

F1 25 12

ARRÊT DU 26 JUIN 2026

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr. Thierry Schnyder, juge ; Dominique Morand, juge assesseur ; Fabienne Délèze Constantin, greffière,

en la cause

X _____, recourante, représentée par Maître Jacques Piller, avocat, 1701 Fribourg

contre

COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES PHYSIQUES, autorité
attaquée

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques ; période fiscale 2022)

recours contre la décision sur réclamation du 16 décembre 2024

Faits

A.

A.a X _____ (ci-après : la contribuable) est domiciliée dans le canton de Fribourg. Elle est la fille de feu A _____, décédé le 11 juillet 2015, et de feu B _____, décédée le 22 juin 2019. Le couple a eu un autre enfant, C _____.

Au décès de leur époux et père, B _____, X _____ et C _____ ont hérité de deux immeubles en PPE sis sur les parcelles xxx et xxx1 de la commune de D _____. Ces immeubles, qui appartenaient à la fortune commerciale de feu A _____, ont été grevés d'un usufruit en faveur de B _____ jusqu'au jour de son décès.

A.b Par décisions des 28 mars 2019, 11 juillet 2019 et 3 septembre 2020 (p. 24 à 29 du dossier du Tribunal cantonal [TC]), le Service cantonal des contributions (SCC) a taxé B _____ pour les années 2016, 2017 et 2018 en raison du rattachement économique que constituait son droit d'usufruit sur les immeubles de D _____. Ces derniers ont été imposés en tant qu'éléments de sa fortune et leurs rendements en tant que revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. Selon les procès-verbaux de taxation, aucun montant n'a été déduit à titre de cotisations AVS personnelles durant ces périodes fiscales.

A.c Par décisions du 6 août 2021, la Caisse de compensation du canton du Valais (ci-après : la Caisse de compensation) a fixé le montant des cotisations personnelles dues par B _____ pour les années 2016, 2017 et 2018.

Le 6 septembre 2021, l'hoirie de feu B _____ a, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, déposé réclamation à l'encontre de ces décisions, en requérant que les intérêts passifs privés retenus par les décisions de taxation 2016, 2017 et 2018 soient déduits du revenu déterminant des années en cause (p. 30 du dossier du TC).

Le 9 septembre 2021, la Caisse de compensation a admis la réclamation, le fisc lui ayant confirmé le montant des intérêts passifs privés. Elle a rendu des décisions rectificatives des cotisations personnelles dues par feu B _____ pour les années 2016, 2017 et 2018, ainsi que pour l'année 2019 (p. 38 à 43 du dossier du TC).

B.

B.a Le 18 décembre 2022, X _____ a déposé sa déclaration d'impôt fribourgeoise pour l'année 2021 (p. 44 à 67 du dossier du TC). Elle a déclaré 2296 fr. à titre de revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante en lien avec sa part de propriété d'une demie sur les immeubles de D _____. Selon les comptes de gérance annexés (p. 62 et 64 à 67 du dossier du TC), ces immeubles avaient généré des produits à hauteur de 250'870 fr. 95 et des charges d'exploitation de 177'953 fr. 60. Un montant de 68'325 fr. 20, correspondant aux cotisations AVS de feu B _____ pour les années 2016 à 2019, était au surplus déduit, pour un rendement net de 4592 fr. 15 réparti entre les deux propriétaires des immeubles, à savoir la contribuable et son frère.

Par décision de taxation 2021 du 13 juillet 2023 (p. 68 et 69 du dossier du TC), le SCC a arrêté à 36'458 fr. le revenu de X _____ provenant de son activité indépendante, en refusant la déduction de 34'163 fr. correspondant à la moitié des cotisations AVS dues par feu B _____ pour les années 2016 à 2019. N'ayant pas été contestée, cette décision est entrée en force.

B.b Le 17 décembre 2023, X _____ a déposé sa déclaration d'impôt fribourgeoise pour l'année 2022 (p. 52 à 73 du dossier du SCC). Elle a déclaré 45'479 fr. à titre de revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante en lien avec sa part de propriété d'une demie sur les immeubles de D _____. Selon les comptes de gérance annexés (p. 77 à 83 du dossier du SCC), ces immeubles avaient généré des produits à hauteur de 310'648 fr. 20 et des charges d'exploitation de 220'050 fr. 65 – dont 85'757 fr. 50 comptabilisés sous le poste « impôt foncier » –, pour un rendement net de 90'597 fr. 55 réparti par moitié entre les deux propriétaires. Après contrôle du poste « impôt foncier », il est apparu que les charges de 85'757 fr. 50 correspondaient à des montants d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct 2019 (16'658 fr. 90), à des versements effectués en faveur de la Caisse de compensation à titre de paiement des cotisations AVS dues par feu B _____ pour les années 2016 à 2019 (68'685 fr. 10), ainsi qu'au paiement des intérêts moratoires dus sur ces cotisations (413 fr. 20) (p. 78 à 83 du dossier du SCC).

