

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 108 vom 27. Dezember 2022**

BE Verwaltungsgericht, 2022-12-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2022\\_108](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2022_108)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 108 du 27 décembre 2022

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 108 del 27 dicembre 2022

## **Regeste**

Impôts de succession | Erbschaft/Schenkung

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

et dispositif ch. 1). Dans le cadre de la présente procédure de recours de droit administratif, le recourant 2, qui a signé de sa main le recours de droit administratif en date du 28 avril 2022, soit dans le délai imparti à cet effet par ordonnance du 20 avril 2022, n'a dès lors qualité pour recourir qu'à l'encontre de la non-entrée en matière de la CRF sur le recours du 22 juin 2022 en ce qui le concerne. En effet, seule cette question est susceptible de constituer l'objet du litige en relation avec le recourant 2. Ne font en revanche pas partie de l'objet de la contestation ni de l'objet du litige les questions matérielles relatives à la taxation de l'impôt sur les successions dû par le recourant 2 (sur les questions d'objet du litige: ATF 144 II 359 c. 4.3, 136 II 457 c. 4.2, 136 II 165 c. 5; JAB 2017 p. 514 c. 1.2, 2011 p. 391 c. 2.1; Ruth Herzog in Herzog/Daum [éd.], op. cit., art. 72 n. 12). S'agissant du recourant 2, le recours n'est par conséquent recevable que dans la mesure où il conteste la non-entrée en matière sur son recours prononcée par la CRF. Pour le surplus, le recours du recourant 2 est irrecevable.

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 6

### **E. 1.2**

Dans la mesure où le recourant 1 fait valoir qu'il recourt au nom et pour le compte du recourant 2 et que ce dernier a adressé au TA, le 28 avril 2022, un exemplaire du recours du 19 avril 2022 signé de sa main, il convient dans un premier temps d'examiner la qualité pour recourir de chacun d'eux.

#### **E. 1.2.1**

Selon l'art. 79 al. 1 LPJA, a qualité pour former un recours de droit administratif 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 ou la décision sur recours attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). En l'espèce, le recourant 1 a pris part à la procédure devant la CRF et y a succombé. Il remplit dès lors les conditions précitées et peut se prévaloir de la qualité pour recourir contre l'ensemble de la décision sur recours du 15 mars 2022. Au surplus, interjeté en temps utile et dans les formes prescrites (art. 24 LISD en relation avec l'art. 151 LI, art. 32 et 81 LPJA), le recours est recevable en tant qu'il concerne le recourant 1, sous réserve de sa conclusion

demandant l'annulation de la décision sur réclamation du 7 juin 2021. En vertu de l'effet Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 5 dévolutif du recours adressé à la CRF, la décision rendue sur recours par celle-ci a en effet remplacé la décision sur réclamation. Seule la décision rendue sur recours par la CRF constitue dès lors l'objet de la présente contestation (voir JAB 2010 p. 411 c. 1.4; RUTH HERZOG in Herzog/Daum [éd.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2e éd. 2020, art. 60 n. 30 et art. 74 n. 26).

### **E. 1.2.2**

La situation se présente en revanche différemment pour ce qui concerne le recourant 2. En procédure de recours de droit administratif, l'objet de la contestation est constitué – au plan formel – par des décisions et – au plan matériel – par les rapports juridiques réglés dans ces décisions (ATF 125 V 413 c. 2a). Ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par voie de recours (ATF 131 V 164 c. 2.1). Or, à l'égard du recourant 2, la décision sur recours du 15 mars 2022 se limite à prononcer l'irrecevabilité du recours introduit le 22 juin 2021 devant la CRF (c).

### **E. 1.3**

Le pouvoir d'examen du TA est limité au contrôle du droit (y compris la constatation des faits), à l'exclusion des questions d'opportunité (art. 80 let. a et b LPJA).

### **E. 2.1**

En ce qui concerne le refus d'entrer en matière prononcé par la CRF sur le recours au nom du recourant 2 contre la décision sur réclamation rendue par l'ICI le 7 juin 2021, les recourants font valoir que, dans la mesure où ils avaient tous les deux agi contre deux décisions identiques dans une même succession, pour des griefs identiques, la prohibition du formalisme excessif aurait dû amener la CRF à interpellier le recourant 2 et à l'inviter à déposer un recours par acte séparé en produisant la décision sur réclamation le concernant, plutôt que de déclarer son recours irrecevable.

