, à charge de désintéresser son conjoint. Cette hypothèse peut en principe donner lieu à un report de l'imposition pour la part cédée, dans la mesure où le transfert intervient dans le cadre de la dissolution du régime (VERREY, L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, thèse 2011, p. 361 s. ; cf. ég. RICHNER ET AL., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4^{ème} éd. 2021, § 216 n° 200). Le report de l'imposition peut également être requis lorsque le transfert de propriété intervient sur la base d'un jugement de divorce entré en force (ZWEIFEL ET AL., *op. cit.*, § 7 n° 50 ; VERREY, *op. cit.*, p. 342 ; LOCHER, Grundstückgewinnsteueraufschub beim Handwechsel von Grundstücken unter Ehegatten, in : GEISER ET AL. [édit.], Festschrift für Heinz Hausheer zum 65. Geburtstag, 2002, p. 377 ss, p. 381). Il ne peut en revanche plus être accordé lorsqu'un jugement de divorce incluant la liquidation du régime matrimonial est entré en force et que les conjoints n'ont dissous leur copropriété sur l'immeuble qu'ultérieurement (ZWEIFEL ET AL., *op. cit.*, § 7 n° 50).

3.1.3 Selon les textes clairs des art. 12 al. 3 let. b LHID et 46 let. b LF, le report d'impôt en cas de divorce n'est admis que moyennant le consentement des deux ex-époux. Par conséquent, si les conjoints ne parviennent pas à s'accorder sur le report d'impôt, ce dernier doit être immédiatement perçu (GANI, Le transfert d'immeubles dans le cadre de la liquidation des rapports patrimoniaux, in RDAF 2010 II 2, p. 14 s. ; cf. ég. arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal fribourgeois n° 604 2021 133 du 12 octobre 2022 consid. 3.2). L'accord des époux peut figurer notamment dans la convention de divorce ou dans le contrat de vente, ou être donné directement aux autorités fiscales (BROZZO/BADER, Grundstückgewinnsteuer bei Liegenschaften im Privatvermögen – Besteuerung und Steueraufschub in familienrechtlichen Konstellationen, FamPra.ch 4/2022 p. 889 ss, p. 906 ; ZWEIFEL ET AL., *op. cit.*, § 7 n° 55).

3.2

3.2.1 Le différé d'imposition signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est pas soumis à l'impôt. Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme s'il n'y avait pas eu réalisation d'un gain. La prorogation n'implique toutefois pas une exemption définitive (ATF 141 II 207 consid. 4.2.1). L'éventuelle augmentation de la valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogant l'imposition n'est provisoirement pas taxée ; l'imposition est simplement différée jusqu'à une nouvelle aliénation imposable, qui tiendra alors compte de l'augmentation de la valeur qui s'est produite depuis la dernière aliénation imposable (arrêt du Tribunal fédéral 9C_383/2023 du 20 février 2025 consid. 3.3.1). L'époux acquéreur reprend ainsi une charge fiscale latente en cas de report de l'impôt (HUNZIKER/SEILER, *op. cit.*, n° 96 ad art. 12 LHID ; VERREY, *op. cit.*, p. 380).

3.2.2 En cas d'aliénation après un report de l'impôt au sens de l'art. 46 let. b LF, la précédente aliénation imposable est déterminante pour fixer les dépenses d'investissement (art. 48 al. 2 LF ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_785/2020 du 18 mars 2021 consid. 2.4.2). Ainsi, le conjoint cessionnaire est traité comme s'il avait acquis l'entier de l'immeuble à l'origine (VERREY, *op. cit.*, p. 383). Dans ce contexte, le prix d'imputation convenu par les époux dans le cadre de la reprise n'est pas déterminant (ZWEIFEL ET AL, *op. cit.*, § 7 n° 57 ; VERREY, p. 380 ; GANI, *op. cit.*, p. 15 ; LOCHER, p. 382 ; YERSIN, Le nouveau droit matrimonial et ses conséquences fiscales, in RDAF 1987 p. 317 ss, p. 343).

