

F1 24 71 (CCR 2023/35)

**ARRÊT DU 15 FÉVRIER 2024**

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

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

**en la cause**

**X** \_\_\_\_\_, recourante, représentée par Maître Marie-Christine Granges, avocate,  
1926 Fully

**contre**

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS**, autorité attaquée

(Impôt sur les successions)

recours contre la décision du 3 avril 2023

## Faits

**A.** Feu A \_\_\_\_\_, né en 1946, était domicilié à B \_\_\_\_\_ et est décédé le xx.xxxx1. Par testament olographe du 1<sup>er</sup> février 2020, ouvert le 25 mai 2022 par le juge de commune de B \_\_\_\_\_, feu A \_\_\_\_\_ avait attribué à sa compagne X \_\_\_\_\_ un droit d'habitation sur un appartement et une place de parc sis à B \_\_\_\_\_. Selon un certificat d'héritier établi le 25 mai 2022, l'héritière légale de feu A \_\_\_\_\_ est sa fille C \_\_\_\_\_, domiciliée à D \_\_\_\_\_.

**B.** Par courrier du 1<sup>er</sup> septembre 2022, X \_\_\_\_\_ a requis le Service cantonal des contributions (SCC) de lui indiquer le montant de l'impôt qui serait dû sur le legs octroyé par feu A \_\_\_\_\_. Le SCC lui a répondu le 6 septembre 2022 que cet impôt se monterait à 41'902 francs.

Par décision de taxation du 10 octobre 2022, le SCC a procédé à l'imposition de la succession. Il a retenu que la créance en délivrance du legs avait une valeur capitalisée de 167'608 fr. et l'a imposée au taux de 25%. L'impôt sur le legs a ainsi été arrêté à 41'902 francs.

Par courrier du 19 octobre 2022, X \_\_\_\_\_ a informé l'héritière légale qu'elle renonçait à son legs.

Le 21 novembre 2022, le SCC a adressé à X \_\_\_\_\_ un rappel concernant la facture relative à l'impôt sur les successions. Le 29 novembre 2022, celle-ci lui a adressé une copie de sa lettre du 19 octobre 2022, consécutivement à un échange téléphonique lors duquel elle lui avait indiqué lui avoir déjà transmis ce courrier à la date précitée.

Par courrier du 28 décembre 2022, le SCC a confirmé à X \_\_\_\_\_ qu'aucune lettre ne lui était parvenue au mois d'octobre 2022. Il a traité son courrier du 29 novembre 2022 comme une réclamation, en lui indiquant que sa créance en délivrance du legs était devenue exigible au plus tard à l'issue du délai de répudiation applicable à l'héritière, soit trois mois après la délivrance du certificat d'héritier du 25 mai 2022. Ainsi, au moment où X \_\_\_\_\_ avait renoncé à son legs, le 19 octobre 2022, elle disposait d'un droit ferme sur sa créance à l'encontre de l'héritière. L'imposition du legs était donc maintenue et la réclamation serait considérée comme retirée sans autre réaction de sa part d'ici au 30 janvier 2023.

Le 30 janvier 2023, X \_\_\_\_\_ a répondu au SCC qu'elle maintenait sa réclamation. La renonciation à un legs n'était soumise à aucun délai. En outre, ce droit n'avait jamais pris naissance, car il n'avait pas été inscrit au registre foncier. X \_\_\_\_\_ expliquait s'être renseignée sur les conséquences fiscales de l'acceptation ou non de ce legs avant de décider d'y renoncer, compte tenu également de son âge et de son état de santé fragile. Elle a également allégué que, lors de l'échange avec le SCC consécutif au rappel du 21 novembre 2023, celui-ci lui aurait indiqué que « tout était en ordre » et qu'elle n'aurait pas à payer d'impôt sur le legs.

Par décision du 3 avril 2023, le SCC a rejeté la réclamation. Il a considéré que la créance en délivrance du legs avait pris naissance de plein droit à l'ouverture de la succession. Elle était devenue exigible trois mois après l'établissement du certificat d'héritier, le 25 mai 2022. Ainsi, au moment où X \_\_\_\_\_ avait renoncé à son legs, le 19 octobre 2022, elle disposait d'un droit ferme à l'encontre de l'héritière légale. Son patrimoine était donc enrichi d'un avantage patrimonial soumis à l'impôt sur les successions. Partant, l'imposition du droit d'habitation sur l'appartement sis à B \_\_\_\_\_ au taux de 25% était maintenue.

**C.** Par mémoire du 2 mai 2023, X \_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à l'annulation de la décision de taxation. A l'appui de cette conclusion, elle maintient que le legs ne pouvait pas être soumis à l'impôt sur les successions, dans la mesure où elle y avait renoncé et qu'il n'avait jamais été inscrit au registre foncier. Elle invoque également une violation du principe de la bonne foi (art. 9 Cst.), au motif que sa renonciation était consécutive à des renseignements obtenus du SCC selon lesquels elle ne serait pas soumise à l'impôt.