Par décision de taxation 2022 du 5 septembre 2024 (p. 39 à 46 du dossier du SCC), le SCC a arrêté à 103'028 fr. le revenu de X _____ provenant de son activité indépendante. Il a refusé la déduction correspondant à la moitié des cotisations AVS de feu B _____, des intérêts moratoires dus sur celles-ci, ainsi que des montants d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct 2019. Le montant des impôts cantonaux sur le revenu et la fortune a été fixé à 9378 fr. 85 pour l'année 2022.

C.

C.a Par correspondance de sa fiduciaire du 20 septembre 2024 adressée à la commune de D _____ (p. 29 du dossier du SCC), X _____ a formé réclamation contre cette décision, en requérant que le revenu issu de son droit de propriété sur les immeubles de la commune de D _____ soit arrêté à 45'299 fr., conformément aux comptes de gérance annexés à sa déclaration d'impôt 2022.

Le 25 septembre 2024, le SCC a accusé réception de la réclamation que la commune lui avait transmise (p. 20 à 28 du dossier du SCC). Il a confirmé la décision de taxation 2022 du 5 septembre 2024, dont en particulier la reprise relative au poste « impôt foncier ». Les frais comptabilisés sous ce poste n'étaient pas déductibles de son revenu indépendant dans la mesure où ils consistaient dans le règlement d'une dette et le paiement de montants d'impôts.

Par courriel du 7 octobre 2024, X _____ a maintenu partiellement sa réclamation. A son sens, le montant de 68'685 fr. (12 x 5723 fr. 75) versé en 2022 était déductible dans la mesure où il consistait dans le paiement de cotisations AVS directement liées aux revenus générés par les immeubles de D _____ (p. 18 du dossier du SCC).

Par courrier recommandé du même jour (p. 17 du dossier du SCC), elle a réitéré sa réclamation contre la reprise des 68'685 fr. correspondant aux cotisations personnelles AVS dues par feu B _____ de 2016 à 2019 (p. 17 du dossier du SCC).

C.b Le 8 octobre 2024, X _____ a versé à son dossier la décision de sursis au paiement que la Caisse de compensation avait rendue à l'égard de l'hoirie de feu B _____ le 9 novembre 2021 (p. 9 à 16 du dossier du SCC). Cette décision disposait notamment ce qui suit :

« Pour faire suite à votre demande, nous vous informons qu'un plan de recouvrement a été initié pour votre compte avec une première échéance au 25 novembre 2021.

Veuillez trouver ci-joint l'échéancier accompagné des BVR correspondants.

(...).

En vertu de l'article 41bis du RAVS, des intérêts moratoires sont dus. Ils seront calculés au moment du paiement intégral des cotisations. Ces intérêts vous seront réclamés séparément, au fur et à mesure de l'amortissement de chaque période de cotisations. Ceci ne concerne pas les créances en réparation de dommage.

(...) ».

L'échéancier annexé à cette décision se référait aux numéros de factures de cotisations personnelles de feu B _____ pour les années 2016 à 2019, telles qu'établies le 6 août 2021. Il arrêta à 68'685 fr. 20 le montant dû à ce titre, à verser en cinq acomptes

de 11'447 fr. 55, payables aux 25 novembre 2021, 27 décembre 2021, 25 janvier 2022, 25 février 2022 et 25 mars 2022, et en un acompte de 11'447 fr. 46 payable au 25 avril 2022.

Selon le détail du poste « impôt foncier » des comptes 2022 des immeubles de D _____ (p. 78 à 83 du dossier du SCC), ces six acomptes ont été versés à la Caisse de compensation le 13 janvier 2022, le 24 janvier 2022, le 28 janvier 2022, le 24 février 2022, le 28 mars 2022 et le 28 avril 2022, respectivement comptabilisés en tant que charges dans les comptes de gérance des immeubles.

