

F1 24 82 (CCR 2023/47)

**ARRÊT DU 7 MARS 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 \_\_\_\_\_**, recourante

**contre**

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS**, autorité attaquée

(Impôt sur les gains immobiliers, période fiscale 2022)

recours contre la décision sur réclamation du 26 mai 2023

## Faits

**A.** X \_\_\_\_\_ était titulaire depuis le 9 juin 2021 d'un droit d'emption sur la parcelle n° xxx de la commune de A \_\_\_\_\_, d'une surface de 574 m<sup>2</sup>, située en zone à bâtir.

Souhaitant ériger une villa sur cette parcelle, elle a mandaté B \_\_\_\_\_ SA pour le dépôt d'un projet de construction en ce sens. A l'examen de ce projet, la commune de A \_\_\_\_\_ a estimé que la construction envisagée créerait une situation « passablement incongrue » dans le quartier, appelé à se densifier (p. 7 du dossier du Service cantonal des contributions (SCC)). Elle a alors émis la volonté d'acquérir la parcelle afin d'y déplacer un écopoint situé devant une autre maison. Ainsi, le 19 septembre 2022, elle a formulé une proposition d'achat à la contribuable pour le prix de 355'000 fr. (620 fr./m<sup>2</sup>). Ce prix correspondait à une estimation de la valeur vénale du terrain, effectuée sur la base du projet de construction.

X \_\_\_\_\_ a accepté cette offre le 27 septembre 2022. Le 5 octobre 2022, elle est devenue propriétaire de la parcelle n° xxx en exerçant son droit d'emption pour la somme de 100'000 francs. Le 7 novembre 2022, elle a cédé cette parcelle à la commune de A \_\_\_\_\_ pour le prix de 355'000 francs.

**B.** Le 1<sup>er</sup> mars 2023, X \_\_\_\_\_ a rempli sa déclaration d'impôt sur les gains immobiliers relativement à la vente précitée. Au titre des impenses déductibles, elle a déclaré des honoraires d'architecte de 51'857 fr., joignant une facture du 5 décembre 2022 de B \_\_\_\_\_ SA. Le gain immobilier déclaré se montait à quelque 178'000 francs.

Par décision de taxation du 28 mars 2023, le SCC a arrêté le gain immobilier imposable à 231'393 fr., refusant de déduire les honoraires d'architecte, et fixé l'impôt à 69'801 fr. 50.

**C.** Par courriel du 5 avril 2023, la contribuable a formé réclamation contre cette décision. Elle a expliqué qu'elle avait déposé deux projets de construction avant que la commune de A \_\_\_\_\_ ne lui propose d'acquérir sa parcelle. Elle s'estimait doublement imposée sur les travaux effectués par B \_\_\_\_\_ SA, puisque ceux-ci étaient déjà taxés auprès de la société et qu'elle ne pouvait pas les déduire de sa taxation.

Le 19 avril 2023, le SCC a prié la commune de A \_\_\_\_\_ de lui indiquer si le prix d'achat de 355'000 fr. de la parcelle n° xxx concernait uniquement la valeur du terrain,

ou s'il comprenait également les frais du projet de construction de la contribuable. La commune de A \_\_\_\_\_ lui a répondu le lendemain que ce prix concernait uniquement l'achat du terrain (p. 6 du dossier du SCC).

Le 27 avril 2023, le SCC a indiqué à la contribuable que les frais d'un projet de construction ne constituaient des dépenses déductibles que si le projet était réalisé tel quel et que son coût était compris dans le prix de vente. En outre, si le projet était racheté par l'acquéreur, les frais étaient déductibles en tant que valeur mobilière non soumise à l'impôt. Or, selon les informations fournies par la ville de A \_\_\_\_\_, le prix d'achat concernait uniquement la valeur du terrain. Les honoraires d'architecte n'étaient donc pas déductibles et la décision de taxation resterait dès lors inchangée.

Dans une lettre non datée, la contribuable a maintenu que les honoraires d'architecte devaient être déduits du gain imposable. Elle a exposé qu'elle avait souhaité à l'origine affecter la parcelle à des places de parc pour une PPE voisine, ce qui ne s'était finalement pas fait. Elle avait ensuite opté pour la réalisation d'un projet de villa et avait mandaté B \_\_\_\_\_ SA à cette fin. Un second projet avait dû être déposé pour satisfaire à des exigences du service technique communal. La commune avait alors émis de nouvelles exigences ainsi que l'offre d'achat précitée. La contribuable s'était résolue à vendre sa parcelle afin d'éviter une longue procédure et des tracasseries administratives. Elle estimait que les coûts du projet avaient valorisé le terrain au même titre que s'il avait été construit et que la collectivité avait été favorisée par la transaction.

