

F1 24 44 (CCR 2022/67)

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 _____, **Y** _____ **et Z** _____, recourants, représentés par **E** _____,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt sur les successions)

recours contre la décision du 1^{er} décembre 2022

Faits

A. Feu A _____ était domicilié à B _____ et est décédé le xx.xxxx1. Par testament du 8 janvier 2018, ouvert officiellement le 16 mars 2021, il a attribué à sa compagne C _____ son appartement sis à B _____, en précisant qu'au décès de celle-ci, ce bien devait revenir à sa nièce Y _____ (« lascio il mio appartamento [...] alla mia compagna [...]. Dopo il suo decesso il mio appartamento lascio a mia nipote [...]. »).

Selon un certificat d'héritiers établi le 29 avril 2021 par E _____, juge de commune de B _____, les héritiers légaux de feu A _____ sont ses neveux et nièces Z _____, Y _____ et X _____, tous domiciliés en D _____. Selon une procuration datée du même jour, ceux-ci ont chargé E _____ de les représenter et d'exécuter en leurs noms les tâches liées à la succession.

B. Le 21 juin 2021, les héritiers de feu A _____, agissant par E _____, ont déposé une déclaration d'impôt sur les successions à laquelle était jointe la procuration susvisée. Ils ont notamment indiqué que C _____ était légataire d'un « usufruit » sur l'appartement sis à B _____ et en ont estimé la valeur capitalisée à 33'851 francs.

Selon une déclaration du 27 octobre 2021 adressée au Registre foncier de B _____, C _____ a renoncé à « l'usufruit » légué par feu A _____.

Par décision de taxation du 18 janvier 2022 notifiée à l'hoirie par l'intermédiaire de E _____, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à l'imposition de la succession. Il a arrêté la fortune nette soumise à l'impôt à 152'419 francs et a fixé la valeur du legs attribué à C _____ à 67'757 fr. Le bordereau s'élevait à 25'405 fr. 45, dont 16'939 fr. 25 concernaient le legs (soit 67'757 fr. imposé à 25%).

Le 25 janvier 2022, E _____ a formé réclamation contre cette décision. Il a contesté l'estimation de la valeur de « l'usufruit » sur l'appartement, qui aurait selon lui dû être arrêtée à 33'851 francs. Il a également expliqué avoir récemment appris que C _____ avait renoncé à « l'usufruit » sur l'appartement, qui venait d'être vendu. L'imposition de ce legs n'avait pas lieu d'être. La masse successorale nette devait donc être fixée à 151'121 fr. et être imposée au taux uniforme de 10%.

Le 27 janvier 2022, le SCC a répondu à l'hoirie, par l'intermédiaire de E _____ toujours, que C _____ n'avait pas répudié son legs dans les trois mois qui avaient suivi le jour où elle en avait eu connaissance, de sorte que celui-ci était imposable. En outre, il ressortait de la déclaration de renonciation du 27 octobre 2021 qu'elle avait renoncé à ce droit sans contrepartie au profit des héritiers. De l'avis du SCC, cela constituait une « donation sans lien de parenté », qui serait imposée auprès des héritiers à 25%.

Le 25 février 2022, E _____ a objecté au SCC que le bénéficiaire d'un usufruit n'était soumis à aucun délai pour renoncer à son droit. C _____ ayant renoncé à son legs, l'impôt sur les successions devait être fixé à 10% sur une fortune de 151'000 francs.

Par décision du 1^{er} décembre 2022, notifiée à E _____, le SCC a rejeté la réclamation. Il a relevé que C _____ n'était pas légataire d'un usufruit, mais s'était vu attribuer un legs dans le cadre d'une substitution fidéicommissaire. Cet élément ne changeait cependant rien au calcul de l'impôt, qui s'effectuait de manière identique dans les deux cas (art. 114, 115 al. 1 let. d et 115a LF). C'était, en effet, la valeur de rendement capitalisée de l'usufruit, respectivement la valeur cadastrale de l'immeuble qui était imposable auprès du légataire d'un usufruit ou du légataire grevé dans le cadre d'une substitution fidéicommissaire. En outre, la créance en délivrance du legs était devenue exigible trois mois après la délivrance du certificat d'héritier. Ainsi, au moment où C _____ y avait renoncé, en octobre 2021, elle disposait d'un droit ferme à sa délivrance à l'encontre des héritiers légaux. L'imposition de la valeur cadastrale de l'appartement de 67'757 fr. au taux de 25% était donc maintenue.

