

N° 450114 - MM. S de R
10ème et 9ème chambres réunies
Séance du 23 mars 2022
Lecture du 8 avril 2022

D.Int

CONCLUSIONS

Mme Esther de MOUSTIER, Rapporteuse publique

1. Lorsque Mme Ginette XXXX est décédée en 2014, son actif successoral d'environ 617 000 euros a été reçu en héritage par sa fille, Sylvie XXXX, à hauteur de deux tiers, le tiers restant revenant aux descendants de son autre fille, décédée, c'est-à-dire son petit-fils Ludovic S de Ret son arrière-petit-fils Arthur S de R , pour 1/6 chacun.

En recevant, en février puis mars 2015 d'abord une proposition de rectification portant sur un supplément d'ISF au titre de 2012, 2013 et 2014, à la suite de la découverte par les héritiers de plusieurs lingots d'or, faisant état d'une base taxable de 4M d'euros, puis un avis d'imposition au titre de l'ISF pour 2015 faisant état d'une base taxable de 2,1 M d'euros, ils ont suspecté l'existence de contrats de capital-décès et d'assurance-vie souscrits par Mme Ginette XXXX au profit de sa fille Sylvie.

Rappelons qu'il résulte des articles L. 132-12 et L. 132-13 du code des assurances que le capital-décès et le capital d'une assurance-vie ne font pas partie de la succession mais sont versés au bénéficiaire désigné dans chaque contrat. C'est seulement dans le cas où les primes versées seraient d'un montant « manifestement exagéré » eu égard aux facultés du contractant que celles-ci peuvent être réintégrées et versées aux héritiers dans la limite de leur part réservataire, afin d'éviter que l'assurance-vie et l'assurance-décès ne permettent de contourner purement et simplement les règles du droit civil sur la réserve.

Si les requérants se sont acquittés des montants d'ISF dus par la succession à raison de leur quote-part dans la succession (soit 1/6 chacun), semble-t-il sans contester le montant des impositions ainsi mises à la charge de la succession, ils ont engagé une procédure civile contre leur tante afin de faire reconnaître le caractère exagéré des primes versées dans le cadre des contrats d'assurance vie et de capital décès, au vu des bases totales d'ISF figurant dans la proposition de rectification et l'avis d'imposition de 2015. En parallèle, ils se sont tournés vers l'administration fiscale en 2018 pour obtenir communication d'un certain nombre de documents et d'informations, dont les déclarations de Sylvie XXXX et justificatifs fiscaux concernant l'encaissement des sommes souscrites au titre des assurances vie et décès, les déclarations faites à la suite de la succession et les justificatifs du prélèvement de 20% acquitté par les bénéficiaires de ces assurances vie. Ils n'ont pas obtenu satisfaction, l'administration fiscale leur ayant seulement indiqué que la déclaration de succession mentionnait « pour mémoire ^a des primes d'assurance-vie à hauteur d'environ 1 million d'euros.

La CADA a émis un avis favorable à la communication de ces documents au motif que les conjoints S de Rayant la qualité d'ayants droit de Mme Ginette XXXX, ils étaient des personnes intéressées au sens de l'article L. 311-6 du CRPA « sans qu'y fasse obstacle » le secret fiscal protégé par l'article L. 103 LPF. Mais le tribunal administratif de Pau, saisi du refus implicite de l'administration, a rejeté la demande de MM. S de Rau motif notamment que le secret fiscal leur était opposable dès lors qu'ils n'étaient pas débiteurs solidaires du passif fiscal de la succession.

2. Il ne fait pas de doute que vous devrez casser ce jugement qui ne vise pas le prononcé, à l'audience, des conclusions du rapporteur public, en méconnaissance de l'article R. 741-2 du CJA qui en fait une mention obligatoire, en l'absence de laquelle le jugement ne fait pas la preuve de la régularité de la procédure (5 juillet 1935, *Ville de Perpignan*, au Recueil ; Section, 11 février 1983, n° 19992, 20048, *Ministre du travail et de la participation et autre* ; 22 février 2017, *Société Allianz Iard*, n° 392276, inédite).

Vous pourrez alors préciser, pour éviter des annulations purement formelles, que l'absence de cette mention obligatoire n'entache d'irrégularité la décision ainsi viciée que si le dossier n'apporte pas la preuve de ce que le rapporteur public a bien prononcé ses conclusions, ainsi que vous l'avez fait pour d'autres vices de régularité tels que le défaut de mention de la publicité de l'audience (CE, 16 novembre 2009, *Ministre de l'immigration, de l'intégration, de l'identité nationale et du développement solidaire et association collectif Respect*, n° 328826 328974, aux tables, rendu contrairement aux conclusions de Nicolas Boulouis sur ce point) ou l'absence de mention de ce que la parole a été donnée à une partie dont l'avocat est absent à l'audience (CE, 27 février 2019, *Mme Vicente*, n° 404966, aux tables). Nous pensons en effet, à l'instar de Frédéric Dieu dans ses conclusions sous cette décision que seules les mentions expresses et positives d'une décision juridictionnelle font foi jusqu'à preuve du contraire¹.