**D.** Par décision du 26 mai 2023, le SCC a rejeté la réclamation. Il a considéré que les frais liés à des travaux non exécutés, qui n'avaient apporté aucune plus-value à l'immeuble, n'étaient pas déductibles en application de l'art. 51 al. 1 let. a LF. Ces frais n'étaient pas non plus déductibles en vertu de l'art. 51 al. 1 let. c LF puisqu'ils n'étaient pas directement liés à la vente.

**E.** Le 26 juin 2023, X \_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à ce que les honoraires d'architecte soient déduits de l'impôt sur le gain immobilier. A l'appui de ses conclusions, elle invoque une violation de l'art. 51 LF. A titre de moyens de preuves, elle sollicite les auditions de l'architecte C \_\_\_\_\_ de B \_\_\_\_\_ SA et de l'architecte de la ville de A \_\_\_\_\_.

Le SCC s'est déterminé le 18 septembre 2023, concluant au rejet du recours. Il a rappelé les motifs développés dans sa décision sur réclamation, ainsi que les informations

fournies par la ville de A \_\_\_\_\_ selon lesquelles le prix d'achat concernait uniquement la valeur du terrain.

Le 28 septembre 2023, cette écriture a été transmise à la recourante, qui n'a pas déposé d'observations complémentaires.

Le 23 novembre 2023, la CCR a informé la recourante de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

Le 30 novembre 2023, elle a prononcé la clôture de l'instruction.

**F.** Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé la recourante que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il lui a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

### **Considérant en droit**

#### **1.**

**1.1** Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 26 juin 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

**1.2** Le recours a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

**1.3** Il n'y a pas lieu de procéder à l'interrogatoire de l'architecte de la commune de A \_\_\_\_\_, ni de celui mandaté par la recourante, puisque les circonstances liées à la vente de la parcelle et la manière dont le prix de vente a été fixé ne sont pas contestées (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA).

**2.** La recourante requiert que les honoraires d'architecte dont elle a dû s'acquitter (51'857 fr.) soient déduits du gain immobilier imposable, invoquant une violation de l'art. 51 al. 1 LF.

**2.1** 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). Cette disposition ne précise pas quels frais peuvent être pris en compte comme dépenses dans le cadre du gain immobilier. Ainsi, les cantons peuvent déterminer eux-mêmes, dans les limites qui leur sont fixées, quelles dépenses ils souhaitent voir prises en compte et quels frais ils veulent considérer comme liés à l'achat et à la vente de l'immeuble (ATF 143 II 382 consid. 3.2). Toutefois, la notion de dépenses d'investissement doit avoir la même interprétation pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct (ATF 143 II 396 consid. 2.4, 143 II 382 consid. 4.1).

**2.2** La notion de dépenses d'investissement au sens de l'art. 12 al. 1 LHID se rapporte aux dépenses qui augmentent la valeur du bien, à l'inverse des frais d'entretien, qui servent à maintenir sa valeur et sont déductibles de l'impôt sur le revenu (ATF 143 II 382 consid. 4.2.1). Des dépenses sont considérées comme augmentant la valeur d'un bien si, d'un point de vue fonctionnel, l'immeuble a connu une amélioration qualitative et, partant, s'il a pris de la valeur (ATF 149 II 27 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_290/2023 du 13 février 2024 consid. 3.2 ; HUNZIKER/SEILER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4<sup>ème</sup> éd. 2022, n° 83 ad art. 12 LHID). A cet égard, le point de vue subjectif de la personne concernée n'est pas pertinent (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 10 n° 149 et les références).

Ainsi, ne constituent pas des impenses déductibles du gain immobilier des frais qui ne correspondent pas à une plus-value du bien, par exemple lorsque le contribuable n'a fait que payer des intérêts liés à un emprunt hypothécaire, sans réaliser de travaux ou d'autres démarches ayant conduit à une augmentation de valeur (ATF 143 II 382 consid. 4.2.1). Ne constitue pas non plus une impense déductible une facture d'honoraires d'architecte liée à un projet qui a été abandonné, de telle sorte que les travaux n'ont pas été effectués et que l'immeuble est resté dans son état initial, sans avoir bénéficié d'une plus-value (ACDF F1 24 5 du 25 mars 2024 consid. 5.3 ; arrêt de