3.3

3.3.1 L'art. 12 al. 1 LHID ne définit pas plus en avant les notions de « produit », de « frais d'investissement » et de « valeur de remplacement ». Ainsi, les cantons ont une certaine marge de manœuvre dans la définition du bénéfice imposable (ATF 150 II 478 consid. 5.1.1). Les dépenses d'investissement au sens de l'art. 12 al. 1 LHID doivent dans tous les cas être indissociablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble (ATF 143 II 382 consid. 4.3.2).

3.3.2 En droit cantonal, l'art. 48 al. 1 LF prévoit 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 autres valeurs s'y substituant). Le prix d'acquisition correspond au prix d'achat, y compris toutes les prestations mises à charge de l'acquéreur (art. 50 al. 1 LF). Il s'agit de l'ensemble des prestations que l'acheteur doit fournir au vendeur en contrepartie du transfert de propriété du bien immobilier, sans égard à la forme sous laquelle elles lui parviennent (ZWEIFEL ET AL., *op. cit.*, § 10 n^{os} 117 et 74 ; HUNZIKER/SEILER, *op. cit.*, n^{os} 79 et 74 ad art. 12 LHID). Quant aux impenses déductibles du gain immobilier, il s'agit notamment des frais qui sont liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble, y compris les commissions et les frais de courtage (art. 51 al. 1 let. c LF). De tels frais sont directement liés à l'acquisition ou à la cession du bien immobilier, sans exercer une influence sur sa valeur (HUNZIKER/SEILER, *op. cit.*, n^o 85 ad art. 12 LHID). Ne sont en revanche pas déductibles les frais qui n'ont qu'un lien indirect avec l'achat ou la vente de l'immeuble (ZWEIFEL ET AL., *op. cit.*, § 10 n^o 175), ou les dépenses liées à des aliénations dont l'imposition a été différée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_227/2017 du 17 novembre 2017 consid. 4.4.2 et 4.4.3 ; ZWEIFEL ET AL., *op. cit.*, § 10 n^o 148).

3.3.3 Les impenses déductibles du gain immobilier sont un facteur qui conduit à réduire la charge fiscale. Par conséquent, le contribuable supporte 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 82 du 7 mars 2025 consid. 2.5).

3.4

3.4.1 En l'occurrence, le recourant a acquis une première part de copropriété sur le bien-fonds en cause en 2000, puis la seconde en 2008. Pour fixer le prix d'acquisition à prendre en compte dans le calcul du gain immobilier, le SCC s'est basé sur le prix d'achat total payé par le recourant et son ex-épouse en 2000, soit 470'000 francs. Il n'a pas tenu compte de la soulte payée par le contribuable en 2008, le traitant comme s'il avait acheté l'entier de l'immeuble à l'origine. Cette manière de procéder doit être confirmée au regard

de l'art. 48 al. 2 LF. En effet, le transfert de propriété intervenu en 2008 est indiscutablement la conséquence de la dissolution du régime matrimonial du recourant, puisque le rachat de la seconde part de copropriété est intervenu dans le cadre d'une transaction judiciaire conclue lors d'une séance d'appel relative au règlement des effets accessoires du divorce. Le SCC pouvait donc valablement considérer que ce transfert avait donné lieu à un différé d'imposition en application de l'art. 46 let. b LF. Le fait que le principe du divorce était déjà en force depuis 2006 ne s'opposait pas à tel report, comme vu plus haut. Il en va de même s'agissant du fait que le recourant était marié sous le régime de la séparation des biens, puisque l'attribution d'un immeuble détenu en copropriété dans le cadre d'un tel régime fait précisément partie des transferts pouvant donner lieu au report d'impôt, comme exposé ci-dessus. L'argument du contribuable relatif à la simple dissolution d'une société simple est dès lors inopérant. Le recourant ne peut pas davantage être suivi lorsqu'il prétend ne pas avoir consenti au différé d'imposition, puisque la réquisition de transfert de propriété qu'il a personnellement signée le 28 février 2008 contenait expressément une telle demande (cf. p. 17 du dossier du SCC). Il importe donc peu que cette requête n'était pas mentionnée sur la transaction judiciaire précitée. Le recourant n'a d'ailleurs pas allégué s'être soucié de savoir si l'impôt avait été perçu en 2008 auprès de son ex-épouse. Il ne saurait donc aujourd'hui objecter ne pas avoir consenti au report. Il n'a pas non plus apporté d'élément permettant de contester les allégations du fisc selon lesquelles l'impôt a bien été différé en 2008. En conséquence, il n'y a rien à redire sur le fait que le SCC s'est uniquement fondé sur le prix d'acquisition de la parcelle en 2000 pour calculer le gain imposable.

