

F1 24 106

**ARRÊT DU 4 JUIN 2025**

**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 \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_**, recourants

**contre**

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS**, autorité attaquée

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, période fiscale 2020)

recours contre la décision sur réclamation du 9 février 2024

## Faits

**A.** Les époux X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ sont domiciliés à A \_\_\_\_\_. Depuis le 11 février 1997, ils sont copropriétaires par moitié chacun de la parcelle n° xxx1 de cette commune. D'une surface de 1133 m<sup>2</sup>, ce bien-fonds est colloqué en zone d'habitation de faible densité pour 981 m<sup>2</sup> et en zone agricole de plaine pour 152 m<sup>2</sup>. Les contribuables y ont construit une villa d'une surface au sol de 151 m<sup>2</sup>, ainsi qu'un dépôt/garage de 22 m<sup>2</sup>, le solde de la parcelle comprenant un jardin de 678 m<sup>2</sup> et un aménagement en dur de 282 m<sup>2</sup>.

Par acte notarié du 2 octobre 2020, les époux X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont constitué « une servitude de restriction au droit de construire (non-bâti) de 400 m<sup>2</sup> (sans assiette définie) à charge de la parcelle n° xxx1, fonds servant, en faveur réellement de la parcelle n° xxx2, fonds dominant, mais également en faveur personnellement de la commune de A \_\_\_\_\_ ». Ils ont consenti à cette cession de densité contre paiement d'un montant de 40'000 francs, soit au prix de 100 fr. le m<sup>2</sup> grevé. Par attestation du 1<sup>er</sup> octobre 2020, la commune a confirmé la conformité aux art. 20 LC et 13 OC du transfert de densité. Les servitudes correspondantes ont été inscrites au registre foncier le 9 novembre 2020.

**B.** Dans leur déclaration d'impôt 2020 du 29 octobre 2021, les époux X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont mentionné la cession de densité concédée au prix de 40'000 fr. sous la rubrique « observations éventuelles », remettant au Service cantonal des contributions (SCC) copie de l'acte notarié du 2 octobre 2020.

Par décision de taxation du 25 novembre 2021 relative à la période fiscale considérée, le SCC a imposé le montant de 40'000 fr. en tant que revenu du couple.

### **C.**

**C.a** Le 20 décembre 2021, les contribuables ont formé réclamation contre cette décision. Ils ont fait valoir que la reprise effectuée par le SCC correspondait à une cession de densité (et non à une servitude) qui, en tant que telle, devait être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers. A leur sens, la valeur de leur bien-fonds avait, en effet, diminué de façon durable et essentielle à la suite de cette opération.

Le 13 janvier 2022, le SCC leur a annoncé qu'il maintenait sa décision de taxation 2020. Selon lui, l'indemnité perçue à titre de compensation de la servitude de restriction de leur droit de construire sur la parcelle n° xxx1 ne pouvait pas être considérée comme un gain en capital et devait être imposée en tant que revenu ordinaire. Compte tenu du montant

en cause, comme du fait que leur bien-fonds était déjà bâti, l'opération n'avait pas diminué la valeur vénale de celui-ci de manière essentielle.

Le 21 mars 2022, les contribuables ont persisté dans leur réclamation, rappelant que la cession de densité en cause portait sur 400 m<sup>2</sup> et les avait restreints dans d'éventuels projets d'agrandissements futurs de leur villa ou en cas de vente de leur parcelle. Des promoteurs actifs dans la région leur avaient confirmé qu'en cas de vente, le prix de leur bien-fonds devrait être fortement revu à la baisse.

Le 22 décembre 2022, le SCC a demandé à la commune de A \_\_\_\_\_ de lui fournir une estimation de la valeur vénale de la parcelle n° xxx1. Selon le rapport d'expert du 9 février 2023 (cf. p. 5 à 17 du dossier du SCC) transmis par la commune, la valeur du bien-fonds était estimée à 921'793 francs. La valeur du terrain était notamment arrêtée à 352'806 fr. se décomposant comme suit : 151 m<sup>2</sup> de surface sise en zone agricole au prix de 6 fr./m<sup>2</sup> pour une valeur de 906 fr., 582 m<sup>2</sup> de surface sise en zone de faible densité au prix de 450 fr./m<sup>2</sup> pour une valeur de 261'900 fr. et 400 m<sup>2</sup> de surface sans densité au prix de 225 fr./m<sup>2</sup> pour une valeur de 90'000 francs. Sous la rubrique « remarques particulières », l'expert indiquait :