### **E. 2.2**

Le formalisme excessif est une forme particulière du déni de justice prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. Celui-ci est réalisé lorsqu'il est prévu pour une procédure des règles de forme rigoureuses, sans que cette rigueur soit matériellement justifiée, lorsque l'autorité applique des règles formelles d'une manière exagérément sévère ou pose des conditions excessives aux mémoires des parties, de sorte qu'elles entravent de manière inadmissible le justiciable dans l'exercice des voies de droit. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF), il y a formalisme excessif seulement lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 142 V 152 c. 4.2; JAB 2022 p. 379 c. 2.3, 2018 p. 469 c. 4.2).

### **E. 2.3**

En l'espèce, seul le recourant 1 a formé recours auprès de la CRF, le 22 juin 2022, contre la seule décision sur réclamation rendue le 7 juin 2021 par l'ICI dont il était personnellement

le destinataire. Certes, il mentionnait qu'il déposait son recours en son nom et pour son propre compte, ainsi qu'au nom et pour le compte de son frère, le recourant 2. L'acte de recours était toutefois uniquement signé de sa main et il n'a produit auprès de la CRF ni de procuration de son frère, ni la décision sur réclamation adressée à ce dernier. Au surplus, dans son accusé de réception du 23 juin 2021, la CRF a dûment

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 7 rendu le recourant 1 attentif à ce qui précède, l'informant qu'il incombait à son frère d'introduire séparément un recours dans le délai légal et avec la décision sur réclamation concernée en annexe. Elle a dès lors dûment informé les recourants des conditions de recevabilité d'un recours de la part du recourant 2, contrairement à ce que les recourants allèguent dans leur recours de droit administratif du 19 avril 2022. Malgré cela, le recourant 2 ne s'est néanmoins pas manifesté et n'a pas introduit personnellement de recours auprès de la CRF. Il ne peut par conséquent pas être reproché à l'autorité précédente d'avoir fait preuve de formalisme excessif et d'avoir, dans sa décision sur recours du 15 mars 2022, déclaré le recours irrecevable en ce qui concerne le recourant 2. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté sur ce point.

### **E. 3.1**

En tant qu'ils disposent de la souveraineté fiscale en vertu de l'art. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), les cantons sont compétents pour prélever des impôts dans une mesure conforme au droit. Une des limites imposées à la souveraineté fiscale des cantons consiste dans l'interdiction de la double imposition, prohibée par l'art. 127 al. 3 Cst. La compétence de percevoir des contributions dans les relations intercantionales, telles que les impôts sur les successions, est définie par le droit cantonal en tenant compte des règles établies par le TF dans sa jurisprudence relative à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition.

### **E. 3.2**

D'après la jurisprudence du TF, le principe de l'interdiction de la double imposition au sens de cette disposition s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective ou actuelle). La double imposition effective ou actuelle repose sur la quadruple identité du sujet fiscal, de l'objet de l'impôt, de l'impôt et de la période fiscale. L'identité de ces quatre éléments constitue la condition nécessaire d'une double imposition intercantonale actuelle (ATF 130 I 205 c. 4.1 ; PETER LOCHER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 4ème éd. 2015, p. 11 ; DANIEL DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, 2ème éd. 2013, n° 23 p. 9).

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 8

### **E. 3.3**

D'autre part, il y a double imposition virtuelle lorsqu'un canton outrepassé sa souveraineté fiscale et prélève un impôt dont la perception est de la compétence d'un autre canton. Il empiète ainsi sur la souveraineté fiscale de ce dernier (ATF 140 II 353 c. 7.1, 138 I 297 c. 3.1 ; PETER LOCHER, *op. cit.*, p. 15 ; DANIEL DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, n. 42 p. 16). Partant, l'art. 127 al. 3 Cst. est un droit constitutionnel qui garantit au citoyen de ne pas être imposé deux fois, mais c'est également un droit conféré aux cantons qui les protège

contre une ingérence dans leur souveraineté fiscale par un autre canton (DANIEL DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 43 p. 16).

