

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



9C_102/2023

Arrêt du 2 novembre 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mmes les Juges fédéraux Parrino, Président,
Stadelmann, Moser-Szeless, Beusch et Scherrer Reber.
Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
représenté par A.A. _____,
recourants,

contre

Intendance des impôts du canton de Berne Droit et législation, Brünnenstrasse 66, 3018 Berne,
intimée,

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne.

Objet

Impôts sur les succession du canton de Berne, double imposition intercantonale, période fiscale 2019,

recours contre le jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 27 décembre 2022
(100.2022.108/125).

Faits :

A.

A.a. C.A. _____ est décédée le 5 mai 2019 dans le canton de Vaud. Dans son testament daté du 3 octobre 2013, elle a institué comme héritiers à parts égales ses deux neveux, A.A. _____ et B.A. _____ (ci-après: les contribuables). La succession se composait de biens meubles, ainsi que d'un immeuble situé sur la commune de X. _____.

A.b. Par décision du 1er mai 2020, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration fiscale vaudoise) a fixé l'impôt sur les successions dus par les héritiers, en tenant compte d'éléments imposables arrêtés à 1'920'000 fr.

A.c. Le 7 décembre 2020, l'Intendance des impôts du canton de Berne (ci-après: l'Administration fiscale bernoise) a procédé, par deux décisions, à une taxation séparée pour chacun des héritiers en se fondant pour chacun d'entre eux sur un montant de succession nette de 1'960'458 francs. Elle a confirmé la taxation

successorale, par deux décisions sur réclamation distinctes du 7 juin 2021, adressées aux héritiers.

B.

B.a. A.A. _____ a recouru en son nom et au nom de son frère, B.A. _____, contre la décision sur réclamation du 7 juin 2021 auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours). Par décision du 15 mars 2022, la Commission des recours a rejeté le recours de A.A. _____. Elle a en outre déclaré, dans les considérants de sa décision, qu'il n'était "pas possible d'entrer en matière" sur les conclusions concernant B.A. _____.

B.b. Statuant par jugement du 27 décembre 2022, le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française (ci-après: le Tribunal administratif), a rejeté les recours des contribuables dans la mesure de leur recevabilité.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.A. _____ et B.A. _____ concluent à titre principal et en substance à la réforme du jugement du 27 décembre 2022, en ce sens que l'assiette fiscale nette totale dans le canton de Berne est fixée à 2'000'269 fr. ou à ce que la décision du 1er mai 2020 de l'Administration fiscale vaudoise soit réformée, en ce sens que l'assiette fiscale nette imposable dans le canton de Vaud est diminuée de 704'897 francs. Ils requièrent également que soit ordonné le remboursement du "trop-perçu" d'impôt successoral. Subsidièrement, ils concluent à l'annulation du jugement entrepris et au renvoi de la cause au Tribunal administratif pour nouvelle décision dans le sens des considérants ou, alternativement, à ce que la décision sur réclamation du 1er mai 2020 soit annulée et que la cause soit renvoyée à l'Administration fiscale vaudoise pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Ils ont également requis la suspension de la cause jusqu'à droit connu sur une procédure de réclamation vaudoise en cours, l'Administration fiscale vaudoise ayant refusé, le 8 mars 2021, leur demande de révision de la décision du 1er mai 2020.

L'Administration fiscale bernoise conclut au rejet du recours, alors que l'Administration fiscale vaudoise conclut à son admission en tant que les conclusions sont dirigées contre le canton de Berne. Les contribuables se sont encore déterminés, en indiquant notamment ne pas s'opposer à ce que la procédure se poursuive.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours porte sur une décision finale (art. 90 LTF) d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) et rendue dans une cause de droit public qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l'art. 83 LTF. Le recours en matière de droit public est par conséquent ouvert.

1.2. Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) par les contribuables destinataires de l'arrêt attaqué, qui ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF).

1.3.

1.3.1. Selon l'art. 42 al. 1 et 2 LTF, le recours doit indiquer, entre autres exigences, les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, en exposant succinctement en quoi l'acte attaqué est contraire au droit. Pour satisfaire à son obligation de motiver, la partie recourante doit discuter les motifs de la décision entreprise et indiquer précisément en quoi elle estime que l'autorité précédente a méconnu le droit (**ATF 142 I 99** consid. 1.7.1 et les références).

