

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1898/2010 ICC

JTAPI/888/2012

**JUGEMENT**  
**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 9 juillet 2012

dans la cause

**Madame C\_\_\_ T\_\_\_**, comparant par Me Y\_\_\_ et Me Z\_\_\_, avocats, avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**Monsieur A\_\_\_ T\_\_\_**, appelé en cause, comparant par Me V\_\_\_, avocat, avec élection de domicile

(Les droits de succession)

---

## EN FAIT

1. L'époux d'C\_\_\_ T\_\_\_ (ci-après la contribuable ou la recourante), S\_\_\_ T\_\_\_(ci-après le défunt), avec qui elle était mariée sous le régime matrimonial de la séparation de biens, est décédé le \*\* novembre 2007. Par testament olographe du 11 novembre 1999, il lui avait légué la totalité de la quotité disponible de sa succession.

Fils d'une précédente union conjugale du défunt, A\_\_\_ T\_\_\_ est le deuxième héritier légal de ce dernier.

2. Par ordonnance de la Justice de paix du 29 décembre 2007, Me H\_\_\_ K\_\_\_, notaire, a été commis aux fins de dresser l'inventaire des biens dépendant de la succession du défunt.

Il ressort du dossier que le notaire susmentionné n'a jamais été mandaté par le fils du défunt afin de le représenter dans la procédure de succession, se limitant à accomplir tous les actes au nom de la contribuable. De ce fait, le fils du défunt n'a pas été en possession de tous les documents constituant le dossier de la déclaration de la succession en cause.

3. Par lettre du 21 février 2008, A\_\_\_ T\_\_\_ a informé l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) de son souhait d'être associé à l'établissement de l'inventaire officiel de la succession.
4. L'inventaire de la succession a été établi en date du 27 juin 2008, en présence d'un représentant de l'administration, du notaire, de la contribuable et de son mandataire. Le fils du défunt était absent, car, comme il ressort du dossier, il n'avait pas été informé de cette réunion.

Le même jour, un inventaire des biens propres de la contribuable a également été établi, en la présence de ces mêmes personnes, et annexé à l'inventaire des biens de la succession. Il en ressortait que la contribuable était propriétaire notamment du bien immobilier sis à Chambésy, acquis en 1999 pour un prix de 8'000'000 fr., et où se trouvait le dernier domicile du couple.

5. La déclaration de ladite succession a été déposée auprès de l'administration en date du 17 octobre 2008.
6. Par bordereau du 13 juillet 2009, notifié au notaire, l'administration a fixé les droits de succession dus par les héritiers à 81'081 fr. 05.

Elle a également notifié à la contribuable un bordereau de droits d'enregistrement de 635'465 fr. 20 relatif à une donation que le défunt lui avait faite à l'occasion de l'acquisition de la villa à Chambésy. Après instruction, il est apparu que le

financement de l'acquisition de ce bien immobilier provenait d'un compte bancaire commun, détenu par la contribuable et son défunt époux.

7. Par lettres des 27 août, 11 septembre et 8 octobre 2009, A\_\_\_ T\_\_\_ a réitéré sa demande de consulter le dossier de succession de son père. La masse successorale était largement supérieure à celle figurant sur le bordereau qui lui avait été transmis par le notaire. Malgré ses demandes répétées, il n'avait pas pu obtenir auprès de l'épouse de son défunt père des informations notamment au sujet d'avantages, de libéralités et de donations dont cette dernière avait bénéficiés antérieurement au décès de son mari. Au cas de refus de la consultation du dossier, l'administration devait rendre une décision formelle sujette à recours.
8. Par lettre du 2 décembre 2009, adressée aux mandataires de la contribuable, l'administration a demandé le consentement de cette dernière d'accorder au fils du défunt le droit à la consultation du dossier.
9. Par lettre du 18 décembre 2009, la contribuable a contesté le droit du fils du *de cujus* à consulter l'inventaire de l'intégralité de sa fortune personnelle, annexé à la déclaration de succession, et tout autre document la concernant exclusivement. Ces pièces étaient couvertes par le secret fiscal et ne devaient pas être communiquées au fils du défunt.
10. Par décision du 5 février 2010, l'administration a considéré que le fils du défunt, en sa qualité d'héritier, avait le droit de consulter l'intégralité du dossier de succession de son père, y compris la déclaration de succession annexe relative aux biens propres de la contribuable et sa taxation, le consentement de cette dernière n'étant pas nécessaire.
11. Une décision similaire a été adressée au mandataire de A\_\_\_ T\_\_\_.
12. Le 9 mars 2010, la contribuable a formé réclamation contre cette décision, réitérant, en substance, les termes de sa réponse du 18 décembre 2009. L'inventaire de l'intégralité de sa fortune personnelle, qui avait été remis "à bien plaisir" à l'administration, ne devait en aucun cas être communiqué à l'intéressé. L'ensemble de sa fortune ne devait pas être communiqué par le fisc aux autres héritiers, alors qu'elle-même ne pouvait obtenir aucune information concernant la fortune de ces derniers, qui ne figurait pas dans le dossier fiscal concerné. Quant à des obligations de nature civile qu'elle pourrait avoir à l'égard de son beau-fils, elle les respecterait dans le cadre de la procédure civile que celui-ci avait déjà engagée contre elle.
13. Par décision du 16 avril 2010, l'administration a rejeté cette réclamation. Les héritiers légaux et les héritiers institués avaient l'obligation de déclarer, pour la perception des droits, toutes les libéralités reçues du défunt à titre d'avance d'hoirie ou de donation. En outre, les héritiers succédaient au défunt dans ses obligations fiscales et chaque héritier pouvait consulter le dossier dans la mesure où il établissait qu'il avait un