#### **E. 3.4**

A cela s'ajoute l'interdiction du traitement fiscal discriminatoire, selon lequel un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti aux impôts dans un autre canton (ATF 138 I 297 c. 3.1, 137 I 145 c. 2.2). En d'autres termes, il est interdit à un canton d'imposer sans raison objective un contribuable qui a des domiciles fiscaux hors canton différemment ou plus lourdement qu'un contribuable qui a son domicile fiscal exclusivement dans ce canton (PETER LOCHER, op. cit., p. 16 s. ; DANIEL DE VRIES REILINGH, op. cit., n° 21 p. 8).

#### **E. 4.1**

Le canton de Berne prélève un impôt sur les successions sur toute acquisition de fortune à titre gratuit (art. 1 LISD). Selon l'art. 2 LISD, il y a imposition lorsque le dernier domicile ou lieu de séjour au regard du droit fiscal du défunt ou de la défunte se trouvait dans le canton de Berne ou lorsque la succession a été ouverte dans le canton de Berne (let. a), ou lorsque la succession ou la donation portent sur des immeubles situés dans le canton de Berne ou sur des droits grevant de tels immeubles (let. c). L'art. 4 al. 1 LISD dispose en particulier qu'est assujéti à l'impôt la personne qui acquiert une libéralité provenant d'un héritage. En vertu de l'art. 7 LISD, l'impôt sur les successions a pour objet l'acquisition de biens pour cause de mort (succession légale, conventionnelle ou testamentaire, legs, donation pour cause de mort). Dans le cas d'une succession, les attributions gratuites (pour cause de mort) sont imposables à l'endroit d'où elles proviennent, c'est-à-dire que l'héritier ou l'héritière est généralement assujéti à l'impôt au dernier

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 9 domicile de la personne défunte en ce qui concerne les biens mobiliers. Pour les biens immobiliers, l'assujétissement à l'impôt est déterminé par le lieu de situation de la chose (domicile fiscal spécial; ATF 148 I 65 c. 4.1.1 et les références citées). Dans le cadre de l'impôt sur les successions dans le canton de Berne, les immeubles sont imposés à leur valeur officielle (art. 15 LISD).

#### **E. 4.2**

Concernant l'impôt sur les successions, si la personne défunte laisse un ou plusieurs immeubles situés hors du canton dans lequel elle avait son dernier domicile, il faut procéder à une répartition fiscale intercantonale entre le canton de domicile de la personne défunte et le ou les cantons du lieu de situation des immeubles en question (ATF 73 I 13 c. 4; TF 2C\_415/2017 du 2 juin 2017 c. 2.1). En d'autres termes, chaque canton ayant droit à l'impôt ne peut prélever un impôt sur les successions que sur les biens qui lui reviennent (FERDINAND ZUPPINGER, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis, in : ASA 42, p. 145). La jurisprudence du TF en matière de double imposition autorise les cantons de domicile et de situation de l'immeuble concernés à taxer chaque part d'héritage et chaque legs à raison de leur quote-part respective, laquelle correspond à la part totale des actifs qui revient à chacun d'eux (TF 2P.98/2004 du 9 mai 2005 c. 3, 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 c. 3.1). Lorsque la personne bénéficiaire des libéralités en question n'est imposable dans le canton de Berne que sur une partie de ces libéralités, l'impôt est calculé au taux applicable à la totalité des biens dévolus. Ceci vaut par analogie pour les déductions et les montants exonérés de l'impôt. Les passifs doivent être pris en compte

proportionnellement aux actifs imposables dans le canton de Berne (art. 20 al. 2 et 3 LISD). Pour la répartition des dettes, les actifs doivent être évalués selon des règles uniformes. A cet effet, il convient d'utiliser les facteurs de répartition de la Conférence suisse des impôts (CSI; changement de pratique introduit par l'ATF 148 I 65 c. 4.1 concernant l'impôt sur la fortune).

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 10

### **E. 5.1**

Le recourant 1 fait valoir en substance que ni l'ICI, ni la CRF n'exposent les raisons qui ont amené l'intimée à imposer une part de la fortune mobilière de la défunte, qui était domiciliée hors du canton de Berne.