1.3.2. En ce qui concerne la motivation du recours, en tant qu'il est formé au nom de B.A. _____, on constate qu'elle ne se rapporte pas aux considérations de la juridiction cantonale sur l'objet du litige porté devant elle par le prénommé. A cet égard, les juges cantonaux ont retenu que la seule question susceptible de constituer l'objet du litige en relation avec B.A. _____ portait sur la non-entrée en matière sur le recours du 22 juin 2021 en ce qui le concernait. Examinant les motifs qui ont conduit la Commission des recours à admettre l'irrecevabilité du recours, ils ont considéré qu'ils ne relevaient pas d'un formalisme excessif et que la non-entrée en matière était conforme au droit, le recours du prénommé étant irrecevable pour le surplus. Or, en instance fédérale, B.A. _____ ne s'en prend pas au raisonnement du Tribunal administratif sur l'objet du litige ainsi circonscrit: le recours ne comporte que des arguments sur les impôts successoraux fixés par l'Administration fiscale bernoise, soit sur un objet à l'égard duquel les juges

cantonaux ont déclaré irrecevable le recours cantonal. Faute de motivation pertinente exposant en quoi le jugement cantonal serait contraire au droit en ce qui concerne la question de la recevabilité de son recours en première instance cantonale, singulièrement l'irrecevabilité du recours quant à la cause sur le fond, le recours formé par B.A. _____ en instance fédérale est irrecevable.

1.4.

1.4.1. Conformément à la jurisprudence, en matière de double imposition intercantonale, le recours en matière de droit public peut être déposé contre les décisions de taxation déjà entrées en force d'un autre canton, même s'il ne s'agit pas de décisions au sens de l'art. 86 LTF (cf. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 1.5.1 et les références). Les voies de recours ne doivent en effet être entièrement épuisées que dans un seul canton (cf. **ATF 139 II 373** consid. 1.4; arrêt 2C_401/2020 du 28 juillet 2021 consid. 1.2.1 non publié in **ATF 148 I 65**).

1.4.2. En l'espèce, A.A. _____ s'en prend, outre au jugement attaqué, à la décision de taxation de l'Administration fiscale vaudoise du 1^{er} mai 2020. Cette décision est entrée en force, comme le fait valoir l'Administration fiscale vaudoise, en précisant que la procédure pendante (devant elle), qui porte sur la décision du 8 mars 2021 par laquelle elle a refusé de réviser la décision de taxation du 1^{er} mai 2020, a été suspendue dans l'attente de la décision du Tribunal fédéral dans la présente cause. Partant, les conclusions concernant la décision du 1^{er} mai 2020 sont également recevables et il y a lieu d'entrer en matière sur le recours de A.A. _____.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). En vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine toutefois la violation de droits fondamentaux - dont fait partie, en tant que droit individuel, l'interdiction de la double imposition intercantonale au sens de l'art. 127 al. 3 Cst. (cf. arrêt 2C_285/2018 du 5 novembre 2019 consid. 1.3 et la référence) - ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (**ATF 142 III 364** consid. 2.4; **141 I 36** consid. 1.3).

La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou les donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux (art. 3 Cst.; arrêt 2C_971/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2 et les références). Partant, le Tribunal fédéral est limité aux griefs d'arbitraire ou de violation d'autres droits constitutionnels soulevés conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, en ce qui concerne notamment l'application par le Tribunal administratif du droit cantonal bernois en matière d'imposition des successions.

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (**ATF 145 V 188** consid. 2; **142 II 355** consid. 6).

3.

Le litige à 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.

4.

4.1. Enoncé 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).

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 la 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 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).

4.3.

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 Conférence suisse des impôts 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 discrédance 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).

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).

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 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 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RO 56 2021) et de l'ancienne circulaire de l'AFC concernant l'estimation des immeubles (publiée in Archives 55 p. 547 et 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).

5.