C. Le 29 décembre 2022, X _____, Y _____ et Z _____, représentés par E _____, ont recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à son annulation et à la réduction du montant de l'impôt sur les successions à 15'100 francs. A l'appui de leurs conclusions, ils contestent l'estimation de la valeur du legs soumis à l'impôt, invoquant à cet égard un établissement inexact des faits et une violation de leur droit à obtenir une décision correctement motivée. Ils estiment également que la mise à leur charge de cet impôt est contraire à l'art. 118 al. 1 LF, car ils n'étaient pas les bénéficiaires du legs, mais les débiteurs. En outre, il n'y avait de toute manière pas lieu de procéder à l'imposition du legs dans la mesure où sa bénéficiaire y avait renoncé, de sorte qu'il n'existait pas d'attribution successorale au sens de l'art. 111 LF. A titre de moyens de preuve, ils

sollicitent l'édition du dossier de la cause et, si nécessaire, de l'acte de vente de l'appartement légué par le défunt.

Le SCC a déposé ses observations le 15 mai 2023. Il a contesté la qualité pour recourir de X _____, Y _____ et Z _____, concluant à ce que le recours soit déclaré irrecevable. La décision sur réclamation s'adressait, en effet, à la contribuable C _____ et non aux héritiers de feu A _____. Ces derniers n'étaient pas atteints par cette décision. Le fait que l'héritière appelée Y _____ avait directement hérité de l'appartement du défunt au moment de la renonciation de C _____ à son legs ne permettait non plus pas de fonder sa qualité pour recourir, dans la mesure où le taux d'imposition qui lui était applicable était de toute manière de 10%.

Le 24 juin 2023, les recourants ont répliqué que la décision de taxation du 18 janvier 2022 comprenait l'imposition du legs au taux de 25%. Celle sur réclamation mentionnait, en titre, le nom de C _____, alors que E _____ n'en était pas le représentant et que la réclamation avait été déposée en leurs noms. Ils avaient ainsi été contraints de l'attaquer par un recours. Leur qualité pour recourir était donnée dans la mesure où l'impôt leur était réclamé et où la seule décision y relative leur avait été notifiée directement.

Le 16 août 2023, le SCC a notamment exposé que l'impôt sur les successions était perçu globalement auprès de la masse successorale pour tous les héritiers et légataires, conformément à l'art. 147 al. 1 LF. En outre, à l'égard des autorités fiscales, les personnes chargées de la liquidation étaient présumées avoir un pouvoir de représentation de tous les héritiers et légataires (art. 147 al. 3 LF). Ainsi, compte tenu de la procuration signée par les héritiers en faveur de E _____ le 29 avril 2021, la décision de taxation du 18 janvier 2022 avait été valablement notifiée à l'hoirie, y compris s'agissant de la légataire C _____. Si E _____ estimait ne pas disposer des pouvoirs de représentation à l'égard de cette dernière, il lui incombait d'en informer l'autorité fiscale sans délai à réception de la décision attaquée. En définitive, seule C _____ avait la qualité pour recourir contre la décision sur réclamation, à l'exclusion des recourants, qui n'en étaient pas les destinataires et n'étaient pas atteints par celle-ci.

Cette écriture a été transmise aux recourants le 21 août 2023, qui n'ont pas déposé d'observations complémentaires.

Le 7 septembre 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Par lettre du 23 novembre 2023, la CCR a informé les recourants 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^{er} janvier 2024.

D. Par ordonnance du 4 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé les recourants que leur 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 leur 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 29 décembre 2022, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Les recourants ont agi en temps utile et dans les formes requises auprès de l'autorité compétente (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF). Leur recours est de ce point de vue recevable.

1.3 Il convient toutefois d'examiner leur qualité pour recourir, contestée par l'autorité intimée.

1.3.1 L'art. 150 al. 1 LF octroie au contribuable la qualité pour recourir contre la décision sur réclamation de l'autorité de taxation. Conformément à l'art. 111 al. 1 LTF, la qualité pour recourir devant les autorités cantonales de dernière instance doit toutefois être admise de manière au moins aussi large que devant le Tribunal fédéral (ATF 144 I 43 consid. 2.1 ; HUNZIKER, in : ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2019, § 36 n° 13). Il convient donc d'examiner la question sous l'angle de l'art. 89 al. 1 LTF (ATF 144 précité consid. 2.1). A qualité pour recourir, selon cette norme, quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire (let.

a), est particulièrement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de celle-ci (let. c).