### **E. 5.2**

Dans son mémoire de réponse du 31 mai 2022, l'intimée renvoie à sa prise de position du 13 août 2021 dans la procédure de recours devant la CRF, où elle a exposé en détail la manière selon laquelle elle a calculé le montant de l'impôt sur les successions dû par le recourant 1. Elle ajoute que le partage intercantonal des impôts tel qu'il a été effectué dans le cas présent repose sur la jurisprudence du TF en matière de droit fiscal intercantonal sur les successions, qui a établi qu'un canton pouvait imposer chaque part successorale à hauteur de sa quote-part, celle-ci correspondant à sa part dans la succession totale, et que les valeurs de répartition devaient être appliquées pour déterminer la quote-part de la succession immobilière.

### **E. 6.1**

En l'espèce, il est incontesté que la personne défunte avait son domicile dans le canton de E. \_\_\_\_\_ et que ses deux héritiers à parts égales (les recourants 1 et 2) sont, quant à eux, domiciliés l'un dans le canton de E. \_\_\_\_\_ et l'autre dans le canton de Genève. L'actif successoral en cause se compose de biens mobiliers d'une part et, d'autre part, d'un immeuble situé dans le canton de Berne.

### **E. 6.2**

Comme déjà relevé plus haut (c. 4.2), afin de déterminer l'impôt sur les successions de chacun des recourants dans le canton de Berne, il convient dès lors de procéder à une répartition intercantonale de l'ensemble de l'actif successoral. La répartition fiscale intercantonale est effectuée en quatre étapes, à savoir [1.] la détermination des domiciles fiscaux, soit l'assujettissement, [2.] l'attribution des différents éléments imposables sur la base des règles de conflit, [3.] l'évaluation, ou la quantification, des éléments positifs et négatifs, et finalement [4.] la détermination du taux de l'imposition (PETER LOCHER, op. cit., p. 21). Le droit cantonal s'applique à la détermination du revenu et de la fortune globaux, alors que la répartition s'effectue selon les

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 11 règles définies par le TF en concrétisation de l'art. 127 al. 3 Cst. (PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, Interkantonale Steuerauscheidung bei Grundstücken des Geschäfts- und Privatvermögens - Eine Standortbestimmung, in: zsis 2006, Aufsätze Nr. 3). Après l'attribution des éléments imposables, chaque canton doit déterminer la quote-part qui lui revient. La quote-part correspond au pourcentage de la succession nette que chacun des cantons est autorisé à taxer au titre de la répartition intercantonale. Il peut

prétendre à ce titre à une part proportionnelle de l'ensemble des actifs de la succession qui correspond aux actifs qui lui sont attribués (TF 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 c. 3.1). Selon la jurisprudence, pour déterminer la quote-part qui leur revient, tous les cantons concernés sont tenus d'évaluer de manière uniforme tous les actifs de la succession selon des critères concordants. Ils restent toutefois en principe libres de fixer l'actif successoral net imposable – soit l'assiette de l'impôt – selon leurs propres règles d'évaluation cantonales (TF 2P.98/2004 du