5.1. Le Tribunal administratif a constaté que la défunte avait son domicile dans le canton de Vaud. L'actif successoral en cause se composait de biens mobiliers d'une part, et d'un immeuble situé dans le canton de Berne d'autre part. La juridiction cantonale a confirmé la répartition fiscale intercantonale effectuée par la Commission des recours comme suit:

		BE		VD		Total
Actifs						
Fortune immobilière		3'441'300 fr.				
Fortune immobilière après CSI	155.00%	5'334'015 fr.				
Fortune mobilière				2'631'596 fr.		
Total	66.96%	5'334'015 fr.	33.037%	2'631'596 fr.	100%	7'965'611 fr.
Dettes						
Dettes attribuées selon coefficient	66.96%	1'441'030 fr.	33.037%	710'948 fr. 50	100%	2'151'979 fr.
Actifs nets	66.96%	3'892'985 fr.	33.037%	1'920'647 fr. 48	100%	5'813'632 fr.
./. Différence entre la valeur de répartition et la valeur fiscale cantonale	55%	./. 1'892'715 fr.				
Montant imposable		2'000'270 fr.				

5.2. Dans une seconde étape, la juridiction cantonale a ajouté au montant imposable l'actif net attribué au canton de Vaud, puis l'a divisé par deux (en fonction de la part héréditaire de 50%) et a déduit du montant obtenu une déduction personnelle au sens du droit cantonal bernois, ainsi que cela ressort du tableau ci-dessous:

Montant imposable	2'000'270 fr.
Ajout du montant de la fortune mobilière nette attribuée à VD	1'920'647 fr.
Sous-total	3'920'917 fr.
Sous-total divisé par héritier	1'960'459 fr.
Déduction montant libre d'impôt./. déduction personnelle (art. 17 al. 1 LISD/BE)	./. 12'000 fr.
Base finale d'imposition	1'948'459 fr.

En appliquant les art. 18 et 19 al. 1 let. b de la loi bernoise du 23 novembre 1999 concernant l'impôt sur les successions et donations (LISD; rs/BE 662.1) au montant imposable de 1'948'459 fr., les juges cantonaux ont fixé le montant de l'impôt sur les successions dû à 257'429 fr. 70. Ils ont ensuite appliqué à cette somme la quote-part de répartition attribuée au canton de Berne de 66,96 %, ce qui donnait le montant de 172'383 fr. (257'429 fr. 70 x 66,96 %) dû par le recourant au titre de l'impôt bernois sur les successions.

5.3. A l'appui des calculs exposés, les juges cantonaux ont considéré qu'en cas de répartition intercantonale dans le domaine de l'impôt successoral, chaque canton concerné demeurerait légitimé à imposer chaque part successorale à hauteur de sa quote-part calculée sur l'ensemble de la succession, et ce à hauteur de la quote-part lui revenant. En présence d'un immeuble dans les actifs successoraux, la quote-part de l'imposition à laquelle un des cantons concernés pouvait prétendre devait être calculée sur la valeur de tous les actifs de la succession, nonobstant le lieu de situation des immeubles faisant partie de la succession. Se référant en particulier à un arrêt du Tribunal fédéral du 23 décembre 1970 (publié in Archives 41 p. 347), le Tribunal administratif a considéré que la solution adoptée par la Commission des recours ne violait pas l'art. 127 al. 3 Cst. et permettait au canton de Berne d'imposer un pourcentage défini de l'ensemble des actifs de la succession en cause, correspondant à la valeur de l'actif situé dans ce canton.

6.

6.1. Le recourant invoque une violation de l'art. 127 al. 3 Cst. et reproche en substance aux juges cantonaux d'imposer une part de la fortune mobilière nette pourtant attribuée au canton de Vaud, à hauteur de 704'897 francs. Par ailleurs, une imposition dans le canton de Berne correspondant à 66,96 % de la fortune nette

totale de 3'920'917 (soit 2'625'656 fr. [recte: 2'625'565]) cumulée à celle des avoirs dans le canton de Vaud à hauteur de 1'920'661 fr. conduirait à une assiette fiscale totale de 4'546'226 francs [recte: 4'546'317]. Or celle-ci serait supérieure aux assiettes calculées séparément par le canton de Berne et le canton de Vaud (respectivement de 3'920'917 fr. et 4'359'013 fr.). Il en découlerait une double imposition intercantonale prohibée.