« La cession de densité (400 m<sup>2</sup>) sur la totalité de la zone constructible (982 m<sup>2</sup>) a sérieusement préterité la possibilité de rentabiliser une grande partie de la parcelle. En effet, si tel n'avait pas été le cas, il eut été possible de vendre une partie de la parcelle pour construire une nouvelle villa (env. 279 m<sup>2</sup> de surface de plancher), moyennant un transfert de densité possible sur le solde restant de la première villa.

Calculs succincts :

SP totale constructible :  $982 \text{ m}^2 \times 0,5 \text{ (ibus)} = 491 \text{ m}^2$  de surface de plancher possible sur cette parcelle.

SP possible pour une nouvelle construction (sans vente de densité) :  $491 \text{ m}^2 - (190,85 + 21) = 279,15 \text{ m}^2$

SP possible pour une nouvelle construction (avec vente de densité de 400 m<sup>2</sup>) :  $491 \text{ m}^2 - (400 * 0,5) - (190,85 + 21) = 79,15 \text{ m}^2$

Il apparaît explicitement que la cession de densité de 400 m<sup>2</sup> a eu pour conséquence une dépréciation énorme sur la valeur actuelle de cette surface, ainsi que sur un gain immobilier possible bien plus important si une deuxième villa avait pu être construite, possibilité que le calcul susmentionné met clairement en évidence ».

**C.b** Par décision du 9 février 2024, le SCC a formellement rejeté la réclamation des contribuables, confirmant que l'indemnité de 40'000 fr. perçue en contrepartie de la constitution d'une servitude foncière de non-bâtir devait être soumise à l'impôt ordinaire sur le revenu en application des art. 16 al. 1 et 21 al. 1 LIFD. Compte tenu du caractère relativement modeste du droit transféré, qui ne représentait que le 4% de la valeur vénale de l'immeuble, l'atteinte causée à ce dernier n'était pas essentielle et ne pouvait donc

pas être assimilée à une aliénation au sens des art. 12 al. 2 let. c LHID et 45 al. 2 let. c LF.

**D.** Par acte du 6 mars 2024, les époux X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont recouru céans contre cette décision, concluant à son annulation et à ce que le montant de 40'000 fr. soit soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. Ils expliquent n'avoir pas fait appel à un professionnel de la branche avant d'accepter « très naïvement » le prix de 40'000 fr. proposé par le promoteur et propriétaire de la parcelle voisine. Ce n'était qu'ultérieurement, après que le SCC eut taxé cette indemnité en tant que revenu ordinaire, qu'ils avaient pris conscience que l'offre du promoteur était beaucoup trop basse. Cela leur avait été confirmé par plusieurs professionnels de la branche pour qui le prix du terrain constructible au m<sup>2</sup> se négociait entre 450 et 500 francs. Ils auraient donc pu raisonnablement exiger un montant de l'ordre de 225 à 250 fr. le m<sup>2</sup>, soit une contrepartie de 90'000 à 100'000 fr. pour le transfert des droits à bâtir correspondant à la surface de 400 m<sup>2</sup>. Le rapport entre cette somme et la valeur vénale de l'immeuble, estimée à 921'793 francs, s'élevait donc à plus de 10%. Les recourants ont expliqué que sans cette cession, ils auraient disposé d'un solde de surface de plancher constructible de 279 m<sup>2</sup> permettant d'implanter un bâtiment de deux étages de 139,50 m<sup>2</sup> chacun. Ils auraient aussi pu vendre la partie du terrain concernée pour un montant de 450 à 500 fr. le m<sup>2</sup> ou encore agrandir leur maison de manière importante en y annexant par exemple une maison mitoyenne pour leurs enfants. Depuis le transfert, la surface de plancher encore constructible était tombée à 79 m<sup>2</sup>, de sorte que plus aucun bâtiment ne pouvait être construit sur leur parcelle, qui avait perdu toute valeur et tout intérêt pour ce genre de projets. A l'appui de leur recours, ils produisent un plan illustrant la surface de plancher constructible de leur bien-fonds avant et après la cession des droits à bâtir (p. 40 du dossier du TC) ainsi qu'une attestation du 28 février 2024 (p. 41 du dossier du TC), tous deux établis par un bureau d'architectes. Son auteur y confirme que la valeur vénale de la parcelle n° xxx1 a diminué de manière essentielle et durable suite à la cession de densité opérée, que plus aucune construction à titre d'habitation ne peut désormais être envisagée sur le bien-fonds et que le prix de 40'000 fr. versé en contrepartie est nettement inférieur à ce que les contribuables auraient pu obtenir en prenant conseil auprès d'un professionnel compétent.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Le 29 avril 2024, le SCC a conclu au rejet du recours et a déposé son dossier. Il a relevé que la question de l'atteinte à la valeur du bien-fonds des recourants devait s'examiner au moment où la servitude de non-bâtir avait été constituée. Il n'y avait donc pas lieu de