### **E. 6.3**

Au vu du dossier, on constate que l'intimée a procédé comme suit à la répartition intercantonale des actifs successoraux, afin de déterminer l'impôt sur la succession en cause dû par le recourant 1: Elle a tout d'abord attribué l'immeuble au canton de Berne, d'une valeur fiscale de Fr. 3'441'300.-, en tenant compte du facteur de répartition de 155% pour le canton de Berne, selon la circulaire n° 22 de la CSI du 22 mars 2018; de ce fait, l'ICI a pris en considération une valeur de répartition de Fr. 5'334'015.-. La fortune mobilière, d'un montant de Fr. 2'631'596.-, a, de son côté, été attribuée en totalité au canton du dernier domicile de la personne défunte, soit le canton de E.\_\_\_\_\_. En comparant ces deux montants, on obtient des quotes- parts de répartition respectives de 66.96304% pour le canton de Berne et de 33.03696% pour le canton de E.\_\_\_\_\_, qu'il y a lieu d'appliquer à l'ensemble de l'actif successoral de Fr. 7'965'611.-. On parvient ainsi à une fortune brute de Fr. 5'334'015.- (arrondie) attribuée au canton de Berne et de Fr. 2'631'596.- (arrondie) attribuée au canton de E.\_\_\_\_\_. Les dettes successorales ont ensuite été également réparties par l'ICI entre les deux cantons proportionnellement aux actifs localisés dans chacun des deux cantons, soit Fr. 1'441'031.- pour Berne et Fr. 710'948.- pour E.\_\_\_\_\_. De la valeur de répartition de l'immeuble attribuée au canton de Berne de Fr. 5'334'015.-, l'intimée a ainsi déduit la part des dettes successorales précitée par Fr. 1'441'031.-, puis la différence de Fr. 1'892'715.- entre la valeur de répartition et la valeur fiscale cantonale de l'immeuble en cause (55% de 3'441'300.-, voir ci-dessus c. 6.2 in fine), pour parvenir à un montant imposable par le canton de Berne au titre de l'impôt sur les successions de Fr. 2'000'269.-. En ajoutant à ce montant celui de la fortune mobilière nette de Fr. 1'920'648.- (montant brut: Fr. 2'631'596.- dont sont déduits les passifs attribués au canton de E.\_\_\_\_\_ par Fr. 710'948.-), on obtient une fortune nette de Fr. 3'920'917.-. En prenant pour base de calcul de l'impôt successoral du recourant 1 la moitié de ce montant, à laquelle il a droit en fonction de sa

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 13 part héréditaire de 50%, soit Fr. 1'960'458.50, dont il y a tout d'abord lieu de déduire le montant libre d'impôt de Fr. 12'000.- au sens de l'art. 17 al. 1 LISD, il convient de calculer le montant de l'impôt en application du barème progressif de l'art. 18 LISD et de l'art. 19 al. 1 let. b LISD, selon lequel l'impôt se monte à six fois le taux unitaire pour les personnes qui, au moment de la naissance de la créance fiscale, faisaient ménage commun depuis dix ans au moins avec la personne défunte et avaient le même domicile fiscal que celle-ci. En procédant de la sorte, ainsi que la CRF l'a exposé de manière détaillée dans la décision sur recours contestée (c. 4), on obtient un montant d'impôt sur les successions avant répartition de Fr. 257'429.70, auquel il y a enfin lieu d'appliquer la quote-part de répartition attribuée au canton de Berne en l'occurrence de 66,96304%. On parvient ainsi à un montant d'impôt sur les successions dû par le recourant 1 de Fr.172'383.- (arrondis). 7. 7.1 Le recourant 1 ne conteste pas les valeurs retenues par

l'intimée, notamment l'estimation de l'immeuble en cause et des autres actifs. Il fait en revanche valoir une double imposition intercantonale prohibée, dans le sens que l'ICI n'aurait pas seulement imposé en l'occurrence le bien immobilier situé dans le canton de Berne faisant partie de la succession en question, mais également une part de Fr. 704'897.- de la fortune mobilière nette de cette succession. Il allègue que comme le canton de E.\_\_\_\_\_ a uniquement imposé la fortune mobilière sous déduction des dettes, ventilées conformément à la répartition des actifs après application du coefficient CSI, cela revient à ce que les deux cantons imposent tous les deux cette part de Fr. 704'897.- de la fortune mobilière. 7.2 Le point de vue du recourant 1 ne peut être partagé. En effet, le calcul de la répartition intercantonale des actifs successoraux effectué par l'intimée, tel qu'il a été décrit ci-dessus, respecte les principes jurisprudentiels en la matière, exposés en détail plus haut (c. 4.1 et 4.2). Il convient à cet égard, comme l'ICI l'a rappelé dans son mémoire de réponse du 31 mai 2022, de ne pas perdre de vue que la jurisprudence du TF a établi qu'en cas de répartition intercantonale en matière d'impôt successoral, chaque canton concerné est