Le SCC a conclu au rejet du recours, le 14 août 2023. Il a indiqué qu'en matière d'impôt sur les successions, il importait peu que le droit réel objet d'une attribution successorale n'ait pas été inscrit au registre foncier. Le patrimoine du bénéficiaire se trouvait enrichi dès lors que ce dernier disposait d'une créance ferme et exigible à l'encontre des héritiers débiteurs. Il a encore rappelé que la créance de la recourante avait pris naissance de plein droit à l'ouverture de la succession et était devenue exigible trois mois après la délivrance du certificat d'héritier. Ainsi, au moment où la recourante avait renoncé à son legs, elle disposait d'un avantage patrimonial devant être soumis à l'impôt sur les successions. En outre, les actes juridiques postérieurs à la naissance de la dette d'impôt n'étaient pas pertinents pour le calcul de celui-ci et le fisc n'était pas lié par les contrats passés entre les héritiers concernant le partage de la succession. Concernant la protection de la bonne foi, la recourante n'avait apporté aucune preuve relative aux

prétendus renseignements reçus du SCC sur la non-imposition du legs en cas de renonciation. En outre, ces informations avaient été prétendument reçues à la suite du rappel du 21 novembre 2022, de sorte qu'elles ne pouvaient de toute manière pas être à l'origine de la renonciation de la recourante à réclamer la délivrance du legs, qui remontait au 19 octobre 2022.

Cette écriture a été transmise à la recourante le 21 août 2023, qui n'a pas déposé d'observations complémentaires.

Le 28 septembre 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Par lettre du 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.

**D.** Par ordonnance du 4 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.

Maître Marie-Christine Granges a déposé une procuration justifiant ses pouvoirs de représentation le 19 janvier 2024.

### **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 2 mai 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).

**2.** Dans un premier grief, la recourante conteste être soumise à l'impôt sur les successions au motif qu'elle a renoncé au legs octroyé par le défunt.

**2.1** La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. Elle prend naissance *ex lege*, sans aucune autre intervention extérieure. Son existence et son contenu sont fixés par la loi, raison pour laquelle cette créance est en principe irrévocable : dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.2 et les références ; BEUSCH, in : ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER (édit.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht*, 2019, § 12 n° 13).

**2.2** Selon l'art. 111 al. 1 LF, l'impôt sur les successions a pour objet tout ce qui est attribué en vertu du droit successoral (art. 457-640 CC). Il vise ainsi tous les transferts de propriété aux héritiers, légaux ou institués, ou aux légataires (OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5<sup>ème</sup> éd. 2021, § 18 n° 8). La dette d'impôt prend en principe naissance à l'ouverture de la succession (art. 117 al. 1 LF ; ATF 105 Ia 58 consid. 2 ; Conférence suisse des impôts, *Informations fiscales, Impôts sur les successions et les donations*, septembre 2020, ch. 7.1.1). A cet égard, la date à partir de laquelle il est possible de disposer de l'héritage n'est pas décisive (BEUSCH, *op. cit.*, § 12 n° 7 ; RICHNER/FREI, *Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz*, 1996, § 7 n° 6). Une répudiation de l'héritier au sens des art. 566 ss CC entraîne cependant l'extinction de la dette d'impôt avec effet rétroactif, au jour du décès, sous réserve des cas constitutifs d'une évasion fiscale (AMMANN/IMTHURN, in : KLÖTI-WEBER/SCHUDEL/SCHWARB [édit.], *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 5<sup>ème</sup> éd. 2023, § 143 n° 8 ; RAMP/FISCHER/BUCHMANN, in : ZWEIFEL/BEUSCH/ HUNZIKER [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht*, 2019, § 11 n<sup>os</sup> 33 et 26 ; MUSTER, *Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer*, 1990, p. 286 ; SIEVEKING, *La nature et l'objet de l'impôt sur les successions en Suisse*, thèse, 1970, p. 78 s. ; LGVE 1974 II Nr. 49, p. 83 ss).

**2.3** Selon l'art. 562 al. 1 CC, les légataires ont une action personnelle contre les débiteurs des legs ou, faute de débiteurs spécialement désignés, contre les héritiers légaux ou institués. Cette action leur appartient, si une intention contraire ne résulte pas du testament, dès que les débiteurs des legs ont accepté la succession ou ne peuvent plus la répudier (art. 562 al. 2 CC). Le legs, en tant que disposition pour cause de mort, fait naître *ipso iure*, à la mort du testateur, dans le patrimoine du légataire, une créance contre le grevé pour l'obtention de l'avantage qui lui a été attribué (arrêt du Tribunal