tenir compte d'éventuels projets futurs qui auraient pu être réalisés si une telle servitude n'avait pas été octroyée. Si les recourants estimaient que la servitude portait une atteinte essentielle à leur bien-fonds, ils auraient, selon l'expérience générale de la vie, exigé une indemnité à la hauteur de la gravité de la dépréciation subie. Dans le cas d'espèce, le faible montant de l'indemnité perçue constituait un indice fort de l'absence d'atteinte essentielle, de sorte que le montant de 40'000 fr. devait être soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu. Pour le reste, il n'existait pas d'éléments qui auraient pu influencer la fixation de ce prix, les recourants n'ayant pas allégué être proches de l'acquéreur.

Le 2 mai 2024, le tribunal a transmis l'écriture du SCC aux époux X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_, leur annonçant que l'instruction de la cause était terminée, que le dossier était tenu à leur disposition auprès du greffe pour consultation et qu'ils pouvaient déposer, dans un délai de 10 jours, d'éventuelles remarques complémentaires. Les recourants n'ont pas fait usage de cette faculté.

## **Considérant en droit**

### *I. Procédure*

1. Le recours est recevable (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 LF). Il porte tant sur l'IFD que sur les ICC, mais peut être traité dans un seul arrêt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

### *II. Impôt fédéral direct*

2. Est litigieux le traitement fiscal de l'indemnité de 40'000 fr. que les recourants ont reçue pour la constitution de la servitude de non-bâtir grevant 400 m<sup>2</sup> de leur terrain et le transfert de densité correspondant en faveur d'un fonds voisin. L'autorité attaquée a considéré que cette contre-prestation consistait dans un revenu imposable au titre des art. 16 al. 1 et 21 al. 1 LIFD, ce que les recourants contestent. A leur sens, l'indemnité de 40'000 fr. consiste au contraire dans un gain en capital exonéré d'impôt fédéral sur le revenu au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD.

2.1 En matière d'imposition du revenu des personnes physiques, l'art. 16 LIFD exprime le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (« Konzept der Reinvermögenszugangstheorie »). Ainsi, tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, sont considérés comme des revenus

imposables en vertu de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD et du catalogue exemplatif des art. 17 à 23 LIFD. En font donc également partie, les indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit (art. 23 let. d LIFD). Demeurent réservés les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD) et les autres cas de figure exhaustivement énumérés à l'art. 24 LIFD (ATF 148 II 378 traduit in RDAF 2023 II 89 consid. 3.1, 146 II 6 consid. 4.1, 139 II 363 traduit in RDAF 2013 II 607 consid. 2.1 et les nombreuses références citées).

