

VS_GERICHTE F1 24 71 vom 15. Februar 2024

VS Kantonsgericht, 2024-02-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_71

FR: VS_GERICHTE F1 24 71 du 15 février 2024

IT: VS_GERICHTE F1 24 71 del 15 febbraio 2024

Regeste

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

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 2 mai 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

E. 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).

- 5 -

E. 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.

E. 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).

E. 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, 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. 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

- 6 - 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, 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. 2.4

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. 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 1er 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

- 7 - 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.

E. 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).

E. 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).

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