la Cour de droit public du Tribunal cantonal neuchâtelois CDP.2009.191 du 19 avril 2011 consid. 4 ; cf. ég. PASCHOUD, Jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la violation du principe de l'égalité de traitement en matière d'impôts, in : RDAF 1973 p. 19). De tels coûts ne sont déductibles du gain immobilier que dans la mesure où les projets de construction ont été cédés à l'acquéreur (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, *op. cit.*, § 10 n° 159). Il n'est alors pas exigé que ce dernier exécute effectivement le projet repris (RICHNER et al., *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 4<sup>ème</sup> éd. 2021, § 221 n° 52). En revanche, si le projet n'a été ni réalisé ni repris par l'acquéreur, les frais y relatifs correspondent à une simple utilisation du revenu par le contribuable (ACDF F1 24 5 précité consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal cantonal neuchâtelois CDP.2009.191 précité consid. 4).

**2.3** Les dépenses d'investissement au sens de l'art. 12 al. 1 LHID doivent également être indissociablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble (ATF 143 II 382 consid. 4.3.2).

**2.4** Le droit cantonal valaisan est conforme à ces principes (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_674/2014, 2C\_675/2014 du 11 février 2015 consid. 3.4). Ainsi, l'art. 48 al. 1 LF prévoit que le gain immobilier 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). Sous le titre « impenses », l'art. 51 al. 1 LF dresse la liste des dépenses pouvant être déduites dans le cadre du gain immobilier, soit en particulier les frais de construction, de transformation et d'autres améliorations durables qui augmentent la valeur de l'immeuble (let. a) et les frais qui sont liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble, y compris les commissions et les frais de courtage (let. c).

**2.5** 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 5 précité consid. 5.3.2).

**2.6** En l'occurrence, la recourante ne conteste pas que les honoraires d'architecte ne constituent pas des dépenses directement liées à la vente au sens de l'art. 51 al. 1 let. c LF. Elle soutient toutefois qu'ils auraient contribué à augmenter la valeur de la parcelle au sens de l'art. 51 al. 1 let. a LF. Cette position ne peut toutefois pas être suivie. En effet, le projet de construction litigieux n'a été ni réalisé par la recourante sur la parcelle vendue, ni racheté par la commune de A \_\_\_\_\_ en vue d'une réalisation ultérieure. Il ressort au contraire du dossier que la ville de A \_\_\_\_\_ ne prévoyait pas d'y ériger

une nouvelle construction, mais d'y déplacer un écopoint dans le cadre d'un réaménagement de quartier. Ainsi, cette parcelle n'a connu aucune amélioration qualitative consécutive aux projets de construction établis par B \_\_\_\_\_ SA et n'a donc bénéficié d'aucune augmentation de valeur, tel que l'a relevé à bon droit l'autorité intimée.

La recourante estime pour sa part que les projets de construction auraient influé sur la valeur vénale de la parcelle, car ils auraient amené la commune de A \_\_\_\_\_ à estimer celle-ci à 355'000 francs. Son droit d'emption avait été valorisé à seulement 100'000 fr. car elle avait initialement prévu d'y aménager uniquement des places de parc (cf. allégué 2 du recours). Elle perd de vue que si le travail de son architecte lui a révélé d'autres possibilités de construction, il n'a pas pour autant influé sur la valeur intrinsèque du terrain. En effet, les caractéristiques et potentialités objectives de la parcelle – partant sa valeur vénale – au moment de l'estimation faite par la commune ont toujours existé et n'ont nullement été modifiées par le projet de construction établi par la recourante. La valorisation de son droit d'emption à seulement 100'000 fr. résultait, selon ses dires, de ses intentions personnelles quant à l'utilisation du terrain, soit d'éléments subjectifs sans rapport avec les possibilités réelles de construction.

Pour le reste, contrairement à ce que la recourante prétend, la commune de A \_\_\_\_\_ n'a pas été « favorisée » par la transaction litigieuse, puisqu'elle lui a proposé et payé un prix correspondant à la valeur de son bien sur le marché. Il n'existe pas non plus de double imposition des honoraires d'architecte au seul motif que la recourante n'a pas pu les déduire de sa taxation. En effet, comme exposé ci-dessus, de telles dépenses constituent une simple utilisation du revenu par le contribuable et ne sont donc pas déductibles. Partant, c'est à juste titre que le fisc a refusé de déduire les honoraires d'architecte de 51'857 fr. du gain immobilier imposable. Les griefs y relatifs doivent donc être rejetés.

### **3.**

**3.1** 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).

**3.2** Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1200 fr., sont mis à la charge de la recourante, 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 1200 fr., sont mis à la charge de la recourante, 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 7 mars 2025