**2.2** L'accroissement du patrimoine, tel que défini à l'art. 16 al. 1 LIFD, consiste en un montant net. Il correspond à l'excédent de l'ensemble des entrées patrimoniales par rapport à l'ensemble des sorties au cours de la même période fiscale. En d'autres termes, il est question d'accroissement du patrimoine fiscalement déterminant lorsque les entrées dans la fortune du contribuable surpassent le montant des sorties durant la période fiscale en cause (ATF 148 II 378 consid. 3.2, 143 II 402 consid. 5.2, 139 II 363 consid. 2.2). Si le montant des entrées correspond à celui des sorties, l'on se trouve en présence d'un échange d'actifs non imposable. Si la comparaison des entrées et des sorties de la fortune privée fait, en revanche, effectivement apparaître un excédent patrimonial (ou plus-value conjoncturelle), il convient encore de se demander si celui-ci doit être considéré comme un revenu imposable au sens des art. 16 ss LIFD, comme un gain en capital exonéré d'impôt sur le revenu au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD ou comme un autre cas dont l'exonération est expressément prévue à l'art. 24 LIFD (*ibidem*).

**2.3** L'exonération des gains en capital privés est une exception au principe de l'imposition d'après la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.), concrétisé par le principe de l'accroissement du patrimoine. Cette exception a été voulue par le législateur, notamment pour des motifs d'économie de procédure, mais doit être appliquée avec retenue. Dans un système caractérisé par un impôt général sur le revenu, les exceptions doivent s'interpréter restrictivement (ATF 148 II 378 consid. 3.3, 143 II 402 consid. 5.3, 139 II 363 consid. 2.2).

Selon la jurisprudence rendue en application de l'art. 16 al. 3 LIFD, les accroissements de patrimoine nets qui apparaissent comme la conséquence naturelle et typique (adéquate) d'une diminution de fortune sont considérés comme des gains en capital. La condition préalable indispensable à l'exonération du gain en capital tient ainsi dans l'aliénation totale ou partielle de droits réels ou personnels. Ceux-ci quittent la fortune de la personne concernée et en diminuent temporairement la substance jusqu'à la réception de la contre-prestation (ATF 148 II 378 consid. 3.3 et les références citées ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_903/2013 et 2C\_902/2013 du 11 juillet 2014 consid. 4.2 traduit in

RDAF 2014 II 477). L'art. 16 al. 3 LIFD doit être distingué de l'art. 23 let. d LIFD qui prévoit l'imposition de l'indemnité perçue pour la renonciation à l'exercice d'un droit. Cette seconde disposition ne vise pas à imposer les gains en capital issus de la renonciation onéreuse à un bien de la fortune privée et ainsi à contourner l'art. 16 al. 3 LIFD. Pour faire application de l'art. 23 let. d LIFD, encore faut-il donc que l'indemnité perçue ait le caractère d'un revenu, respectivement d'un rendement (ATF 143 II 402 consid. 5.3 et 6.5 où le Tribunal fédéral a jugé que le fait pour un contribuable de renoncer à son droit d'usufruit sur un immeuble ne devait pas être appréhendé sous l'angle de l'art. 23 let. d LIFD, mais uniquement de l'art. 16 al. 3 LIFD, faute pour l'indemnité reçue en contrepartie de consister dans un revenu ou un rendement de sa fortune).

**2.4** Selon la jurisprudence, l'exigence d'harmonisation fiscale verticale impose, dans l'interprétation de l'art. 16 al. 3 LIFD, de tenir compte de la pratique relative aux dispositions correspondantes du droit harmonisé. Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'un immeuble faisant partie de la fortune privée d'un contribuable sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers selon le droit harmonisé (cf. art. 12 LHID). Il est donc nécessaire d'interpréter la notion de gain en capital (exonéré) provenant de l'aliénation d'immeubles détenus dans la fortune privée à la lumière de l'art. 12 LHID, également pour l'impôt fédéral direct, afin de parvenir à une concordance entre les différents niveaux d'imposition (ATF 148 II 378 consid. 3.4 et les références citées, 141 II 326 consid. 4, 139 II 363 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_903/2013, 2C\_902/2013 précité consid. 4.3).

**2.5** L'art. 12 al. 2 LHID assimile certaines opérations à l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, dont en particulier la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle et qu'elles donnent lieu à une indemnité (let. c, cf. ég. art. 45 al. 2 let. c LF). Le Tribunal fédéral s'est penché à plusieurs occasions sur la portée de cette disposition.