Le 14 octobre 2024, le SCC a maintenu la décision de taxation 2022 du 5 septembre 2024. Ne correspondant pas à des cotisations personnelles dues par la contribuable, le montant de 68'685 fr. n'était pas déductible de son revenu (p. 7 du dossier du SCC).

Le 30 octobre 2024, X _____ a rappelé que la Caisse de compensation avait affilié sa mère le 6 août 2021, soit deux après son décès, pour la période du 1^{er} janvier 2016 au 30 juin 2019, et que les décisions ayant fixé le montant de ses cotisations personnelles avaient été rendues les 6 août et 9 septembre 2021. Il n'y avait donc pas de possibilité de déduire ces cotisations dans les comptes 2016 à 2018 des immeubles de D _____. Ayant été payées en 2022, les cotisations litigieuses devaient être admises en déduction de cet exercice en tant que charge de l'hoirie. Il s'agissait d'un fait nouveau dont le SCC devait tenir compte (p. 6 du dossier du SCC).

C.c Par décision du 16 décembre 2024, reçue le 17 décembre 2024, la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques (CIPP) a rejeté la réclamation. En substance, elle a retenu que les cotisations AVS payées en 2022 avaient été fixées sur la base du revenu indépendant acquis par feu B _____ de son vivant, en sa qualité d'assurée soumise à l'obligation de cotiser durant la période du 1^{er} janvier 2016 au 30 juin 2019, et que l'obligation de s'en acquitter était, à son décès, passée à ses héritiers en vertu des art. 560 al. 2 CC et 43 RAVS. Ainsi, le paiement de ces cotisations ne représentait pas autre chose que le remboursement d'une dette de feu B _____ qui, en vertu de l'art. 30 al. 1 let. c LF, n'était pas déductible.

D. Par mémoire du 3 février 2025, X _____ a recouru céans contre ce prononcé, en concluant à sa réforme sous suite de frais et dépens. Elle demande que la moitié des cotisations AVS des années 2016 à 2019 payées en 2022, soit un montant de 34'343 fr., soit admis en déduction de son revenu immobilier 2022. Rappelant que les immeubles de D _____ sont devenus la propriété de l'hoirie de feu A _____, elle expose qu'en vertu des règles de la société simple applicables à une hoirie, les membres de

cette dernière sont solidairement responsables des engagements de la « société » et que le paiement des cotisations AVS compte donc parmi les engagements d'une hoirie, respectivement d'une société simple. C'est cette dernière qui avait en l'espèce généré le revenu soumis à l'AVS, revenu dont les membres de l'hoirie étaient les créanciers. Le paiement des cotisations AVS litigieuses ne consistait pas dans le remboursement d'une dette, mais dans un engagement de l'hoirie dû à une activité imposable, soit à une activité immobilière. Ces cotisations étaient donc étroitement liées aux bénéfices immobiliers de l'hoirie. Il ressortait des factures de la Caisse de compensation que ces cotisations avaient été réclamées à l'hoirie, plutôt qu'à la recourante. C'était donc à raison qu'elles avaient été portées en déduction du compte immobilier, s'agissant de charges imputables aux revenus immobiliers de 2016 à 2019. Le solde du compte de pertes et profits 2022 avait ensuite été reporté à raison de 50% dans les déclarations personnelles des membres de la société simple (ou de l'hoirie). Selon la jurisprudence, qu'elles soient considérées comme privées ou commerciales, les cotisations d'un indépendant – ou comme en l'espèce d'une hoirie, respectivement d'une société simple – pouvaient être comptabilisées, soit à la date de la facture, soit à celle du paiement, selon la méthode comptable choisie. Elles pouvaient de plus faire l'objet d'une provision si le contribuable tenait une comptabilité en partie double, ce qui n'était pas le cas de l'hoirie de feu A _____. Le contribuable devait aussi pouvoir choisir une méthode plus simple et enregistrer les cotisations, soit à la date de la facture (des acomptes et des décisions définitives), soit à la date du paiement même si cela ne coïncidait pas avec l'année pour laquelle les cotisations étaient dues. Il devait pouvoir choisir une des méthodes admises à condition de s'y tenir et de l'appliquer avec rigueur et constance.

Le 16 mars 2025, le SCC a conclu au rejet du recours et déposé son dossier. Il a relevé que la Caisse de compensation avait, en 2021, déterminé les cotisations AVS personnelles dues par feu B _____ sur la base du revenu indépendant que celle-ci avait acquis de son vivant lors des années 2016 à 2019. Il était donc inexact d'affirmer que c'était l'hoirie qui avait généré le revenu soumis à l'AVS et que les cotisations se trouvaient en lien direct avec les bénéfices immobiliers de l'hoirie.

