

F1 24 126

ARRÊT DU 15 SEPTEMBRE 2025

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière

en la cause

X _____, recourant, représenté par **Y** _____ SA, 3960 Sierre

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt sur les gains immobiliers, période fiscale 2022)

recours contre la décision sur réclamation du 30 avril 2024

Faits

A. X _____ est domicilié à A _____. Il était copropriétaire par moitié, avec sa sœur B _____, des parcelles n^{os} xxx, xxx1 et xxx2 sises sur le territoire de l'ancienne commune de A _____, devenue celle de C _____ par suite de fusion.

Par acte authentique du 27 mars 2013, le contribuable et sa sœur ont procédé à une réunion de ces parcelles et ont constitué, sur le n° xxx nouvel état, une propriété par étages (PPE) de trois lots conférant, chacun, un droit exclusif notamment sur un appartement (PPE n° xxxx [340/1000^{èmes}], PPE n° xxxx1 [408/1000^{èmes}] et PPE n° xxxx2 [252/1000^{èmes}]). Ces trois lots de PPE ont été attribués à X _____ et sa sœur en copropriété pour ½ chacun (cf. ch. IV let. c de l'acte).

L'appartement en PPE n° xxxx1 a été vendu la même année à un tiers, alors que le contribuable et sa sœur sont demeurés copropriétaires par moitié des deux autres lots de PPE. Le contribuable a disposé de l'appartement correspondant à la PPE n° xxxx, notamment en le louant à différents locataires. Sa sœur a disposé de l'appartement correspondant à la PPE n° xxxx2, objet qu'elle aurait mis à disposition de sa fille aux dires du contribuable.

B. Par acte notarié du 19 octobre 2022, X _____ et sa sœur ont procédé à un échange. Le contribuable lui a cédé sa part de copropriété sur l'appartement en PPE n° xxxx2 en échange de la part de copropriété de sa sœur sur l'appartement en PPE n° xxxx. L'échange est intervenu sans soulte (cf. ch. II de l'acte). Il était précisé qu'à l'issue de la constitution de la PPE, en 2013, la sœur du contribuable aurait dû être seule propriétaire du lot de PPE n° xxxx2 et le contribuable seul propriétaire du lot de PPE n° xxxx et que toutes les relations subséquentes avaient été faites sur la base de cette présomption (cf. ch. I de l'acte). La prise de possession a été fixée rétroactivement au 19 avril 2013, les parties déclarant reconnaître s'être toujours comportées comme propriétaire respectif de chaque appartement (cf. ch. III de l'acte). Le transfert au Registre foncier est intervenu le 28 octobre 2022.

C. Le 10 janvier 2024, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à la taxation d'office sur le gain immobilier réalisé par X _____ à l'occasion de l'acte d'échange, dans la mesure où celui-ci n'avait pas déposé de déclaration d'impôt y relative malgré sommation (cf. pp. 40 à 45 du dossier du TC).

Le service a ainsi notifié le bordereau suivant :

Prix de vente	433'500 fr.
Autres impenses	- 214'114 fr.
Prix d'achat	- 26'026 fr.
Gain imposable	193'360 fr.
Montant de l'impôt	20'890 fr. 05

D. Le 5 février 2024, X _____ a formé réclamation contre cette décision. Il a rappelé que lui et sa sœur s'étaient respectivement toujours comportés comme propriétaires uniques des appartements concernés et que la prise de possession était intervenue avec effet rétroactif. En outre, le financement des objets avait déjà été réparti durant la promotion. La taxation n'avait ainsi aucune raison d'être. Par ailleurs, il n'y avait pas eu de réelle augmentation des prix, dans la mesure où l'indice des prix à la consommation (IPC) était resté régulièrement inférieur à 100 entre 2013 et 2022. Il en allait de même de l'indice des prix de la construction.