intérêt digne d'être protégé et si aucun motif sérieux ne s'y opposait. Pour ce faire, il n'était pas nécessaire que les autres héritiers donnent leur assentiment. Les cohéritiers n'étaient donc pas des tiers dans une situation fiscale nouvelle qui était la leur. Ils n'avaient donc pas, vis-à-vis, des autres un droit personnel à ce que les pièces fiscales fussent tenues secrètes. On pouvait dès lors considérer que les valeurs déclarées séparément par la contribuable faisaient partie intégrante du dossier de succession puisqu'elles avaient généré une taxation à titre d'avance d'hoirie ou de donation. De plus, la taxation des biens propres de la contribuable aurait dû se faire sur le bordereau de succession et non séparément.

14. Copie de cette décision a été adressée au mandataire de A\_\_\_ T\_\_\_.
15. Par acte du 20 mai 2010, la contribuable a recouru contre cette décision auprès de la Commission cantonale de recours en matière administrative. Elle a exposé notamment que le fils du défunt avait refusé de participer à l'établissement de l'inventaire de la succession et que, par conséquent, la déclaration de la succession avait été effectuée sur la base des renseignements qu'elle seule avait donnés.

C'était à bien plaisir qu'elle avait remis une déclaration complète de ses biens personnels à l'administration dans le cadre de la succession de son défunt mari. Ayant été mariée sous le régime de la séparation de biens, elle n'était pas tenue de le faire, en application de l'article 29 alinéa 3 lettre b LDS. Ces éléments étaient néanmoins couverts par le secret fiscal, protégé par l'article 11 LPFisc. Au demeurant, on ne voyait pas pourquoi le conjoint d'un défunt devrait accepter que l'ensemble de sa fortune soit communiqué par le fisc aux autres héritiers alors que pour sa part, il ne pouvait recevoir aucune information de l'administration sur la fortune de ses cohéritiers, laquelle ne figurait pas dans le dossier de succession.

Bien qu'elle-même et le fils du *de cuius* étaient les ayants droit de la succession et que, par conséquent, ils n'avaient pas de secret l'un vis-à-vis de l'autre, en tant que veuve, elle avait un droit propre à la protection de sa sphère privée et ses intérêts personnels ne se confondaient pas avec sa qualité d'héritière.

L'exception au principe du secret fiscal en faveur des héritiers ne pouvait concerner que la liste des biens délaissés par le défunt. Elle ne concernait pas les biens personnels de son conjoint, tout particulièrement si les époux étaient soumis au régime de la séparation de biens.

En tout état, l'administration ne lui avait pas fait savoir quel intérêt le fils du défunt avait fait valoir en demandant à consulter les éléments du dossier de succession, comprenant les avoirs de sa belle-mère. Compte tenu de la procédure en partage (avec réduction) engagée par ce dernier, il cherchait de prétendus moyens de preuve de ces allégations sans respecter le principe d'égalité des armes, ce qui ne constituait pas un intérêt prépondérant afin de justifier la levée du secret fiscal.