Le 10 avril 2025, la recourante a déposé des observations complémentaires, alléguant que feu B _____ n'était pas propriétaire, mais uniquement usufruitière, des immeubles de D _____ et n'avait pas exercé d'autre activité indépendante que les revenus immobiliers provenant de son usufruit. A son sens, il était donc évident que les héritiers des immeubles à l'origine des cotisations litigieuses devaient pouvoir déduire les cotisations AVS facturées après son décès. D'une manière plus générale, l'on

pouvait se demander jusqu'à quel point la décision d'affilier une personne à l'AVS rendue plus de deux ans après son décès était valable.

Considérant en droit

1. Le recours a été formé auprès de la juridiction compétente pour en connaître et dans le respect des formes prescrites (art. 150 LF ; art. 81a al. 1 et 2 LPJA, 80 al.1 let. a et c, 44 al. 1 let. a et 48 LPJA). Portant sur les seuls impôts cantonaux et communaux 2022, il a été déposé en temps utile, le délai de recours de 30 jours n'ayant pas couru durant les fêtes judiciaires, soit du 18 décembre 2024 au 5 janvier 2025 (art. 150 al. 1 et 3 LF ; art. 80 al. 1 let. b et 46 LPJA ; art. 79a al.1 let. c LPJA). Il convient donc d'entrer en matière.

2. La recourante conteste la décision attaquée en tant qu'elle refuse de déduire de son revenu imposable issu des immeubles de D _____ un montant de 34'343 fr. correspondant à la moitié des cotisations AVS dues par sa mère sur les revenus générés par ces mêmes immeubles de 2016 à 2019.

2.1 Conformément à l'art. 9 al. 2 let. d LHID, l'art. 29 al. 1 let. d LF dispose que sont déduits du revenu les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés en vue de l'acquisition des droits aux prestations de l'assurance vieillesse et survivants. Le contenu de cette disposition correspond à celui de l'art. 33 al. 1 let. d LIFD, de sorte que la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct s'applique à la déduction des cotisations AVS en matière d'impôt cantonal et communal (arrêt du Tribunal fédéral 2A.128/2007 du 14 mars 2008 consid. 8). Si leur déduction est prévue au chapitre des déductions générales, les cotisations personnelles à l'AVS présentent une forte similitude avec des frais d'acquisition du revenu déductibles au sens des art. 23 al. 1 LF et 27 al. 1 LIFD, de sorte qu'elles sont en pratique souvent déduites directement du résultat d'exploitation, ce qui est sans conséquence au plan fiscal (ATF 120 Ia 361 ; REICH/ZÜGER/BETSCHART, in : ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4^{ème} éd. 2022, n. 22 ad art. 27 LIFD; NOËL, in : NOËL/AUBRY/GIRARDIN [éd.], Commentaire romand de la LIFD, 2^{ème} éd. 2017, n. 9 ad art. 27 LIFD). Selon la jurisprudence, sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement dus ou causés par la réalisation du revenu, lequel doit être imposable. Il y a lieu de vérifier dans le cadre d'un examen d'ensemble des circonstances concrètes l'existence d'un lien suffisamment étroit entre

la dépense dont la déduction est demandée et le revenu imposable. En effet, il doit s'agir d'une dépense qui présente un rapport direct et étroit avec le revenu imposable concerné (ATF 149 II 19 consid. 6.2 et les références citées).

2.2 Hormis les frais d'acquisition du revenu au sens des art. 23 à 27a LF, les déductions générales prévues par l'art. 29 LF et les déductions sociales énumérées aux art. 31 et 31a LF, aucune autre déduction n'est admise en matière d'impôt cantonal et communal sur le revenu, comme le rappelle expressément l'art. 9 al. 4 LHID. Ainsi, selon l'art. 30 al. 1 let. c LF, qui correspond à l'art. 34 let. c LIFD, les dépenses affectées au remboursement des dettes ne sont notamment pas déductibles. Un tel remboursement entraîne dans le patrimoine du contribuable la disparition d'un passif, soit de la dette en question, par une diminution des actifs, souvent par un prélèvement de liquidités. Il en résulte que seule la composition de la fortune nette du contribuable s'en trouve modifiée, pareil remboursement ne diminuant pas son revenu imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 3.1 et 3.2 ; NOËL, in : NOËL/AUBRY/GIRARDIN [éd.], Commentaire romand de la LIFD, 2^{ème} éd. 2017, n. 11 ad art. 34 LIFD).