Le même jour, le SCC a répondu au contribuable que l'échange d'immeubles était bel et bien soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, au même titre qu'une vente. Le produit de l'aliénation correspondait à la valeur de l'immeuble reçu en échange. Dans la mesure où la taxation avait été établie d'office, une valeur estimative de 2'550'000 fr. avait été prise en compte pour l'entier du bâtiment, puis répartie au *pro rata* des millièmes. Le coût de construction pris en compte pour l'entier de l'immeuble était de 1'699'317 fr. et la valeur des terrains avant construction de 206'556 francs. Ces chiffres se fondaient sur le gain immobilier perçu sur la vente du premier appartement (PPE n° xxxx1). Il en résultait que seul le prix de vente pouvait encore être contesté sur la base d'une estimation officielle. Partant, sans nouvel élément de la part du contribuable sur ce point, la taxation serait maintenue telle quelle.

Le 7 mars 2024, le contribuable a répété qu'aucune hausse des coûts n'était intervenue depuis la construction de l'immeuble. Il n'y avait pas de bénéfice à calculer, car les biens avaient été transférés à leur coût de revient. En outre, dans le cadre des taxations ordinaires sur le revenu, le taxateur aurait, aux dires du contribuable, toujours procédé comme si lui et sa sœur étaient chacun propriétaire exclusif d'un appartement. Ainsi, le SCC était invité à préciser quel gain était imposable en vertu de l'acte d'échange, étant donné qu'il n'existait en l'occurrence pas de « produit d'aliénation » au sens de l'art. 48 LF.

E. Par décision du 30 avril 2024, le SCC a rejeté la réclamation. Il a considéré qu'un échange d'immeubles constituait une double aliénation soumise à l'impôt sur les gains immobiliers au sens des art. 12 LHID et 44 al. 1 LF. Le produit de l'aliénation se déterminait en fonction de la valeur vénale de l'immeuble reçu en échange. A cet égard, le fait que le contribuable et sa sœur se soient toujours comportés comme propriétaire respectif de chaque appartement n'y changeait rien. La prise de possession rétroactive ne pouvait pas avoir les effets d'une présomption de propriété. Le contribuable n'était devenu propriétaire de l'appartement reçu en échange que lors de l'inscription au Registre foncier, le 28 octobre 2022. Il ne pouvait pas non plus se prévaloir d'une erreur essentielle au sens de l'art. 24 CO pour annuler les conséquences juridiques de l'acte constitutif de PPE et les remplacer par l'acte d'échange intervenu en 2022.

F. Le 30 mai 2024, X _____ a recouru contre cette décision devant la Cour de céans en concluant en substance à l'annulation de la taxation sur le gain immobilier. A l'appui de ses conclusions, il invoque une violation des art. 44 LF et 12 LHID en faisant essentiellement valoir qu'aucun gain n'avait été réalisé dès lors que l'acte d'échange tenait déjà compte des modalités de financement différenciées de l'immeuble entre lui et sa sœur. A titre de moyens de preuves, il requiert l'édition du dossier de la cause et sollicite son audition. Il produit également diverses pièces étayant ses explications selon lesquelles l'achat des parcelles et la construction de l'immeuble avaient été financés à hauteur d'environ 56% par lui-même et de 44 % par sa sœur (soit un relevé bancaire au 31 décembre 2013 attestant qu'il avait contribué à l'achat des terrains à hauteur de 170'000 fr. et sa sœur à hauteur de 130'000 fr., ainsi qu'un tableau indiquant qu'il avait contribué pour 720'000 fr. aux coûts de construction, contre 580'000 fr. pour sa sœur).

Le 8 août 2024, le SCC a déposé son dossier et a conclu au rejet du recours. Il a exposé que le mode de financement des lots de PPE n'avait aucune incidence fiscale sur l'impôt sur les gains immobiliers. Seuls étaient déterminants le fait que le contribuable et sa sœur étaient copropriétaires par moitié des appartements avant l'échange et que le recourant était devenu propriétaire exclusif de l'appartement PPE n° xxxx le 28 octobre 2022. L'échange en question constituait ainsi un acte d'aliénation soumis à l'impôt sur le gain immobilier en vertu des art. 44 al. 1 et 45 al. 1 LF.