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 14 légitimé à imposer chaque part successorale à hauteur de sa quote-part calculée sur l'ensemble de la succession. En cas de présence d'un immeuble dans les actifs successoraux, la quote-part de l'imposition à laquelle un des cantons concernés est habilité à procéder est dès lors calculée sur la valeur totale de tous les actifs de la succession, nonobstant le lieu de situation des différents biens faisant partie de la succession. La solution adoptée par l'autorité intimée ne viole ainsi pas le principe de l'interdiction de la double imposition et permet au canton de Berne d'imposer un pourcentage défini de l'ensemble de l'actif de la succession en cause, correspondant à la valeur de l'actif situé dans le canton (voir en particulier TF du 23.12.1970 en la cause A., publié aux Archives de droit fiscal vol. 41 p. 347 et à la Revue fiscale 1972 p. 319). On notera que le calcul reviendrait au même en partant de la part successorale nette (moyennant déduction personnelle de Fr. 12'000.-) de Fr. 1'948'458.- pour n'en retenir que la part revenant au canton de Berne (66,96304%), soit Fr. 1'304'746,70, imposable au taux global applicable à l'ensemble de la part successorale nette de Fr. 1'960'458.-, soit 13,21197%. Pour le surplus, il faut souligner, à l'instar de ce qu'a retenu la CRF dans la décision sur recours contestée (c. 5) pour ce qui la concerne, qu'il n'appartient pas au Tribunal de céans de se prononcer sur la taxation de l'impôt sur les successions effectuée par l'administration fiscale du canton de E.\_\_\_\_\_, le Tribunal administratif n'étant compétent, en qualité de dernière instance cantonale, que pour connaître des recours contre les décisions et décisions sur recours fondées sur le droit public rendues par les autorités du canton Berne (voir art. 74 ss LPJA). Cela étant, il n'y a pas lieu de donner suite à la requête du recourant 1 tendant à ce que le Tribunal invite l'administration cantonale vaudoise à prendre position dans le cadre de la présente procédure. 8. 8.1 Le recourant fait aussi valoir une violation de son droit d'être entendu, dans le sens que la CRF n'exposerait pas pour quel motif l'ICI serait en droit d'imposer une part de la fortune mobilière en matière successorale d'un de cujus dont le dernier domicile était hors du canton. En outre, il allègue qu'il incombait aussi à l'ICI et à la CRF d'exposer en quoi il serait justifié, en

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 15 matière successorale, d'appliquer le coefficient de répartition de la CSI non seulement à la répartition intercantonale des dettes de la succession, mais également des actifs de celle-ci, alors qu'en matière d'imposition intercantonale sur la

fortune, tous les cantons suisses, Berne y compris, n'appliquent ce coefficient que pour répartir les dettes entre les cantons et déterminer le taux d'imposition du contribuable, et non pour la répartition des actifs entre les cantons. 8.2 D'après la jurisprudence du TF et du TA, l'obligation de motiver représente une part importante du droit d'être entendu au sens de l'art. 29 al. 2 Cst. et de l'art. 26 al. 2 de la Constitution du canton de Berne du 6 juin 1993 (ConstC, RSB 101.1) Elle doit empêcher que l'autorité se laisse guider par des motifs partiels et permettre le cas échéant aux intéressés de contester la décision de façon adéquate. Cela n'est possible que si la personne concernée et l'autorité de recours peuvent se faire une idée de la portée de la décision. En ce sens, les réflexions qui ont guidé l'autorité et sur lesquelles se fonde la décision doivent au moins être brièvement mentionnées. Il n'est toutefois pas nécessaire que tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties soient expressément exposés et discutés. Il suffit plutôt que les points importants en vue du jugement figurent dans la décision (ATF 142 II 154 c. 4.2, 136 I 229 c. 5.2; JAB 2022 p. 51 c. 2.3). Le cas échéant, un défaut de motivation de la décision attaquée peut être réparé si la partie recourante a la possibilité de présenter un mémoire complémentaire suite à l'exposé des motifs contenus dans la réponse de l'autorité cantonale précédente et s'il n'en résulte, pour elle, aucun inconvénient (ATF 107 Ia 1 c. 1). 8.3 En l'occurrence, s'agissant de la motivation de la décision sur recours du 15 mars 2022, celle-ci remplit les conditions posées par la jurisprudence. En effet, la CRF a clairement expliqué les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Le recourant 1 a manifestement pu se rendre compte de la portée de la décision contestée et recourir en conséquence. Dès lors que l'affaire est relativement technique, la CRF a pris la peine de développer de manière approfondie sa motivation. Pour autant que les éléments avancés dans son recours devant la CRF soient des griefs pertinents et non seulement des considérations personnelles envers l'ICI,