16. Dans sa réponse du 30 novembre 2010, l'administration a conclu au rejet du recours. D'après la loi, l'inventaire comprenait la fortune du défunt, celle de son conjoint, quel que soit le régime matrimonial et celle des enfants mineurs sous son autorité parentale, estimé au jour du décès (art. 63 LPFisc). Ainsi, contrairement à ce que pensait la recourante, la remise de sa déclaration annexe au sujet de ses biens propres découlait d'une obligation légale.

Dès lors que les avances d'hoirie et les donations étaient obligatoirement soumises à déclaration, elles ne pouvaient bénéficier d'une protection du secret fiscal à l'encontre d'autres héritiers, conformément à la loi, qui réservait le droit de communiquer tout renseignement concernant les successions aux ayants-droits, et donc aux héritiers, sans qu'il soit déterminant qu'ils figurent dans les biens propres de la recourante.

Les éléments taxés par bordereau séparé du 23 juin 2009, exclusivement notifié à la recourante, constituaient précisément des avances d'hoirie ou donation et devaient figurer dans la déclaration de succession, ils comptaient au nombre des éléments qui pouvaient être communiqués à tout ayant droit qui en faisait la demande, s'agissant d'un renseignement qui concernait la succession. La qualité d'héritier du fils du défunt n'ayant pas été contestée, les éléments afférents à la succession de son père, soit également les avances d'hoirie dont avait bénéficié l'épouse de celui-ci, devaient lui être communiqués.

17. Le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal) a repris les compétences de la Commission cantonale de recours en matière administrative.
18. Par décision du 12 janvier 2012 (DITAI/8/2012), le tribunal a appelé en cause A\_\_\_ T\_\_\_.
19. Suite à l'invitation du tribunal à ce qu'il se détermine sur le présent litige, par écriture du 26 avril 2012, A\_\_\_ T\_\_\_ s'est opposé aux conclusions de la recourante, faisant siens les arguments de l'administration invoqués à l'appui de la décision contestée. Il a allégué notamment avoir été "*dépouillé*" par la recourante de sa part successorale d'héritier légal pour un montant d'au moins 17'000'000 fr.
20. Par lettre du 15 mai 2012, le tribunal a imparti à la recourante un délai au 29 mai 2012 pour se déterminer sur cette écriture.
21. Le 29 mai 2012, la contribuable a persisté dans les termes et les conclusions de son recours.

---

## EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 67 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des articles 67 LDS, 62 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).
3. La question litigieuse est de savoir si, dans le cadre de l'établissement d'un bordereau des droits de succession, l'administration est légitimée à communiquer à un autre héritier la pièce mentionnant les avoirs propres du conjoint survivant, alors que ce dernier et le *de cuius* étaient mariés sous le régime de la séparation de biens.
4. La LPFisc n'étant pas applicable à la procédure d'établissement d'un bordereau des droits de succession (art. 1 LPFisc), le secret fiscal relatif à cette procédure est régi par l'article 33 LDS, prévoyant notamment que le personnel de l'administration de l'enregistrement et du timbre doit garder le secret le plus absolu sur tout ce dont il a connaissance dans l'exercice de ses fonctions (al. 1).

Toutefois, le directeur de l'administration de l'enregistrement et du timbre communique tout renseignement ou extrait concernant les successions, sur leur demande, aux ayants droit qui justifient de leurs qualités (art. 33 al. 5 let. a LDS).

5. En vertu de l'article 29 alinéa 3 lettre b LDS, la déclaration de succession doit contenir notamment "le détail des biens composant l'avoir brut du défunt; l'avoir des deux époux doit être déclaré intégralement, *sauf en cas de séparation de biens*".

L'établissement d'un inventaire des biens faisant partie de la succession ainsi que le contenu de celui-ci, en vue du prélèvement des droits de succession, sont régis par l'article 1<sup>er</sup> du règlement sur l'inventaire au décès (RInDé - D 3 25.05). Cette disposition ne prévoit pas que les biens propres du conjoint survivant doivent figurer dans l'inventaire.

6. En l'espèce, la question litigieuse se pose dans le cadre d'une taxation relative à des droits de succession. La recourante a été mariée sous le régime de la séparation de biens et, par conséquent, l'inventaire de ses biens propres ne devait pas faire partie du dossier fiscal de la succession en cause, conformément à l'article 29 alinéa 3 lettre b LDS. Partant, c'est à tort que l'administration a pris la décision d'autoriser le fils du défunt à consulter cette pièce.
7. Afin de justifier sa décision, l'administration s'appuie, notamment, sur l'article 63 LPFisc, prévoyant, contrairement à l'article 29 alinéa 3 lettre b LDS, que l'inventaire

comprend la fortune du défunt, celle de son conjoint, *quel que soit le régime matrimonial*.