Le 13 septembre 2024, le recourant a répliqué que le financement des parts de PPE devait nécessairement avoir une incidence sur le gain immobilier. Il ne contestait ni la date d'inscription au Registre foncier, ni l'ancienne répartition par moitié des parts de PPE, ni le principe selon lequel un acte d'échange était soumis à l'impôt. Cela étant, il n'y avait pas de gain imposable dans le cas présent, car le financement des biens tenait

déjà compte de la différence de millièmes (de grandeur) des appartements. L'autorité fiscale ne s'était fondée que sur l'acte de transfert. Or, le contribuable et sa sœur n'avaient fait que rétablir une situation réelle sans établir de décompte financier, car le financement avait déjà été réparti au début de la promotion.

Par ordonnances des 7 et 8 août 2025, le président de la Cour de céans a invité le SCC à produire les courriers de rappel et de sommation notifiés au contribuable avant la taxation d'office, ainsi que la décision de taxation sur les gains immobiliers relative à la vente, en 2013, du lot de PPE n° xxxx1.

Le SCC a produit les pièces requises par courriers des 8 et 11 août 2025.

Le 12 août 2025, ces pièces ont été transmises pour information au recourant.

Considérant en droit

1.

1.1 Sous les réserves émises plus loin dans l'arrêt, 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).

1.2 Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante du recourant est ainsi satisfaite. Il n'y a pas lieu de procéder à l'audition de celui-ci dans la mesure où il a eu tout le loisir de s'exprimer par écrit (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA). Il est pour le reste rappelé que, dans une procédure purement fiscale, le droit d'être entendu ne confère pas au contribuable celui de l'être oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1).

2.

2.1 En présence d'une taxation d'office, le pouvoir d'examen du Tribunal cantonal est restreint dans la même mesure que celui de l'autorité de réclamation, devant laquelle le contribuable peut uniquement faire valoir que la taxation était manifestement inexacte (cf. art. 48 al. 2 LHID et 139 al. 1 LF). La procédure de recours demeure donc limitée à l'examen de ce grief (HUNZIKER/BIGLER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4^{ème} éd. 2022, n° 15 ad art. 50 LHID et les références ; cf. ég. en matière d'IFD arrêt du Tribunal fédéral 2C_42/2017 du 20 janvier 2017 consid. 2.2).

2.2 Une taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'elle passe sous silence ou apprécie de manière erronée un élément essentiel et pertinent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_890/2018 du 18 septembre 2019 consid. 4.3 ; CASANOVA/DUBEY, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 28 ad art. 132 LIFD). L'inexactitude manifeste d'une estimation peut être admise lorsque la taxation, même en tenant compte d'une certaine marge d'appréciation, est clairement trop haute ou trop basse, lorsqu'il est clairement reconnaissable qu'elle repose sur des fondements, des méthodes ou des moyens d'estimation erronés ou enfin lorsqu'elle n'est raisonnablement pas conciliable avec les circonstances du cas d'espèce telles qu'elles ressortent des pièces (CASANOVA/DUBEY, *op. cit.*, n° 28 ad art. 132 LIFD).

2.3 En présence d'une taxation d'office, les conditions relatives à la motivation du recours sont identiques à celles applicables dans la procédure de réclamation (cf. art. 48 al. 2 LHID et 139 al. 1 LF) (HUNZIKER/BIGLER, *op. cit.*, n° 13a ad art. 50 LHID). Ainsi, les exigences en matière de preuve de l'inexactitude manifeste de la taxation s'appliquent également à la procédure de recours (ZWEIFEL/HUNZIKER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4^{ème} éd. 2022, n° 62 ad art. 48 LHID ; cf. ég. en matière d'IFD arrêt du Tribunal fédéral 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 5.1). En substance, le contribuable doit prouver que la taxation d'office ne correspond pas à la situation de fait. Il doit éliminer l'incertitude existant jusqu'alors en démontrant l'inexactitude de manière stricte ; de simples preuves partielles ne suffisent pas. En outre, le contribuable qui n'a pas rempli son devoir de collaborer dans la procédure doit rattraper la collaboration négligée auparavant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_683/2013 précité consid. 5.1). En l'absence de preuve suffisante de l'inexactitude, l'autorité de recours n'a pas à mener d'instruction complémentaire. Elle doit uniquement examiner, sur la base du dossier existant, si l'estimation contestée des facteurs fiscaux est manifestement inexacte quant à son montant (HUNZIKER/BIGLER, *op. cit.*, n° 17c ad art. 50 LHID).