6.2. Pour sa part, l'Administration fiscale vaudoise invoque que les actifs successoraux doivent être répartis de manière objective mais que la méthode bernoise conduit à une répartition proportionnelle des actifs successoraux (avec pour clé de répartition les actifs bruts localisés aux valeurs CSI, alors que la méthode proportionnelle selon les valeurs CSI ne devrait être appliquée qu'aux dettes de la succession. Elle fait valoir que la méthode utilisée par le Tribunal administratif conduit à ne pas évaluer correctement les différents éléments imposables. Ainsi, l'immeuble sis dans le canton de Berne serait surévalué, car la déduction du "correctif immeuble" ne lui serait appliqué qu'à hauteur de 66,96 %, tandis que les valeurs mobilières vaudoises seraient sous-évaluées car la déduction pour "correctif sur immeuble" est appliquée à hauteur de 33,037 %. Il conviendrait ainsi de s'en tenir à la méthode préconisée dans l'arrêt publié aux **ATF 148 I 65** où les valeurs de répartition CSI n'ont qu'une portée sur la répartition des dettes et des legs et non pas sur la valorisation des actifs, quand bien même cet arrêt concerne l'impôt sur la fortune. Dès lors, il y aurait lieu d'attribuer au canton de Berne un substrat imposable de 2'000'269 francs. Enfin, de l'avis de l'Administration fiscale vaudoise, le principe maintes fois répété par la jurisprudence citée par le Tribunal administratif (cf. arrêt du 4 novembre 1970 [recte: 23 décembre 1970] publié in Archives 41 p. 347; supra consid. 5.3 et qui serait reprise dans les arrêts 2P.314/2001 et 2P.98/2004 précités), selon lequel "chaque canton peut imposer chaque bénéficiaire en fonction de sa part d'actifs nets par rapport aux actifs nets totaux" devrait céder le pas à une répartition objective des éléments imposables conformément à la législation cantonale, soit une valeur distincte de celle utilisée pour répartir les dettes (valeurs CSI). Cela reviendrait à une application stricte et par analogie de la méthode de répartition utilisée dans l'arrêt publié aux **ATF 148 I 65**. En effet, la jurisprudence citée par le Tribunal administratif avait été établie à une époque où "la problématique du correctif immeuble en matière successorale" et la question de la valorisation des immeubles selon les règles d'estimation propres au canton ou selon des règles harmonisées telles que les valeurs CSI ne se posaient pas; les cantons n'avaient alors pas à répartir les dettes ou les legs selon une répartition basée sur des estimations identiques pour l'ensemble des cantons.

6.3. L'Administration fiscale bernoise conteste quant à elle la position de son homologue vaudoise. Selon elle, il ne saurait être fait application de l'**ATF 148 I 65** au domaine de l'impôt sur les successions, puisque le système de répartition intercantonale en ce domaine est différent de celui prévalant pour l'impôt sur la fortune. Partant, le canton de Berne serait fondé à évaluer la masse successorale selon ses propres règles d'évaluation; la répartition des actifs entre les cantons habilités à imposer ne servirait, en revanche, que d'outil pour déterminer la part de l'ensemble de la masse successorale qui leur revient pour l'imposition, déduction faite des dettes proportionnelles.

7.

7.1. Dans un arrêt publié aux **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 LHID 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 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 Conférence suisse des impôts. 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).

7.2. Quoi qu'en dise l'Administration fiscale bernoise, la méthodologie précisée par l'arrêt publié aux **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 Conférence suisse des impôts (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 Conférence suisse des impôts en matière d'impôt sur les successions.

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 Conférence suisse des impôts (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 compose (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 Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [éds.], *Interkantonales Steuerrecht*, 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 LISD, § 21 de la loi zurichoise du 28 septembre 1986 sur les impôts sur les successions et les donations [Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ESchG); rs/ZH 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; rs/VD 648.11]).

7.4. Il convient de vérifier si le calcul effectué par le Tribunal administratif est conforme aux principes dégagés ci-avant (supra consid. 7.2 à 7.3), ce que le Tribunal fédéral revoit avec un plein pouvoir d'examen (art. 106 al. 1 LTF; arrêt 2C_415/2017 du 2 juin 2017 consid. 3.3).