Le recourant réclame également que la soulte de 132'000 fr. soit ajoutée au prix d'achat de 470'000 fr. payé en 2000 pour la totalité du bien immobilier. Une telle approche ne peut être suivie. Elle reviendrait en effet à tenir compte par deux fois du prix d'acquisition relatif à la part de copropriété de son ex-épouse, ce qui ne saurait être admis au regard de l'art. 50 al. 1 LF. Le recourant objecte qu'il avait financé la totalité du bien en 2000 et que la soulte payée en 2008 correspondait à une plus-value dont il devait s'acquitter en sus, sans lien avec d'autres prétentions liées au régime matrimonial. L'on ne saisit toutefois pas ce qu'il entend tirer de la proportion du prix d'achat dont il s'est personnellement acquitté. Outre le fait que ces allégations ne sont pas prouvées, aucun élément ne permet de retenir que la soulte convenue par transaction judiciaire ne tenait pas compte des parts de financement respectives des ex-époux, dont on relève qu'ils ont été tous deux assistés dans le cadre de leur divorce (cf. p. 19 du dossier du SCC). De toute manière, cet élément n'est pas pertinent s'agissant du prix d'acquisition à prendre en compte dans le calcul du gain immobilier en application de l'art. 50 al. 1 LF,

tel que l'a relevé à juste titre le SCC. Sous cet angle, il est exclu que le recourant puisse cumuler le montant relatif à l'achat de la part de copropriété de son épouse en 2000 (235'000 fr.) et celui dont il s'est acquitté en 2008 pour racheter cette part (132'000 fr.). Pour le reste, la soulte de 132'000 fr. ne fait pas non plus partie des frais liés à l'acquisition du bien au sens de l'art. 51 al. 1 let. c LF, ce que le recourant ne prétend du reste pas. Par conséquent, c'est à juste titre que le SCC n'en pas tenu compte dans le calcul du gain immobilier imposable.

3.4.2 Le refus du SCC de déduire du gain immobilier le montant de 22'000 fr. prétendument constitutif de « fonds propre supplémentaires » doit également être confirmé. Dans des explications confuses, le recourant a exposé avoir payé à deux reprises un tel montant, pour peu qu'on le comprenne, une première fois en 2000 à titre de fonds propres en provenance de sa prévoyance professionnelle, une seconde fois en 2010 en vue de radier une restriction du droit d'aliéner annotée sur sa parcelle en lien avec une créance de son ex-épouse, dont il n'a pas explicité la nature. Le recourant soutient qu'en raison de ce second paiement, le prix d'acquisition du bien aurait été augmenté du même montant. Il ne saurait toutefois être suivi sur ce point. En effet, l'on ne saisit pas le lien qui pourrait exister entre ce prétendu paiement effectué en 2010 et le prix d'acquisition, ici déterminant, payé en 2000. Le recourant n'a du reste pas prétendu qu'un tel lien existerait. Le seul fait que le montant de 22'000 fr. ait fait l'objet d'une restriction du droit d'aliéner au registre foncier au même titre que les avoirs LPP du recourant ne suffit pas à cet égard. Partant, ce montant ne peut être admis ni au titre du prix d'acquisition du bien (art. 50 al. 1 LF), ni au titre des impenses liées à cette acquisition (art. 51 al. 1 let. c LF).

3.4.3 En définitive, c'est de manière conforme au droit que le SCC a refusé de déduire du gain immobilier imposable la soulte de 132'000 fr. et le montant de 22'000 fr. correspondant à une restriction du droit d'aliéner. Les griefs y relatifs doivent donc être rejetés.

4.

4.1 Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

4.2 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 n'a pas droit à des dépens (art. 150 al. 3 LF ; 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 _____, au Service cantonal des contributions, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 5 juin 2025