Dans l'ATF 139 II 363 (traduit in RDAF 2013 II 607), il a jugé que la radiation de deux servitudes de non-bâtir inscrites en faveur du bien-fonds de la contribuable (fonds dominant) s'assimilait à une aliénation au sens de l'art. 12 al. 2 let. c LHID. En acceptant cette radiation, la contribuable avait cédé un droit réel limité et réduit ses propres droits dans la même mesure que si elle avait constitué une servitude sur son propre bien-fonds. La rémunération perçue en contrepartie consistait donc dans un gain en capital exonéré d'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 16 al. 3 LIFD.

Dans une affaire tessinoise (ATF 141 II 326 traduit in RDAF 2015 II 469), le Tribunal fédéral a considéré qu'en dépit du texte de la loi fiscale cantonale (à interpréter conformément à l'art. 12 al. 2 let. c LHID), la constitution d'un droit de superficie distinct et permanent, même inscrit comme immeuble au registre foncier, ne pouvait être assimilée à une aliénation, au motif que l'atteinte causée au fonds grevé était limitée dans le temps (le droit de superficie avait une durée maximale de 60 ans), respectivement qu'il n'y avait pas de consommation de la fortune du propriétaire grevé, puisque la propriété des constructions érigées par le superficiaire lui ferait retour à l'extinction du droit (cf. art. 779c CC). Cela étant, il a confirmé l'imposition de l'indemnité reçue en contrepartie de la constitution de ce droit à l'impôt sur le revenu, plutôt qu'à l'impôt sur les gains immobiliers.

Dans une affaire traitant de la constitution d'une servitude de passage (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_903/2013, 2C\_902/2013 du 11 juillet 2014), le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'y avait pas d'aliénation partielle au sens des art. 16 al. 3 LIFD et 12 al. 2 let. c LHID de la part du propriétaire du fonds grevé. Il a considéré en l'espèce que le faible montant de l'indemnité perçue pour l'octroi du droit de passage (5% par rapport au prix d'acquisition de l'immeuble) constituait, parmi d'autres circonstances, un indice important de ce que l'atteinte causée au bien-fonds du contribuable n'était pas essentielle au sens exigé par l'art. 12 al. 2 let. c LHID. Il a, au surplus, retenu comme déterminant le fait que le droit de passage litigieux existait déjà dans les faits lorsque le contribuable avait acquis le bien-fonds en cause, de sorte que sa régularisation formelle n'avait concrètement pas entraîné de consommation de sa fortune.

Dans une autre affaire portant sur la constitution d'une servitude de restriction à la hauteur des plantations et des constructions (ATF 148 II 378), le Tribunal fédéral a clarifié ce qu'il fallait entendre par atteinte essentielle à l'exploitation illimitée d'un immeuble (« unter der wesentlichen Beeinträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung eines Grundstücks ») au sens de l'art. 12 al. 2 let. c LHID. Il a rappelé que les interdictions complètes de construire ou d'usage induisaient, en tous les cas, une telle atteinte (consid. 3.6.1). S'agissant des restrictions à la hauteur des plantations et des constructions en cause, il a mentionné les avis de la doctrine majoritaire les considérant comme insignifiantes (consid. 3.6.2). Il a également rappelé que dans certaines circonstances, une restriction à la hauteur des constructions pouvait, comme une interdiction de bâtir, entraîner une restriction limitant l'exploitation d'un immeuble de manière essentielle, lorsque des parties essentielles du bien-fonds devenaient inconstructibles. Dans le cas d'espèce, il a toutefois considéré que le faible montant de

la rémunération perçue pour la constitution de la servitude litigieuse montrait que les parties elles-mêmes n'avaient pas considéré l'atteinte au bien-fonds grevé comme essentielle, alors que selon l'expérience générale de la vie, le propriétaire grevé fixait cette rémunération essentiellement en fonction de la gravité de l'atteinte à l'usage et à la valeur de son bien-fonds. La contribuable ne faisait au demeurant pas valoir qu'elle aurait été proche de l'ayant droit, ni d'autres circonstances particulières susceptibles d'avoir influencé la fixation du prix entre les parties (consid. 3.6.4), de sorte que la règle d'expérience précitée devait s'appliquer. La rémunération prévue, inférieure aux 2% de la valeur vénale du bien-fonds grevé, consistait donc dans un indice important que l'atteinte causée à celui-ci n'était pas essentielle au sens de l'art. 12 al. 2 let. c LHID. Partant, elle ne pouvait pas être qualifiée de gain en capital et devait être imposée en tant que revenu ou rendement de la fortune immobilière au sens des art. 16 al. 1 et 21 al. 1 LIFD (consid. 3.7).