2.3

2.3.1 Les cotisations AVS d'un indépendant se calculent sur la base du revenu découlant du résultat de l'exercice commercial clos au cours de l'année de cotisation et du capital propre investi dans l'entreprise à la fin de l'exercice commercial (art. 22 al. 2 RAVS). Pour établir le revenu déterminant, les autorités fiscales cantonales se fondent sur la taxation passée en force de l'impôt fédéral direct. Elles tirent le capital propre engagé dans l'entreprise de la taxation passée en force de l'impôt cantonal adaptée aux valeurs de répartition intercantionales (art. 23 al. 1 RAVS). En l'absence d'une taxation passée en force de l'impôt fédéral direct, les données fiscales déterminantes sont tirées de la taxation passée en force de l'impôt cantonal sur le revenu ou, à défaut, de la déclaration vérifiée relative à l'impôt fédéral direct (art. 23 al. 2 RAVS). Les caisses de compensation sont liées par les données des autorités fiscales cantonales (art. 23 al. 4 RAVS). Les cotisations définitives ne peuvent donc être déterminées, au plus tôt, que l'année suivant celle en cause. Pendant l'année de cotisation, les personnes tenues de payer des cotisations doivent verser périodiquement des acomptes de cotisations (art. 24 al. 1 RAVS). Si une caisse de compensation a connaissance du fait qu'une personne soumise à l'obligation de payer des cotisations n'a pas payé de cotisations ou n'en a payé que pour un montant inférieur à celui qui était dû, elle doit réclamer, au besoin par décision, le paiement des cotisations dues. La prescription selon l'art. 16 al. 1 LAVS est réservée.

2.3.2 Qu'elles soient considérées comme privées ou commerciales, les cotisations personnelles d'un indépendant peuvent être comptabilisées, soit à la date de la facture, soit à celle du paiement, selon la méthode comptable choisie. Elles peuvent, de plus, faire l'objet d'une provision si le contribuable tient une comptabilité en partie double. Le contribuable peut choisir une méthode plus simple et enregistrer les cotisations, soit à la date de la facture (des acomptes et des décisions définitives), soit à celle du paiement, même si cela ne coïncide pas avec l'année pour laquelle les cotisations sont dues. Lorsque le contribuable a choisi une des méthodes admises, il doit s'y tenir (arrêts du Tribunal fédéral 2C_487/2022 précité consid. 4.5 et 2C_734/2010 du 2 février 2011 consid. 2.2). Si une certaine liberté de choix doit être reconnue au contribuable s'agissant de la comptabilisation de ses cotisations d'assurances sociales, celle-ci ne doit pas conduire à un enregistrement à bien plaisir de ces charges, variant à chaque exercice, sans motifs objectifs, rendant le contrôle de la déduction difficile si ce n'est impossible. Le fisc doit pouvoir vérifier sans recherches particulières que les cotisations sont attribuées aux exercices successifs selon les mêmes critères et ne sont déduites qu'une seule fois au total (arrêt du Tribunal fédéral 2A.128/2007 précité consid. 5.4).

2.3.3 Aux termes de l'art. 43 RAVS, en cas de décès d'une personne tenue au paiement des cotisations, ses héritiers répondent solidairement des cotisations dues par elle de son vivant. Les art. 566, 589 et 593 du code civil suisse sont réservés. En vertu de cette disposition, les héritiers reprennent donc la situation juridique du débiteur des cotisations, sauf à ce qu'ils répudient la succession (art. 566 ss CC), n'acceptent la succession que sous bénéfice d'inventaire (art. 589 CC) ou en réclament la liquidation officielle (art. 593 ss CC). La dette de cotisations du défunt passe, par succession universelle, à ses héritiers, peu importe qu'elle ait été consignée dans une décision rendue avant ou après le décès du *de cuius* (cf. OFAS, Directives sur la perception des cotisations dans l'AVS, AI et APG (DP), état au 1^{er} janvier 2026, n. 1060 à 1065). Elle consiste ainsi dans une dette successorale, c'est-à-dire une dette existant au moment du décès du débiteur des cotisations transmise de plein droit à ses héritiers (art. 560 al. 2 CC ; sur la notion de dette successorale, cf. ATF 151 V 264 consid. 7.2.1).

