

# **BGE 150 I 31**

Bundesgericht (BGE), 2023-11-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_150 I 31](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_150_I_31)

FR: ATF 150 I 31

IT: DTF 150 I 31

## **Regeste**

Regeste Art. 127 Abs. 3 BV; interkantonale Doppelbesteuerung bei der Erbschaftssteuer; Freiheit der Kantone, die Erbmasse nach ihren eigenen Bewertungsregeln zu bestimmen. Vorbehaltlich der Entwicklung der Rechtsprechung zur interkantonalen Aufteilung im Bereich der Erbschaftssteuer (insbesondere der Verpflichtung zur Berücksichtigung der Korrekturfaktoren gemäss Kreisschreiben Nr. 22 der Schweizerischen Steuerkonferenz [vgl. E. 4.3.1, 4.3.2 und 7.2]), bleibt es den Kantonen überlassen, den Begriff der Erbmasse zu definieren, die der kantonalen Erbschaftssteuer unterliegt, und die Vermögenswerte zu bewerten, aus denen sie sich zusammensetzt. Dabei müssen die zugrunde gelegten Werte dem Verkehrswert im Sinne von Art. 14 StHG nahe kommen und die Bewertung hat kohärent zu sein. Bei der Bewertung beweglicher Güter haben sich die Kantone an der Schätzung des Kantons des letzten Wohnsitzes zu orientieren. Schliesslich sind die Kantone befugt, Abzüge von der Nettonachlassmasse zuzulassen (E. 7.3).

## **Erwägungen**

### **E. 3**

Le litige a trait à la perception de l'impôt sur les successions auprès du recourant. Il porte en particulier sur la question de savoir si la méthode de répartition intercantonale telle qu'appliquée par le Tribunal administratif s'avère contraire, dans son résultat, au principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale.

### **E. 4.1**

Énoncé à l'art. 127 al. 3 Cst., le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, entende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). En d'autres termes, la notion de double imposition intercantonale prohibée par la disposition constitutionnelle précitée implique un conflit de souveraineté fiscale entre cantons et suppose la réunion des quatre conditions d'identité du sujet, de l'objet, du type d'impôt et de la période fiscale (ATF 148 I 65 consid. 3.1 et les références; arrêt 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 13.1 et les références). Le Tribunal fédéral a en outre déduit de l'art. 127 al. 3 Cst. le principe selon lequel un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti aux impôts dans un autre canton (interdiction du traitement discriminatoire; ATF 148 I 65 consid. 3.2; arrêt 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 13.1 et les références). L'art. 127 al. 3 Cst. est notamment applicable aux impôts sur les successions perçus par les cantons (cf. arrêt 2C\_415/2017 du 2 juin 2017 consid. 2.2.3; arrêt du Tribunal fédéral du 4 novembre 1970 consid. 2, in Archives 41 p.

346).

#### **E. 4.2**

En ce qui concerne le partage de la souveraineté fiscale, le Tribunal fédéral a, dans une jurisprudence constante, considéré que le prélèvement d'un impôt successoral sur la fortune mobilière revient au canton de domicile du de cujus, alors que le canton de situation de l'immeuble peut percevoir l'impôt sur celui-ci (cf. déjà ATF 2 I 16 consid. 2; 3 I 11 consid. 8; cf. également ATF 108 Ia 252 consid. 6; arrêt 2C\_415/2017 du 2 juin 2017 consid. 2.1 et les références). En outre, lorsque le défunt laisse un immeuble situé hors du canton de domicile, il y a lieu de procéder à une répartition intercantonale entre BGE 150 I 31 S. 35 celui-ci et le canton du lieu de situation de l'immeuble ( ATF 73 I 13 consid. 4; arrêt 2C\_415/2017 du 2 juin 2017 consid. 2.1 et les références).

#### **E. 4.3.1**

En particulier, en matière d'impôt sur les successions dans une situation intercantonale, les cantons concernés sont tenus, lorsque la succession comprend des immeubles, de prendre en compte la valeur de répartition déterminée à l'aide des facteurs de correction prévus par la circulaire n° 22 de la Conférence suisse des impôts (ci-après: CSI). Il en découle que la fortune immobilière doit, dans un premier temps, être séparée objet par objet, évaluée sur la base de la valeur de répartition et attribuée au canton de situation. Ensuite, une quote-part est déterminée en fonction de la répartition des actifs entre chaque canton et les dettes sont réparties en fonction de cette quote-part, puis déduites de la fortune brute (arrêt 2C\_415/2017 du 2 juin 2017 consid. 2.2 et les références; pour une répartition proportionnelle des dettes, cf. déjà ATF 73 I 13 consid. 4). Du reste, le recours aux facteurs de correction de la circulaire n° 22 de la CSI avait déjà été confirmé par la jurisprudence dans des arrêts antérieurs (arrêts 2P.98/2004 du 9 mai 2005 consid. 3.1; 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 consid. 5.2). L'utilisation de tels facteurs permet, selon la jurisprudence, de fixer la valeur des immeubles de manière conforme au marché et d'éviter par ce biais une discrépance trop importante avec la valorisation des biens mobiliers, bien que les impôts sur les successions soient soustraits à l'harmonisation fiscale (arrêt 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 consid. 5).