Ainsi, l'absence de mention du prononcé des conclusions du rapporteur public n'entacherait pas d'irrégularité la décision adoptée si figuraient par exemple au dossier une note en délibéré répondant à la position exprimée par le rapporteur public lors de l'audience ou des articles de presse relatant le déroulé de l'audience en faisant état des conclusions du rapporteur public². Cette soupape ne vous sera toutefois d'aucun secours en l'espèce, aucun élément du dossier ne faisant apparaître que le rapporteur public a bien été entendu lors de l'audience publique.

Précisons en outre que le contentieux de l'accès aux documents administratifs n'est pas au nombre de ceux pouvant être dispensés de conclusions du rapporteur public en application de l'article R. 731-1-1 CJA, dispense dont la mention doit en tout état de cause obligatoirement figurer dans la décision adoptée (CE, 13 avril 2016, *M. Roth*, n° 381175, aux tables).

3. Si la cassation du jugement attaqué est ainsi acquise, c'est surtout pour vous proposer de vous prononcer sur un autre moyen du pourvoi que nous avons soumis cette affaire à vos chambres réunies. Il est reproché au tribunal administratif d'avoir opposé aux requérants le secret fiscal sans rechercher si les versements au titre des contrats d'assurance vie avaient été intégrés au calcul de l'ISF dont les requérants se sont pour partie acquittés.

¹ Section, 5 mai 1986, *Fontanilles-Laurelli*, n° 61219, au Recueil ; 23 juillet 1993, *Nsialazi Hodja*, n° 99635, aux Tables ; 15 mai 1996, *Giraud*, n° 157812, aux tables ; 7/10 SSR, 6 juin 1997, *Commune d'Aubagne*, n° 154974, aux tables

² voir sur ce point les conclusions d'Olivier Henrard sous la décision du 5 février 2018, n° 414846 414847 414868 414869 414937 414938, *Centre national d'études spatiales et autres*, aux tables

L'article L. 103 du LPF institue un secret protégé par la loi au sens de l'article L. 311-5 du CRPA (CE 1er juin 1990, *Min. Budget c/ Bouxom*, n° 65822, au Recueil ; Avis CE, 21 décembre 2006, *Duguay*, n° 293749, aux tables ; CE, 27 juillet 2015, *Médiaserv*, n° 366604, aux tables).

Vous jugez constamment que ces dispositions ne sont pas opposables au contribuable, y compris aux débiteurs solidaires de l'impôt, pour ce qui concerne les informations utiles s'y rapportant et dans la limite de la solidarité prononcée (CE, 3 juillet 1985, *Dega*, n° 52011 aux tables et décision *Bouxom* précitée).

En l'espèce, c'est à bon droit que le tribunal administratif a jugé que les consorts Sérée de Roch ne pouvaient se prévaloir de la qualité de débiteurs solidaires de l'ISF supporté par la succession. En effet, la qualité de débiteur solidaire se confond avec celle d'ayant droit de la succession pour ce qui concerne le paiement des droits de succession, pour lequel la loi organise la solidarité entre héritiers (5° de l'art. 1705 du CGI). En revanche, l'article 870 du code civil prévoit que le paiement des dettes et charges de la succession se fait au prorata de la part d'héritage. Or l'ISF d€ à raison de biens inclus dans la succession au titre de l'année suivant celle du décès, avant le règlement de la succession, constitue une charge de la succession incombant aux héritiers que chacun devra payer au prorata de sa part. C'est ainsi que l'ISF d□ au titre de l'année 2015 a été appelé à hauteur d'1/6 pour chacun des consorts Sérée de Roch, qui n'étaient donc pas débiteurs solidaires, avec Mme XXXX, de l'ISF de la succession.

Mais les requérants font valoir que, si les héritiers ne sont pas débiteurs solidaires des dettes fiscales de la succession, ils n'en sont pas moins tenus, pour leur quote-part, au règlement de cette dette, de sorte qu'ils doivent, dans cette mesure, pouvoir se voir communiquer tous documents utiles à l'exercice de leur droit de réclamation à l'encontre de l'imposition en cause. Ils se prévalent d'avis de la CADA des 19 mars 2015 et 22 novembre 2012 qui étendent l'exception au secret fiscal prévue pour les débiteurs solidaires de l'impôt aux héritiers lorsqu'ils sont « *personnellement mis en cause pour le paiement d'une éventuelle dette fiscale transmise par la succession* ».