fédéral 2C\_821/2010 et 2C\_822/2010 du 4 avril 2011 consid. 4.4.1 ; BADDELEY, Commentaire romand, Code civil II, Bâle 2016, n° 55 ad art. 484 CC). A l'instar de l'héritier, le légataire peut répudier le legs, sans être tenu au respect d'une forme ou d'un délai (cf. art. 577 CC ; TUOR/PICENONI, Berner Kommentar, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 2<sup>ème</sup> éd. 1964, n° 5 ad art. 577 CC ; ESCHER, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 3<sup>ème</sup> éd. 1960, n° 3 ad art. 577 CC). La répudiation éteint la créance du légataire avec effet rétroactif (TUOR/PICENONI, *op. cit.*, n° 5 ad art. 577 CC ; ESCHER, *op. cit.*, n° 1 ad art. 577 CC [«Durch die Ausschlagung geht der Bedachte der Forderung verlustig, es wird so gehalten, wie wenn der Anfall gar nicht erfolgt wäre.»] ; PORCHET, Le legs et son objet, thèse, 2021, p. 37 n° 87).

**2.4** De la même manière, c'est également au jour de l'ouverture de la succession, soit au décès du *de cuius*, que naît la créance fiscale à l'encontre du légataire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_821/2010 et 2C\_822/2010 précité consid. 4.4.1 ; RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd. 1998, p. 528). La dette d'impôt n'est toutefois exigible qu'au moment où le légataire peut exercer son droit contre l'héritier grevé (SIEVEKING, *op. cit.*, p. 40 ; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C\_821/2010 et 2C\_822/2010 précité consid. 4.4.1). Cependant, à l'instar de l'héritier, le légataire qui répudie le legs n'est pas soumis à l'impôt sur les successions, dans la mesure où la répudiation annule l'attribution avec effet rétroactif, au jour de l'ouverture de la succession (RAMP/FISCHER/BUCHMANN, *op. cit.*, § 11 n<sup>os</sup> 33 et 26 ; RICHNER/FREI, *op. cit.*, § 8 n° 9 ; MUSTER, *op. cit.*, p. 286 ; GUENG, Zum neuen sanktgallischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, RF 1971 p. 139 ss, p. 144). L'attribution successorale doit alors être imposée auprès des héritiers auxquels profite la répudiation (RICHNER/FREI, *op. cit.*, § 4 n° 99). Lorsque le légataire a déjà été imposé par une décision entrée en force, celle-ci doit être annulée au moyen d'une procédure de révision (RICHNER/FREI, *op. cit.*, § 8 n° 9 ; MUSTER, *op. cit.*, p. 287).

**2.5** En l'espèce, la recourante était légataire d'un droit d'habitation sur un appartement et une place de parc sis à B \_\_\_\_\_, en vertu du testament du 1<sup>er</sup> février 2020. Elle disposait d'une créance à ce titre à l'encontre de l'héritière légale à partir du xx.xxxx1, date du décès de feu A \_\_\_\_\_. Sa créance est devenue exigible au plus tard trois mois après la délivrance du certificat d'héritier, le 25 août 2022, au moment où l'héritière ne pouvait plus répudier la succession. Cela étant, la recourante n'a jamais réclamé la délivrance du legs et le droit d'habitation concerné n'a pas été inscrit au registre foncier. Elle a au contraire renoncé à son legs par déclaration écrite du 19 octobre 2022 adressée à l'héritière légale. Cette répudiation a eu pour conséquence

que sa créance en délivrance du legs s'est éteinte avec effet rétroactif au jour du décès de feu A \_\_\_\_\_, de même que sa dette fiscale, comme on l'a vu plus haut. L'état de fait ne contient au demeurant aucun élément susceptible de soupçonner l'existence d'une évasion fiscale. Par conséquent, la recourante n'est pas soumise à l'impôt sur les successions s'agissant du legs attribué par feu A \_\_\_\_\_, contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée. Le grief lié à l'absence d'attribution successorale doit donc être admis.

**3.**

**3.1** Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours, sans qu'il soit nécessaire de statuer sur le second grief formulé par la recourante, tiré d'une violation du principe de la bonne foi. La décision sur réclamation du SCC du 3 avril 2023 et la décision de taxation du 10 octobre 2022 doivent en conséquence être annulées (art. 150 al. 3 LF, 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

**3.2** L'arrêt est rendu sans frais (art. 150 al. 3 LF et 89 al. 1 *a contrario* et 4 LPJA). La recourante n'ayant pas requis l'octroi de dépens, il n'y a pas lieu de lui en allouer (art. 153 al. 5 aLF, 150 al. 3 LF et 91 al. 1 LPJA).

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

1. Le recours est admis.
2. La décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 3 avril 2023 et la décision de taxation du 10 octobre 2022 sont annulées.
3. Il n'est pas perçu de frais, ni alloué de dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à Maître Marie-Christine Granges, avocate à Fully, pour la recourante, et au Service cantonal des contributions, à Sion.

Sion, le 15 février 2024