L'art. 118 al. 1 LF dispose que l'impôt sur les successions est dû par le bénéficiaire de l'attribution imposable (art. 118 al. 1 LF). Ces bénéficiaires sont notamment les héritiers légaux ou institués, ou les légataires (cf. art. 111 LF ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_225/2018 du 28 juin 2018 consid. 1.2). L'art. 147 al. 1 LF, intitulé « perception en cas de succession », prévoit cependant que l'impôt sur les successions est perçu globalement auprès de la masse successorale pour tous les héritiers et légataires, ce qui signifie que les héritiers doivent s'acquitter envers le fisc des impôts dus sur le legs (cf. Conférence suisse des impôts, Informations fiscales, Impôts sur les successions et les donations, septembre 2020, ch. 4.2.1). L'art. 147 al. 2 LF précise que les impôts doivent être déduits de l'attribution avant le paiement par les personnes chargées de la liquidation, qui sont présumées, à l'égard des autorités fiscales, avoir un pouvoir de représentation de tous les héritiers et légataires (art. 147 al. 3 LF).

1.3.2 En l'espèce, les recourants ne sont, certes, pas les débiteurs légaux de l'impôt sur le legs attribué à C _____. Dans la mesure où il leur revient toutefois de s'en acquitter envers le fisc, l'on ne saurait pour autant leur dénier la qualité pour recourir (dans ce sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_225/2018 précité consid. 1.2), ce d'autant moins que la légataire a renoncé à l'attribution. A cet égard, la possibilité, pour les héritiers, de s'acquitter du montant par déduction sur l'attribution en question apparaît, ici, plutôt théorique, tandis que l'on voit mal que C _____, qui n'a au demeurant et à teneur du dossier pas reçu notification de la décision de taxation, soit disposée à leur rembourser le montant de 16'939 fr. 25 imposant un legs répudié. Dans ces conditions, il convient d'admettre la qualité pour agir des recourants.

2. Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante des recourants est ainsi satisfaite. L'édition de l'acte de vente de l'appartement légué n'est pas nécessaire compte tenu de l'issue réservée au recours (art. 81a al. 2 LPJA, art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA).

3. Les recourants critiquent l'imposition du legs dont ils ont à s'acquitter et à l'attribution duquel il a été renoncé.

3.1 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).

3.2 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^{ème} 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 la 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^{ème} éd. 2023, § 143 n° 8 ; RAMP/FISCHER/BUCHMANN, in : ZWEIFEL/BEUSCH/ HUNZIKER [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht*, 2019, § 11 n^{os} 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).

3.3 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^{ème} éd. 1964, n° 5 ad art. 577 CC ; ESCHER, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 3^{ème} 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).

3.4 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^{ème} 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^{os} 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).

3.5 En l'espèce, C _____ était légataire d'un appartement sis à B _____ dans le cadre d'une substitution fidéicommissaire, en vertu du testament du 8 janvier 2018. Elle disposait d'une créance à ce titre à l'encontre des recourants 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 29 juillet 2021, au moment où les recourants ne pouvaient plus répudier la succession. Cela étant, C _____ n'a jamais réclamé la délivrance du legs et le droit de propriété concerné n'a pas été inscrit au registre foncier (RF), ainsi qu'il ressort des extraits du RF consultables via le système d'information Intercapi. Elle a au contraire répudié son legs par déclaration écrite du 27 octobre 2021 adressée au Registre foncier de B _____. 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. Les recourants contestent donc avec raison l'imposition de ce legs, respectivement l'obligation de s'acquitter de cet impôt envers le fisc.

4. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. La décision attaquée doit être en conséquence annulée et le dossier renvoyé au SCC pour nouvelle décision au sens du considérant 3 (art. 150 al. 3 LF, 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA). Point n'est dès lors nécessaire d'examiner les mérites des autres moyens avancés par les recourants.

5.

5.1 L'arrêt est rendu sans frais (art. 150 al. 3 LF et 89 al. 1 *a contrario* et 4 LPJA).

5.2 Les recourants, qui obtiennent gain de cause et ont pris une conclusion dans ce sens, ont droit à des dépens à charge de l'Etat (art. 150 al. 3 LF et 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 1200 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par le conseil juridique des recourants, qui a consisté principalement en la rédaction d'un recours de deux pages et d'une détermination d'une page (art. 150 al. 3 LF et 4, 27, 37 al. 2 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est admis.
2. La décision du Service cantonal des contributions du 1^{er} décembre 2022 est annulée et la cause lui est renvoyée pour nouvelle décision dans le sens du considérant 3.
3. L'arrêt est rendu sans frais.
4. Le fisc versera à X _____, Y _____ et Z _____ 1200 fr. à titre de dépens.
5. Le présent arrêt est communiqué à E _____, pour les recourants, et au Service cantonal des contributions.

Sion, le 15 février 2024