Nous pensons en effet que le secret fiscal ne doit pas priver un héritier de disposer des informations lui permettant de contester l'imposition mise à sa charge en tant que dette fiscale de la succession, à hauteur de sa quote-part dans la succession. A défaut, celui-ci se verrait dans l'impossibilité de contester l'imposition mise à la charge de la succession. Le cas d'espèce est à cet égard éclairant : les requérants se sont acquittés d'une quote-part d'ISF sur une assiette taxable de 2,1 million d'euros, pour un actif successoral de 617 000 euros. A supposer que cet écart soit effectivement expliqué par l'inclusion, dans l'ISF de la succession, des contrats d'assurance-vie souscrits par la défunte, c'est bien à tort que les consorts Sérée de Roch ont payé de l'impôt sur la fortune sur des contrats d'assurance qui ne faisaient pas partie de la succession. Mais faute de disposer, en leur seule qualité d'héritiers redevables de leur quote-part de l'imposition en cause et non de débiteurs solidaires de celle-ci, des justificatifs ayant permis de déterminer la base imposable, ils sont dans l'incapacité de contester cette imposition, à supposer que telle soit leur intention.

Nous vous proposons donc d'étendre l'exception au secret fiscal prévue pour les débiteurs solidaires aux héritiers personnellement mis en cause pour le paiement d'une dette fiscale transmise par la succession.

A cet égard, il nous semble utile de rappeler que votre jurisprudence a déjà eu l'occasion d'introduire un élément de souplesse dans le maniement du secret fiscal en vue de préserver les droits des contribuables. En matière d'évaluation de la valeur locative des locaux commerciaux, vous avez en effet jugé que l'économie même du dispositif de l'article 1498 du CGI impliquait, afin de préserver le droit du contribuable de contester l'évaluation faite de la valeur locative de son bien, de lever quelque peu le secret professionnel de l'article L. 103 LPF et en avez déduit que ces dispositions ne font pas obstacle à la communication, sur le fondement des dispositions de la loi CADA, à un redevable d'une imposition établie en application de l'article 1498 du CGI par la méthode dite de comparaison, des procès-verbaux pertinents établis pour l'évaluation de ses biens immobiliers, et à un redevable d'une imposition établie par voie d'appréciation directe, des éléments pertinents permettant soit de démontrer qu'une évaluation de la valeur locative par comparaison était possible, soit de contester la méthode d'appréciation de la valeur vénale retenue par l'administration (CE 18 juill. 2011, *Min. du Budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la Réforme de l'État c/ Sté GSM Consulting*, n° 345564, aux tables ; CE 30 décembre 2014, *Ministre délégué, chargé du budget c/ SNC Miramar Crouesty*, n° 371225, aux tables).

Ajoutons enfin que l'article 85 de la loi informatique et libertés prévoit que les héritiers d'une personne concernée peuvent exercer, après son décès, les droits reconnus à cette personne « *dans la mesure nécessaire à l'organisation et au règlement de la succession du défunt. A ce titre, les héritiers peuvent accéder aux traitements de données à caractère personnel qui les concernent afin d'identifier et d'obtenir communication des informations utiles à la liquidation et au partage de la succession* ». En l'espèce, la levée du secret fiscal, dans la mesure nécessaire à la contestation par le redevable de l'imposition mise à la charge de la succession nous semble bien s'inscrire dans la liquidation de la succession.

Le tribunal administratif semble l'avoir implicitement admis tout en refusant aux requérants la communication des documents sollicités au motif que le versement des primes d'assurance vie contractée par un défunt au bénéfice d'un des héritiers n'est, en droit, pas compris dans la base fiscale de l'impôt sur la fortune du par la succession. En statuant ainsi alors que les requérants faisaient valoir que ces primes avaient, selon toute vraisemblance, été comprises dans l'assiette de l'ISF dont ils se sont partiellement acquittés, et que l'administration n'apportait pas d'éléments de nature à contredire cette allégation, le tribunal nous semble bien avoir commis l'erreur de droit que lui reprochent les requérants.

Vous pourrez ainsi censurer son jugement pour ce second motif.

PCMNC à l'annulation du jugement, au renvoi de l'affaire devant le tribunal administratif de Pau et à ce que l'Etat verse aux requérants une somme de 3 000 euros au titre des frais irrépétibles.