**2.6** Il n'existe pas de pratique établie concernant la distinction entre les atteintes essentielles à la propriété foncière au sens de l'art. 12 al. 2 let. c LHID et celles qui ne le sont pas (cf. HUNZIKER/SEILER, in ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4<sup>ème</sup> éd. 2022, n° 69 ad art. 12 LHID ; SEILER, Grenzen des kantonalen Gestaltungsspielraums bei der Grundstückgewinnsteuer, StR 75/2020 p. 725 ss, p. 732). S'agissant de la cession de droits à bâtir, certains auteurs citent cette opération parmi les cas d'atteintes essentielles ou, en d'autres termes, d'aliénations partielles soumises à l'impôt sur les gains immobiliers (cf. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zurich 2021, p. 149, n. 158-159 ; voir également RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4<sup>ème</sup> éd., 2021, n. 128 ad. § 216). D'autres, sans se référer spécifiquement à ce cas de figure, préconisent un examen au cas par cas des servitudes foncières constituées contre rémunération, tout en relevant qu'une interdiction absolue de construire ou une limitation drastique de la construction emporte généralement une atteinte essentielle au sens de l'art.12 al. 2 let. c LHID (YILDIRIM/KLÖTI-WEBER, in : Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5<sup>ème</sup> éd., Berne 2023, n. 44 ad § 96 ; OBRIST, Note sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_902/2013, 2C\_903/2013 précité, in RDAF 2015 II p. 15 ss, p. 19). D'une manière plus générale, il est proposé d'admettre le caractère essentiel d'une atteinte lorsque la constitution d'une servitude induit une diminution de valeur de 10% du bien-fonds grevé (cf. HUNZIKER/SEILER, in ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten

Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4<sup>ème</sup> éd. 2022, n° 69 ad art. 12 LHID ; SEILER, Grenzen des kantonalen Gestaltungsspielraums bei der Grundstückgewinnsteuer, StR 75/2020 p. 725 ss, p. 732).

### 3.

**3.1** En l'espèce, l'opération litigieuse consiste dans un transfert d'une partie des droits à bâtir rattachés à la parcelle des recourants à une parcelle voisine se situant dans la même zone. Contre rémunération (40'000 fr.), les recourants ont plus particulièrement cédé l'indice brut d'utilisation du sol (IBUS) de 0,5 existant sur 400 m<sup>2</sup> de leur bien-fonds à un fonds voisin, sous le contrôle de la commune qui, par attestation du 1<sup>er</sup> octobre 2020, a confirmé la conformité de l'opération au droit cantonal et communal de l'aménagement du territoire et des constructions. Cela étant, les contribuables ont donc consenti à aggraver la restriction légale à la propriété résultant des règles en matière d'indices d'utilisation du sol, moyennant la constitution d'une servitude foncière de non-bâtir (cf. art. 730 al. 1 CC), respectivement d'une servitude personnelle en faveur de la commune (cf. art. 781 CC), conformément à la procédure prévue à l'art. 20 LC. Par ce transfert d'indice, ils ont ainsi renoncé à la constructibilité d'une partie de leur terrain, pour augmenter dans la même proportion celle d'un bien-fonds voisin (pour une description de ce mécanisme, cf. p. ex. ZUFFEREY, Droit public de la construction, 2024, n. 718 ss ; PIOTET, Le transfert du coefficient d'utilisation ou d'occupation du sol et le droit privé fédéral, in DC 2000 p. 39, p.40).

**3.2** Il n'est pas contesté que l'opération en cause a induit une atteinte durable au bien-fonds des recourants – une servitude foncière étant par essence de durée illimitée –, ni que le bien-fonds frappé par cette atteinte appartient à leur fortune privée. Reste donc à déterminer si cette atteinte est essentielle au point de devoir être assimilée à une aliénation (partielle) de leur immeuble au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD et 12 al. 2 let. c LHID. Le SCC a considéré que le faible montant perçu par les recourants en contrepartie de la cession de leurs droits à bâtir consistait dans un indice fort et décisif du caractère non-essentielle de cette atteinte, en application de la jurisprudence mentionnée ci-dessus (cf. *supra* consid. 2.5). Force est toutefois de constater que le cas d'espèce revêt des spécificités qui nécessitent de le distinguer des précédents jugés par le Tribunal fédéral.