#### **E. 4.3.2**

Le Tribunal fédéral a également jugé, dans son arrêt 2C\_415/2017 du 2 juin 2017, que les cantons, sous réserve de l'application du facteur de correction, demeuraient toutefois libres en principe de calculer la succession nette imposable selon leurs propres règles d'évaluation cantonales en vue de la fixation de l'impôt sur les successions (consid. 2.2.3 de l'arrêt cité, avec un renvoi à l'arrêt 2P.65/1988 du 6 octobre 1988 consid. 2b, in RF 72/2017 p. 795; cf. également arrêt 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 consid. 3.1 et les références).

#### **E. 4.3.3**

Dans sa jurisprudence antérieure, à laquelle l'arrêt 2C\_415/2017 se réfère, le Tribunal fédéral a également considéré que l'interdiction de la double imposition n'exigeait pas que les cantons impliqués doivent déterminer la succession ou les parts de la succession de manière uniforme pour la répartition fiscale, soit qu'ils se BGE 150 I 31 S. 36 fondent sur des actifs évalués de la même manière. Ce principe obligeait uniquement chaque canton à utiliser le même critère lors de la répartition fiscale, tant pour les actifs situés sur son sol que pour ceux situés dans l'autre canton; toute autre solution aurait été à l'encontre de la souveraineté des cantons (cf. art. 3 Cst. ) et de leur autonomie financière (cf. art. 47 al. 2

Cst. ; arrêt 2P.65/1988 du 6 octobre 1988 consid. 2b et les références). Le Tribunal fédéral a également retenu qu'un canton ne pouvait pas, du point de vue de l'interdiction de la double imposition intercantonale, fixer la fortune mobilière à sa valeur vénale et la fortune immobilière selon les règles d'estimation des immeubles au sens de l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RO 56 2021) et de l'ancienne circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 20 février 1987 concernant l'estimation des immeubles (in Archives 55 p. 547 ss). Ainsi, une estimation fondée sur une méthode différente des valeurs de la fortune mobilière et immobilière était contraire à l' art. 127 al. 3 Cst. Partant, le canton devait soit estimer tous les actifs à leur valeur vénale, soit à une valeur en-dessous de celle-ci (arrêt 2P.65/1988 du 6 octobre 1988 consid. 2d; cf. également arrêt 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 consid. 5.1). (...)

### **E. 7.1**

Dans un arrêt publié in ATF 148 I 65 , qui concernait la question de l'interdiction de la double imposition intercantonale en lien avec l'impôt sur le capital propre d'une association (qui comprend la fortune nette déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques [ art. 29 al. 2 let . c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes; LHID; RS 642.14; avec renvoi aux art. 13 et 14 LHID ; cf. ATF 148 I 65 consid. 3.4.2 et arrêt 9C\_603/2022 du 13 mars 2023 consid. 4.2]), le Tribunal fédéral a posé les principes suivants en matière de répartition intercantonale de la fortune imposable des associations. En premier lieu, le canton du lieu de situation de l'immeuble, dans lequel il existe un assujettissement en raison d'un rattachement économique ( art. 21 al. 1 let . c LHID; ATF 148 I 65 consid. 3.3.1), détermine la fortune nette intracantonale en fonction des valeurs vénales cantonales (officielles). En second lieu, il doit déterminer le BGE 150 I 31 S. 37 taux de répartition, c'est-à-dire le rapport entre la valeur des immeubles assujettis à sa souveraineté fiscale par rapport à celle de l'ensemble des actifs du contribuable. Toutefois, dans le cadre de cette deuxième étape, les valeurs retenues pour déterminer ce taux de répartition doivent être fixées à l'aide des facteurs correctifs qui ressortent de la circulaire n° 22 de la CSI. Dans un troisième temps, le canton du lieu de situation de l'immeuble doit multiplier l'ensemble des dettes du contribuable par le taux de répartition déterminé précédemment. Le montant ainsi obtenu (part de dettes attribuée au canton) doit être déduit de la fortune brute intracantonale ( ATF 148 I 65 consid. 4.1.4) afin d'obtenir l'assiette imposable. Il découle de cette méthode que les actifs et les passifs ne doivent pas être imputés comme "capital propre" pour la répartition de l'impôt sur le capital des associations, mais la fortune brute et les dettes doivent être réparties séparément, comme habituellement en matière d'impôt sur la fortune ( ATF 148 I 65 consid. 4.4 et 4.5). Le recours aux correctifs de la circulaire n° 22 précitée et au taux de répartition se justifie car il permet au contribuable de déduire l'ensemble des dettes ( ATF 148 I 65 consid. 4.1.4 et 4.3.1).