Le Tribunal administratif a pris comme base d'imposition pour l'impôt sur les successions dans le canton de Berne la somme de 3'920'917 fr. (soit le montant net de la succession) et a appliqué le coefficient de répartition de 66,96 % au montant de l'impôt calculé (pour le détail du calcul, supra consid. 5.2). Or, comme le fait valoir l'Administration fiscale vaudoise, l'assiette imposable revenant au canton de Berne au titre de l'impôt sur les successions, déterminée selon la méthode précisée ci-avant (supra consid. 7.2 à 7.3) et qui permet d'éviter la double imposition, s'élève à 2'000'269 fr. (pour le détail du calcul, supra consid. 5.1).

Le Tribunal administratif a en effet pris à tort, comme base d'imposition, le 100% de la succession nette (3'920'917 fr.), alors que l'Administration fiscale vaudoise a déterminé la base imposable qui revient à l'Etat de Vaud à 1'920'647 fr. (cf. détermination du 7 mars 2023 par. 21 p. 4). Cumulés, ces deux montants aboutissent à une base d'imposition totale de 5'841'564 francs. Or si les contribuables n'avaient été imposés que par un seul canton, l'assiette imposable se serait élevée au maximum à 3'920'917 fr. (comp. **ATF 73 I 13** consid. 3). A cet égard, on doit constater que l'application par le Tribunal administratif de la quote-part de répartition objective de 66,96 % au montant d'impôt (de 257'429 fr. 70 [consid. 5.2 in fine]) ne permet pas valablement d'éviter la double imposition intercantonale, puisque ce mécanisme est tributaire de l'application du droit cantonal au regard du calcul de l'impôt qui ne saurait être, par définition, uniforme entre les cantons. Si le Tribunal administratif avait voulu multiplier la quote-part (non arrondie de 66,96304 %) par le montant global de la succession nette pour parvenir à un résultat conforme à l'art. 127 al. 3 Cst., il aurait

dû, à la suite de cette opération, déduire le correctif en lien avec la valorisation de l'immeuble situé sur son territoire pour parvenir à l'assiette imposable qui lui revient de 2'000'269 fr. (([3'920'917 fr. + 1'892'715 fr. x 66,96304 %]) - 1'892'715 fr.); sur cette méthode alternative admissible avec laquelle on parvient au même résultat conforme à l'art. 127 al. 3 Cst., cf. **ATF 148 I 65** consid. 4.5.4 et 4.5.5).

7.5. En conclusion, le Tribunal administratif s'est écarté des critères de répartition posés par la jurisprudence et a violé le principe constitutionnel de l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.).

Le recours doit dès lors être admis et le jugement du Tribunal administratif du 27 décembre 2022 annulé. La cause est renvoyée à l'Administration fiscale bernoise pour qu'elle rende une nouvelle décision en tenant compte d'une assiette fiscale imposable dans le canton de Berne (sans déductions de droit cantonal) de 2'000'269 francs. Le présent arrêt rend sans objet la demande de suspension de la procédure fédérale formulée par le recourant.

8.

Vu l'issue du litige, les frais judiciaires seront répartis par un tiers à charge de B.A. _____ et de deux tiers à charge du canton de Berne (art. 66 al. 1 et 4 LTF). A.A. _____ obtient gain de cause sans avoir droit à des dépens, puisqu'il a agi seul devant le Tribunal fédéral (art. 68 LTF). Le canton de Vaud n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ailleurs, la cause est renvoyée au Tribunal administratif pour qu'il statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure antérieure (art. 68 al. 5 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours de B.A. _____ est irrecevable.

2.

Le recours de A.A. _____ est admis en tant qu'il est dirigé, à titre principal, contre le canton de Berne. Le jugement du Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, du 27 décembre 2022 est annulé. La cause est renvoyée à l'Intendance des impôts du canton de Berne pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

3.

Le recours de A.A. _____ est rejeté en tant qu'il est dirigé, à titre subsidiaire, contre le canton de Vaud et sa décision du 1^{er} mai 2020.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis pour 1'000 fr. à la charge de B.A. _____ et 2'000 fr. à la charge du canton de Berne.

5.

Il n'est pas alloué de dépens pour la procédure fédérale.

6.

La cause est renvoyée au Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, pour qu'il statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

7.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud et au Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française.

Lucerne, le 2 novembre 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier Bürgisser