### 3.3

**3.3.1** D'abord, et contrairement à la constitution d'un droit de passage (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_903/2013, 2C\_902/2013 précité), un transfert d'indice d'utilisation du sol consiste dans la cession d'un attribut essentiel de la propriété foncière (soit dans

la cession du droit d'ériger des constructions dans la mesure prévue par le droit public de l'aménagement du territoire et des constructions) qui en influence directement la valeur marchande et, partant, vénale. Cette opération équivaut ainsi à une interdiction de bâtir (cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., n. 128 ad. § 216). Dans l'affaire de la servitude de passage précitée, le Tribunal fédéral ne s'est, au demeurant, pas contenté d'examiner l'affaire sous le seul angle du montant de l'indemnité perçue par le contribuable en contrepartie de la servitude concédée, mais a également considéré que celle-ci existait *de facto* déjà lorsque l'intéressé avait acquis le bien-fonds concerné (et en avait accepté le prix). A l'aune de toutes ces circonstances, l'on pouvait donc considérer que l'atteinte subie à l'occasion de la formalisation du droit de passage n'était pas essentielle. L'autre affaire citée par le SCC (l'ATF 148 II 378) ne peut pas non plus être transposée à la présente cause, dans la mesure où elle portait sur une servitude de restriction à la hauteur des constructions, alors qu'il s'agit ici d'une servitude de non-bâtir au sens propre du terme, dont les effets s'apparentent, comme indiqué plus haut, à une interdiction totale de construire. Dans cette affaire, il était au demeurant justifié d'apprécier la gravité de l'atteinte subie par le bien-fonds grevé à l'aune du seul montant de l'indemnité perçue en contrepartie, puisque aucun élément du dossier n'indiquait précisément si et dans quelle mesure la servitude grevant le bien-fonds de la contribuable avait concrètement eu pour effet d'empêcher ou de restreindre considérablement l'utilisation de droits à bâtir préexistants. Dans un tel contexte, le montant négocié par les parties, qui s'avérait très faible par rapport à la vénale de la parcelle (moins de 2%), pouvait donc être valablement interprété comme un signe fort de ce que la servitude litigieuse ne restreignait pas, de manière importante, l'utilisation de ces droits à bâtir au point d'équivaloir à leur aliénation.

**3.3.2** La situation d'espèce n'est pas comparable. Certes, l'indemnité qui a été perçue par les recourants en contrepartie de la constitution de la servitude foncière de non-bâtir grevant leur parcelle s'avère modeste (environ 4%) en comparaison de la valeur vénale de leur bien-fonds estimée à 921'793 francs. Cette circonstance pourrait s'interpréter comme le signe que l'atteinte en résultant pour leur bien-fonds n'était, subjectivement, pas essentielle. Tel n'est cependant pas le cas à l'examen. Les recourants ont expliqué avoir accepté l'offre du propriétaire et promoteur du fonds dominant sans avoir consulté de professionnel de la branche et avoir ainsi cédé leurs droits à bâtir à des conditions qu'ils ignoraient être particulièrement avantageuses. Savoir quelle était l'intention subjective des recourants lors de la cession des droits à bâtir litigieuse est une circonstance particulièrement difficile à établir. Cette question souffre toutefois de demeurer indécise, dans la mesure où plusieurs éléments du dossier, de nature

objective, contredisent la thèse selon laquelle la cession des droits à bâtir en cause n'aurait pas induit d'atteinte essentielle à la valeur de leur bien-fonds, ni n'en aurait limité les possibilités d'exploitation de manière importante.