2.4 En l'occurrence, le montant de 34'343 fr. que la recourante revendique en déduction de son revenu 2022 correspond à la moitié des cotisations AVS dues sur le revenu indépendant que feu sa mère a perçu de 2016 à 2019 en lien avec les immeubles de D _____. Cela ressort clairement tant des décisions de cotisations du 6 août et du 9 septembre 2021 que du plan de paiement que la Caisse de compensation a concédé aux héritiers en date du 9 novembre 2021. Comme le relève le SCC, les revenus à

l'origine des cotisations litigieuses n'ont donc pas été perçus par l'hoirie de feu B _____, mais bien par cette dernière qui, en sa qualité d'usufruitière des immeubles de D _____, s'est vue imposée sur les revenus générés par ceux-ci jusqu'au jour de son décès (cf. p. 21 à 29 du dossier du TC).

N'ayant pu être fixées qu'après la taxation définitive de cette autre contribuable, ces cotisations ont, à juste titre, été réclamées à ses héritiers, qui en répondaient solidairement en vertu de l'art. 43 RAVS. En réglant les montants dus à ce titre dans le courant de l'année 2022, ses héritiers se sont acquittés d'une dette successorale, soit d'une dette de feu leur mère qui grevait, à tout le moins de manière latente, le patrimoine qu'ils ont acquis, par succession universelle (art. 560 al. 2 CC), au moment de son décès. Ainsi, les 34'343 fr. que la recourante a versés à la Caisse de compensation ne correspondent pas à des frais d'acquisition du revenu qu'elle a obtenu en poursuivant l'exploitation des immeubles de D _____ durant l'année 2022. Cette dépense ne présente pas de rapport direct et étroit avec ledit revenu, contrairement à ce qu'exige la jurisprudence (cf. *supra* consid. 2.1). Il ne s'agit donc pas de frais afférents à l'exercice de son activité indépendante au sens de l'art. 23 al. 1 LF, mais du remboursement d'une dette successorale non déductible en vertu de l'art. 30 al. 1 let. c LF.

Pour les mêmes motifs, la recourante ne peut pas valablement se prévaloir de l'art. 29 al. 1 let. d LF pour obtenir la déduction du montant de 34'343 francs. En effet, si elle permet la déduction des cotisations personnellement dues par un contribuable en raison de l'exercice d'une activité indépendante, cette disposition n'autorise pas ce même contribuable à déduire des cotisations dues par un autre assuré, en raison de l'activité indépendante que ce dernier exerce ou a exercée au cours d'exercices précédents. Il en va de même lorsqu'un contribuable doit s'acquitter de la dette de cotisations de son parent défunt en vertu des art. 43 RAVS et 560 al. 2 CC. En revendiquant la déduction d'un montant de 34'323 fr. dans sa déclaration fiscale 2022, la recourante fait valoir un droit issu du chapitre fiscal de sa mère décédée dans son propre chapitre fiscal, en contradiction avec le caractère éminemment personnel de la déduction prévue à l'art. 29 al. 1 let. d LF. Or, le fait que la recourante ait succédé à sa mère défunte d'un point de vue fiscal (cf. art. 9 al. 1 LF) ou qu'elle ait poursuivi l'exploitation des immeubles ayant généré les revenus à l'origine des cotisations litigieuses n'induit pas le transfert des déductions d'un rapport de droit fiscal à un autre. La jurisprudence est parvenue à cette conclusion dans une affaire comparable, à savoir celle d'une héritière ayant repris l'activité indépendante de son père décédé et qui revendiquait à ce titre de pouvoir bénéficier du report de pertes subies non par elle-même, mais par ce dernier (cf. ATF

144 II 352 consid. 5.2). C'est donc dans le chapitre fiscal de feu B _____ qu'une déduction des cotisations litigieuses pourrait tout au plus s'opérer et ce, pour autant que les conditions posées par les art. 154 ss LF en matière de révision des décisions de taxation entrées en force soient réunies. Il n'appartient toutefois pas au Tribunal d'examiner cette question tant elle sort du cadre du présent litige.

En définitive, c'est à bon droit que le SCC a refusé de déduire du revenu perçu par la recourante en 2022 les 34'323 fr. qu'elle a dû payer à la Caisse de compensation en remboursement de la dette de cotisations de feu sa mère. Le grief soulevé en relation sera donc écarté.

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 1500 fr., sont mis à la charge de la recourante, qui succombe et qui 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 Maître Jacques Piller, à Fribourg, pour la recourante, à la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques, à Sion, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 26 juin 2026