### **E. 7.2**

Quoi qu'en dise l'Administration fiscale bernoise, la méthodologie précisée par l'arrêt publié in ATF 148 I 65 , qui concernait l'impôt sur la fortune, a déjà été appliquée antérieurement à l'impôt sur les successions. Le Tribunal fédéral a en effet déjà jugé qu'en ce domaine, il convient en premier lieu de répartir les actifs mobiliers et immobiliers selon les règles de répartition posées par la jurisprudence (supra consid. 4.2). Ensuite, la valeur des immeubles doit être adaptée à l'aide des facteurs de correction issus de la circulaire n° 22 de la CSI

(supra consid. 4.3.1). Dans une troisième étape, une quote-part en fonction de la répartition des actifs entre chaque canton doit être établie et les dettes doivent ensuite être réparties en fonction de cette quote-part, puis déduites de la fortune brute (supra consid. 4.3.1), pour obtenir la masse successorale nette. Il s'ensuit que la répartition intercantonale préconisée par l' ATF 148 I 65 est similaire, dans son principe, à celle utilisée par la jurisprudence en matière d'impôt successoral. Du reste, l'Administration fiscale bernoise ne formule aucune critique quant à cette méthodologie, ni sur l'application spécifique des facteurs correctifs prévus dans la circulaire n° 22 de la CSI en matière d'impôt sur les successions. BGE 150 I 31 S. 38

### **E. 7.3**

Les parties divergent cependant sur l'interprétation à donner à la jurisprudence fédérale sur laquelle se fonde l'Administration fiscale bernoise pour affirmer que le canton de Berne reste libre de déterminer la masse successorale, en fonction de ses propres règles d'évaluation (supra consid. 4.3.2). Il convient de la préciser comme suit, eu égard aux développements jurisprudentiels en matière de répartition intercantonale dans le domaine de l'impôt sur les successions, en particulier quant à l'obligation de prendre en considération les facteurs de correction de la circulaire n° 22 de la CSI (supra consid. 4.3.1). Les cantons demeurent libres de définir la notion de masse successorale soumise à leur impôt cantonal sur les successions et peuvent ainsi décider quels éléments la composent (cf. ATF 130 I 205 consid. 9.6 au sujet de la possibilité d'inclure les prestations d'assurance exonérées de l'impôt cantonal sur le revenu). Ensuite, les cantons continuent de pouvoir évaluer, selon leur droit cantonal, les biens formant la masse successorale, étant toutefois précisé que les valeurs retenues doivent se rapprocher de la valeur vénale au sens de l' art. 14 al. 1 LHID tant pour les biens mobiliers qu'immobiliers (cf. arrêt 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 consid. 5.1 et 5.3). De plus, l'estimation de ces valeurs doit être obtenue de manière cohérente sur la base d'une méthode identique tant au niveau intracantonal qu'intercantonal (supra consid. 4.3.3; cf. PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, in *Interkantonales Steuerrecht, Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh* [éd.], 2021, § 29 n. 17 et 28). S'agissant de la répartition intercantonale, les cantons sont tenus de se référer, pour la détermination de la valeur des biens mobiliers, à l'estimation effectuée par le canton du dernier domicile car celui-ci dispose d'une meilleure vue d'ensemble à cet égard (arrêt 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 consid. 5.3). Enfin, les cantons sont habilités à procéder à des déductions sur la masse successorale nette qui leur revient, comme par exemple une déduction personnelle telle qu'applicable dans le canton de Berne (cf., par exemple, art. 17 de la loi bernoise du 23 novembre 1999 concernant l'impôt sur les successions et donations [LISD; BSG 662.1]; § 21 de la loi zurichoise du 28 septembre 1986 sur les impôts sur les successions et les donations [Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz; ESchG; LS 632.1] ou art. 31 de la loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et les donations [LMSD; BLV 648.11]).

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