

VS_GERICHTE F1 24 44 vom 15. Februar 2024

VS Kantonsgericht, 2024-02-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1 24 44](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_44)

FR: VS_GERICHTE F1 24 44 du 15 février 2024

IT: VS_GERICHTE F1 24 44 del 15 febbraio 2024

Regeste

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 1er décembre 2022

Erwägungen

E. 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.

E. 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.

E. 1.3

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

E. 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.

- 6 - 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).

E. 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.

E. 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).

E. 3

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

E. 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

- 7 - 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).

E. 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, 5ème 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, 5ème éd. 2023, § 143 n° 8 ; RAMP/FISCHER/BUCHMANN, in : ZWEIFEL/BEUSCH/ HUNZIKER [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2019, § 11 nos 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).

E. 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

- 8 - Schweizerischen Privatrecht, 2ème éd. 1964, n° 5 ad art. 577 CC ; ESCHER, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 3ème 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).

E. 3.4

De la même manière, c'est également au jour de l'ouverture de la succession, soit au décès du de cujus, 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, 2ème 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 nos 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).

E. 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

- 9 - 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.

E. 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.

E. 5.1

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

E. 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).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.