3. Le recourant invoque une violation des art. 12 LHID et 44 LF, faisant valoir qu'il n'a réalisé aucun gain du fait de l'acte d'échange immobilier.

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). Toute aliénation d'immeubles est imposable (art. 12 al. 2, 1^{ère} phrase LHID). Les art. 44 al. 1 et 45 al. 1 LF correspondent à ces dispositions.

L'impôt sur les gains immobiliers trouve sa justification dans l'augmentation constante de valeur que connaissent généralement les immeubles au fil du temps. Les raisons de cette hausse sont multifactorielles, mais tiennent principalement à une demande excédentaire dans le parc immobilier. La plus-value ainsi générée constitue la principale cause du gain réalisé lors de l'aliénation (AFC, Imposition des gains immobiliers, in : Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts, 2024, ch. 1.2).

3.1.2 L'acte d'échange fait partie des aliénations d'immeubles soumises à l'impôt sur le gain immobilier (arrêt de la CCR du 18 janvier 2019 dans la cause G. V. consid. 2d ; AFC, Informations fiscales précitées, ch. 5.3.1.1 ; ZWEIFEL ET AL., Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 6 n° 31). Il déclenche deux procédures de taxation, portant sur chacune des aliénations réciproques (ZWEIFEL ET AL., *op. cit.*, § 10 n° 99 ; RICHNER ET AL., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4^{ème} éd. 2021, § 216 n° 33).

3.2

3.2.1 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). 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). En présence d'un acte d'échange, il correspond à la différence entre la valeur de l'immeuble obtenu en échange et les dépenses d'investissement de l'immeuble qui a été aliéné (VERREY, L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, thèse 2011, p. 389 ; arrêt de la CCR du 24 janvier 2001 dans la cause O. B. consid. 2b ; cf. ég. arrêt de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois FI.2017.0130 du 2 février 2019 consid. 2c).

3.2.2 Selon l'art. 49 al. 1 LF, le produit de l'aliénation comprend toutes les prestations mises à charge de l'acquéreur. Il correspond au prix de vente, augmenté des prestations qui ont un lien de causalité avec la vente mais qui ne sont pas mentionnées dans l'acte authentique, et diminué des montants qui ne correspondent pas à des valeurs immobilières (HUNZIKER/SEILER, *op. cit.*, n° 74 ad art. 12 LHID). Ainsi, lorsque l'acte de vente fixe certaines obligations complémentaires au vendeur (telles qu'une renonciation

à un droit), l'on peut envisager qu'une partie du prix de vente mentionné dans l'acte ne se rapporte pas au transfert de l'immeuble, mais représente la contrepartie de ces prestations complémentaires, et que, dans cette mesure, elle ne devrait pas être prise en considération dans le calcul de l'impôt. Il peut toutefois être impossible de chiffrer la valeur réelle de telles prestations, notamment lorsque celles-ci sont compensées par des prestations complémentaires de l'autre partie (arrêt de la CCR du 7 mai 1993 dans la cause C. M. consid. 2d).