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 16 force est également de constater que tous les arguments du recourant 1 ont été traités par la CRF. Par ailleurs, les critiques apportées par le recourant 1 quant au manque de motivation de la décision sur réclamation rendue par l'ICI, pour autant qu'elles doivent encore faire l'objet du présent jugement, ont déjà été examinées de manière convaincante par la CRF, qui a exposé très en détail et de manière convaincante la pratique du canton de Berne en matière d'impôt sur les successions en cas de répartition intercantonale de la fortune successorale. Le TA se rallie pleinement à ces explications. Comme on l'a vu plus haut (c. 7.2), cette pratique est par ailleurs conforme aux exigences de la jurisprudence du TF relative à l'interdiction de la double imposition. Il ne peut donc être ici question d'une violation du droit d'être entendu du recourant 1 par l'ICI ou la CRF.

## **E. 9**

mai 2005 c. 3.1, 2P.314/2001 précité c. 4.2). Dans la mesure où la succession comprend des immeubles, les cantons n'appliquent pas la valeur officielle de ceux-ci en tant que telle, mais en fonction d'un facteur de répartition pour déterminer leur quote-part. Il s'agit d'un facteur de correction qui permet de rapprocher les valeurs cantonales de taxation des immeubles au titre de l'impôt sur la fortune en vue de la répartition intercantonale (TF 2C\_415/2017 du 2 juin 2017 c. 2.2.3). Ces facteurs de répartition sont établis par la CSI (DANIEL DE VRIES REILINGH, op. cit., n° 1181 p. 344). Pour l'évaluation des immeubles en vue de la répartition des actifs successoraux en quotes-parts, les cantons doivent se baser sur ceux-ci (TF 2C\_415 précité c. 3.3, 2P.314/2001 précité c. 5.2). En ce

qui concerne les dettes de la succession, celles-ci sont déduites des actifs et réparties proportionnellement aux actifs mobiliers et immobiliers attribués à chaque canton (TF 2C\_18/2014 du 15 janvier 2015, c. 2.2.2 ; PETER LOCHER, op. cit., p. 118). Ainsi, le canton du dernier domicile de la personne défunte peut imposer la part successorale de chaque héritier en fonction de la part des actifs mobiliers nets par rapport aux actifs nets totaux et le canton du lieu de situation de l'immeuble peut taxer chaque part successorale en fonction des actifs immobiliers nets par rapport aux actifs nets totaux (PETER LOCHER, op. cit., p. 117 ; DANIEL DE VRIES REILINGH, op. cit., n° 1183 S., p. 344-345). Après répartition de l'actif successoral, les valeurs de répartition calculées en fonction des facteurs de répartition de la CSI doivent être neutralisées pour le calcul de l'impôt sur les

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 12 successions par chaque canton selon ses propres règles. Si, comme dans le cas présent, le niveau cantonal se situe en-dessous de la moyenne suisse, la différence par rapport à la valeur de répartition doit être déduite, alors que si le niveau cantonal est supérieur à la moyenne suisse, cette différence doit être ajoutée (TF 2C\_393/2008 du 19 novembre 2008 c. 3.2).

### **E. 9.1**

Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que la CRF, dans sa décision sur recours du 15 mars 2022, a confirmé la décision sur réclamation rendue le 7 juin 2021 par l'ICI. Le recours de droit administratif du 19 avril 2022 est mal fondé et doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable.

### **E. 9.2**

Vu l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 3'500.-, sont mis à la charge des recourants, à raison de Fr. 3'000.- pour le recourant 1 et de Fr. 500.- pour le recourant 2 (art. 24 LISD en relation avec les art. 151 LI et 108 al. 1 LPJA). Ils sont compensés avec l'avance de frais fournie.

### **E. 9.3**

Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 24 LISD en relation avec les art. 151 LI, 108 al. 3 et 104 al. 1 et 3 LPJA).

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022, 100.2022.108/125, page 17

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