En effet, tant le rapport d'estimation établi par l'expert de la commune que l'avis recueilli par les recourants auprès d'un bureau d'architectes à la suite des premières décisions de taxation retiennent que le juste prix des droits à bâtir qui ont été cédés s'élevait en l'occurrence à 225 fr./m<sup>2</sup>, plutôt qu'à celui de 100 fr./m<sup>2</sup> accepté par les recourants. Il apparaît donc que si les droits à bâtir litigieux avaient été cédés à leur véritable valeur vénale, telle qu'attestée par deux professionnels de la branche, l'indemnité reçue en contrepartie se serait élevée à 90'000 fr. et n'aurait alors rien eu de modeste par rapport à la valeur du bien-fonds grevé. Elle aurait du reste avoisiné la limite de 10% à partir de laquelle certains auteurs proposent de considérer une atteinte à la propriété foncière comme essentielle (cf. *supra* consid. 2.6). Par ailleurs, ces deux sources convergent pour reconnaître que l'opération en cause a très fortement réduit les droits à bâtir existants sur la parcelle des recourants, respectivement a considérablement diminué les possibilités constructives qui lui étaient initialement attachées. Le plan d'architecte produit par les recourants (cf. p. 40 du dossier du TC), comparant la situation de la parcelle avec ou sans cession des droits à bâtir litigieux, le démontre de manière particulièrement parlante et achève de convaincre de l'importance de la dépréciation (qualifiée d'énorme par l'expert de la commune) que le bien-fonds a subi. Ces éléments objectifs ne sauraient être occultés au seul profit du montant de l'indemnité que les contribuables ont perçue. Ils apparaissent au contraire déterminants pour admettre que la servitude de non-bâtir constituée sur leur parcelle a causé une atteinte essentielle à leur bien-fonds au point d'équivaloir à une aliénation partielle de ce dernier. L'indemnité de 40'000 fr. apparaît ainsi comme la conséquence naturelle et typique de la diminution de fortune qu'ils ont, manifestement, sous-évaluée mais néanmoins effectivement subie. Elle consiste par conséquent dans un gain en capital exonéré de l'impôt sur le revenu, conformément à l'art. 16 al. 3 LIFD.

C'est donc en violation du droit que le SCC a retenu que la somme de 40'000 fr. devait être imposée en tant que revenu des recourants. Le recours, en tant qu'il porte sur l'IFD, doit donc être admis et la décision sur réclamation annulée. La cause est renvoyée au SCC afin qu'il détermine le montant d'IFD dû par les recourants sans tenir compte du montant de 40'000 fr. précité.

### *III. Impôts cantonaux et communaux*

**4.** Exception faite de la réserve en faveur des dispositions concernant l'imposition distincte des gains immobiliers (art. 12 al. 3 LF), les art. 12 et 17 LF sont identiques aux art. 16 et 21 al. 1 LIFD. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est donc également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 et les références citées). Ainsi, il peut être renvoyé à la motivation développée ci-dessus en matière d'IFD s'agissant des ICC. La décision sur réclamation doit donc être également annulée en la matière et la cause renvoyée au SCC afin que celui-ci détermine le montant d'ICC dû par les recourants sans tenir compte, dans le revenu de ceux-ci, de la somme de 40'000 fr. Une imposition sous l'angle des art. 12 LHID et 44 ss LF traitant de l'impôt sur les gains immobiliers demeure réservée.

### *IV. Conclusion, frais et dépens*

#### **5.**

**5.1** Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours tant en matière d'IFD que d'ICC. La décision sur réclamation du 9 février 2024 doit être annulée et la cause renvoyée au SCC pour nouvelle décision dans le sens des considérants 3.3 et 4 (art. 150 al. 3 LF, art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

**5.2** L'arrêt est rendu sans frais (art. 150 al. 3 LF et 89 al. 4 LPJA). Il n'est pas alloué de dépens aux recourants, qui n'en n'ont pas réclamés et ont procédé seuls (art. 144 al. 4 LIFD et 64 al.1 PA ; art. 150 al. 3 LF et 91 al 1 LPJA ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_152/2020 du 18 juin 2020 consid. 7.3.2).

**Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce**

1. Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.
3. La décision sur réclamation du 9 février 2024 est annulée. Le dossier est renvoyé au SCC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
4. Il n'est pas perçu de frais, ni alloué de dépens.
5. Le présent arrêt est communiqué à X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_, au Service cantonal des contribution, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct (IFD), à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 4 juin 2025