Lors d'un échange de biens immobiliers, le produit de l'aliénation est en principe déterminé à partir de la valeur vénale du bien reçu en échange (arrêt de la CCR du 24 janvier 2001 précité consid. 2b ; HUNZIKER/SEILER, *op. cit.*, n° 77 ad art. 12 LHID ; cf. ég. arrêt du Tribunal fédéral 2C_598/2018 du 27 septembre 2019 consid. 4.1). La question de savoir si les parties ont mentionné la valeur vénale du bien dans l'acte d'échange n'a pas d'importance (ZWEIFEL ET AL., *op. cit.*, § 10 n° 101).

3.3 A ce stade, le recourant ne conteste plus, à juste titre, que l'acte d'échange litigieux est, sur le principe, soumis à l'impôt sur le gain immobilier. Pour déterminer le produit de l'aliénation, l'autorité intimée a estimé la valeur de la part de copropriété reçue par le recourant ($\frac{1}{2}$ de 340/1000^{èmes}) à 433'500 fr., sur la base d'une évaluation globale de l'immeuble de 2'550'000 francs. Une telle manière de procéder est conforme à la jurisprudence exposée ci-dessus. Le recourant n'apporte aucun élément permettant de remettre en cause cette estimation, se contentant d'affirmer que l'IPC et les coûts de construction généraux n'avaient pas augmenté depuis 2013. Ces éléments ne permettent toutefois pas de nier l'existence d'une augmentation de valeur de l'immeuble résultant du marché immobilier. Partant, la valeur vénale retenue par le fisc pour le bien reçu en échange n'a pas lieu d'être corrigée. Il en va de même s'agissant des montants pris en compte au titre du prix d'acquisition et des frais de construction de la part de copropriété aliénée ($\frac{1}{2}$ de 252/1000^{èmes}). Ces chiffres se basent sur les valeurs retenues et admises lors de la taxation du gain immobilier tiré de la vente du premier lot de PPE et ne sont pas explicitement contestés par le recourant. Celui-ci s'est en effet contenté d'alléguer que le prix de revient total de l'immeuble se montait à 2'060'333 fr. 95 – contre 1'905'873 fr. retenus par l'autorité intimée –, en produisant un tableau établi par ses soins et sans fournir la moindre preuve complémentaire. Une telle motivation ne satisfait pas aux exigences rappelées ci-dessus pour un recours dirigé contre une taxation d'office.

Le recourant objecte également qu'aucun gain ne saurait être retenu dès lors qu'il avait financé la construction des appartements de manière plus importante que sa sœur, en

dépit d'une répartition par moitié de leurs parts de copropriété. Il semble ainsi partir du postulat que l'imposition résulte (uniquement) de la différence de taille entre les biens échangés. Il perd toutefois de vue que l'objet de l'impôt est l'augmentation de valeur de l'immeuble intervenue entre 2013 et 2022, imposée à l'occasion de l'acte d'échange. Le gain immobilier résulte ainsi principalement du fait que la valeur de l'immeuble était estimée à 2'550'000 fr. en 2022, alors que son coût de revient s'élevait à 1'905'873 fr. en 2013, et non (uniquement) du fait que l'appartement reçu valait plus que l'appartement cédé.

Le recourant a également fait valoir que la répartition du financement des biens entre sa sœur et lui (à raison de 44% contre 56%) devait être prise en compte dans le calcul de l'impôt. Cet élément ne permet toutefois pas d'opérer une déduction sur le produit de l'aliénation au titre d'un éventuel abandon de créance. En effet, la sœur du recourant a elle aussi fourni des contreprestations à son égard, puisque le recourant a bénéficié seul de l'usage et des revenus de l'appartement plus grand malgré une copropriété à parts égales, ce que confirme du reste l'acte d'échange. Il ne saurait dès lors être retenu que le produit de l'aliénation couvrait d'autres éléments que l'objet cédé.

3.4 En définitive, le recourant n'est pas parvenu à démontrer que la taxation sur le gain immobilier telle qu'opérée par le SCC était manifestement inexacte. 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 de X _____, qui n'a pas droit à des dépens.
3. Le présent arrêt est communiqué à Y _____ SA, à Sierre, pour le recourant, au Service cantonal des contributions, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 15 septembre 2025