Or, comme déjà rappelé, la LPFisc n'est pas applicable à la procédure de taxation des droits de succession, mais aux procédures de taxation des revenus et des fortunes, notamment (art. 1 LPFisc).

Par conséquent, la procédure d'inventaire de succession régie par les articles 62 à 67 LPFisc vise des biens de succession afin d'assurer, notamment, l'imposition ordinaire des revenus que ceux-ci produisent, ce qui n'est pas l'objet du présent litige.

En effet, d'après les travaux préparatoires relatifs à l'établissement d'un inventaire au sens de la LPFisc, l'inventaire officiel de la succession d'un contribuable "constitue un moyen de contrôle efficace pour déceler d'éventuels soustractions ou délits fiscaux. Il s'agit également d'une aide précieuse pour procéder à la taxation du conjoint survivant ainsi que des héritiers, s'agissant de la part leur revenant, ainsi que pour la perception des droits de succession. C'est la raison pour laquelle le législateur fédéral a décidé d'ancrer l'obligation d'établir un inventaire au décès des contribuables dans la LHID (art. 54 LHID).

La LHID imposant un inventaire officiel au décès des contribuables, il est apparu nécessaire de réglementer désormais la procédure d'inventaire dans le cadre de la LPFisc, pour deux raisons principales. Tout d'abord, l'établissement d'un inventaire officiel, tel qu'il est prévu par la LHID, est indépendant du prélèvement d'un droit successoral. Ensuite, il découle de la présence de l'article 54, au sein de la LHID, que les autres dispositions de la LHID, en particulier celles relatives au domicile fiscal, au secret fiscal, au amendes et à la prescription des amendes, sont applicables à l'inventaire au décès. Prévoir les dispositions sur l'inventaire au décès dans la loi sur les droits de succession aurait pour conséquence que les autres dispositions de cette loi, non compatibles avec la LHID, deviendraient applicables (exemples : article 3, article 33, article 50, alinéa 6, article 73 LDS)" (MGC 2001 28/VI 5190).

8. Ainsi, la LPFisc reprend, de manière identique, le but de l'inventaire prévu par la législation fédérale (art. 154 à 159 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD - RS 642.11), ainsi que l'ordonnance sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct (Oinv - RS 642.113), laquelle ne connaît pas d'impôt équivalant à celui prévu par la LDS.

En effet, l'article 155 alinéa 1 LIFD prévoit que l'inventaire comprend la fortune du défunt, celle de son conjoint vivant en ménage commun avec lui et celle des enfants mineurs sous son autorité parentale, estimées au jour du décès. Le droit de tous les héritiers à consulter cet inventaire est expressément garanti, sans restriction, par l'article 6 Oinv. Ces dernières dispositions sont applicables uniquement dans le cadre de l'impôt sur le revenu, comme c'est le cas avec les articles 62 à 67 LPFisc, un impôt équivalant à celui prévu par la LDS n'existant pas au niveau fédéral.

9. En conclusion, fondé sur la LDS, le recours sera admis et les décisions de l'administration des 5 février et 16 avril 2010 annulées.
10. S'agissant des questions soulevées par A\_\_\_ T\_\_\_ concernant la composition et le partage de la masse successorale, elles relèvent des juridictions civiles. Le tribunal de céans n'est pas compétent pour se prononcer sur ces questions.
11. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), une indemnité de procédure s'élevant à 1'000 fr. sera allouée à la contribuable, qui obtient gain de cause, à la charge du Département des finances.
12. L'avance de frais de 500 fr. versée par la recourante lui sera restituée.

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare le recours recevable ;
2. l'admet ;
3. annule les décisions de l'administration des 5 février et 16 avril 2010 ;
4. alloue à la recourante une indemnité de 1'000 fr., à la charge du Département des finances ;
5. lui restitue l'avance de frais de 500 fr. versée au moment du dépôt du recours ;
6. dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de droit public de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant ;
7. communique le présent jugement à:
  - a. C\_\_\_ T\_\_\_ ;
  - b. A\_\_\_ T\_\_\_ ;
  - c. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Yves DUPONT et Stéphane TANNER, juges assesseurs

**Au nom du Tribunal:**

**La présidente**

**Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST**

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier