

13 mars 2024

Cour de cassation

Pourvoi n° 22-16.190

Chambre commerciale financière et économique - Formation restreinte hors RNSM/NA

Publié au Bulletin

ECLI:FR:CCASS:2024:CO00135

## Titres et sommaires

IMPOTS ET TAXES - Enregistrement - Recouvrement - Paiement différé des droits - Mutation par décès - Option - Caractère irrévocable

L'option offerte au contribuable entre le paiement différé des droits, assis sur la valeur imposable, au jour de l'ouverture de la succession, de la nue-propriété des biens recueillis, avec versement d'intérêts annuels, et le paiement différé des droits, assis sur la valeur imposable de la propriété entière de ces biens, avec dispense d'intérêts, qui ne constitue pas un avantage fiscal offert au contribuable mais une option pour le paiement d'une imposition, implique un choix irrévocable de ce contribuable

IMPOTS ET TAXES - Enregistrement - Recouvrement - Paiement différé des droits - Mutation par décès - Option - Avantage fiscal (non)

## Texte de la décision

### Entête

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 13 mars 2024

Rejet

M. VIGNEAU, président

Arrêt n° 135 F-B

Pourvoi n° C 22-16.190

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

---

A U N O M D U P E U P L E F R A N Ç A I S

---

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 13 MARS 2024

1°/ M. [D] [F], domicilié [Adresse 3],

2°/ M. [Z] [F], domicilié [Adresse 4],

ont formé le pourvoi n° C 22-16.190 contre l'arrêt rendu le 14 mars 2022 par la cour d'appel de Paris (pole 5, chambre 10), dans le litige les opposant :

1°/ au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de [Localité 6], agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, domicilié [Adresse 1],

2°/ au directeur général des finances publiques, domicilié [Adresse 2],

défendeurs à la cassation.

Les demandeurs invoquent, à l'appui de leur pourvoi, un moyen de cassation.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de M. Maigret, conseiller référendaire, les observations de la SARL Boré, Salve de Bruneton et Mégret, avocat de MM. [D] et [Z] [F], de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur général des finances publiques et du directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de [Localité 6], agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, après débats en l'audience publique du 23 janvier 2024 où étaient présents M. Vigneau, président, M. Maigret, conseiller référendaire rapporteur, M. Ponsot, conseiller doyen, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

## Exposé du litige

### Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 14 mars 2022), et les productions, [K] [F] est décédé le [Date décès 5] 2015, en laissant pour lui succéder son épouse, Mme [H], et leurs deux enfants, MM. [D] et [Z] [F]. Mme [H] ayant opté pour le bénéfice de l'usufruit des biens et droits mobiliers et immobiliers composant la succession, MM. [F] ont reçu la nue-propiété de ces biens, chacun pour moitié.
2. La déclaration de succession, adressée par le notaire chargé de la succession et enregistrée le 4 janvier 2017, était accompagnée d'une demande des nus-proprétaires tendant à obtenir l'autorisation de différer au jour du décès du conjoint survivant le paiement des droits de succession, dans la limite de six mois à compter de la réunion de l'usufruit et de la nue-propiété, conformément aux dispositions des articles 399 et suivants de l'annexe III du code général des impôts. MM. [F] demandaient également à bénéficier d'une dispense du paiement des intérêts ayant couru sur les droits de succession, en contrepartie d'un calcul de leur montant sur la valeur imposable, à la date du décès, de la propriété entière des biens recueillis et non de la seule nue-propiété, en application de l'article 404 B, alinéa 3, de cette annexe.
3. Par lettre recommandée du 4 janvier 2017, l'administration fiscale a accueilli leur demande.
4. Par lettres de leur notaire des 15 février et 3 avril 2017, MM. [F] ont demandé la rectification de la demande initiale, en indiquant opter pour le paiement différé des droits calculés sur la valeur de la nue-propiété des biens, sans être dispensés du paiement des intérêts.
5. L'administration fiscale a rejeté cette demande au motif que l'option prise lors du dépôt de la demande de paiement différé des droits de succession était irrévocable.
6. Après rejet implicite de leur réclamation, MM. [F] ont assigné l'administration fiscale aux fins d'obtenir l'annulation de cette décision de rejet.

## Moyens

### Examen du moyen

### Enoncé du moyen

7. MM. [F] font grief à l'arrêt de rejeter leur demande d'annulation de la décision implicite de rejet du directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de [Localité 6] de leur réclamation contentieuse du 20 novembre 2017, alors :

« 1° que l'administration fiscale ne peut opposer aux contribuables sa propre doctrine, laquelle n'est susceptible de s'appliquer qu'au profit des contribuables et non à leur détriment ; qu'en considérant, par motifs adoptés du jugement, que la réponse ministérielle [W] publiée au journal officiel de l'Assemblée nationale le 29 juillet 1991 et reprise au bulletin officiel des finances publiques sous la référence BOI-ENR-DG-50-20-30, § 150, prévoyant que l'option exercée par des héritiers pour le paiement différé des droits de succession sans intérêts calculés sur la valeur en pleine propriété des biens recueillis en nue-propiété dans la succession était irrévocable et faisait perdre définitivement aux héritiers la possibilité de se placer sous le régime du paiement différé de ces droits avec intérêts, était opposable à MM. [D] et [Z] [F], quand l'administration fiscale ne pouvait opposer à ces derniers une telle doctrine qui ne leur était pas favorable, la cour d'appel a violé l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ;

2°/ que l'article 404 B, alinéa 5, de l'annexe III au code général des impôts se contente de prévoir que, par dérogation à la règle selon laquelle les droits dont le paiement est différé donnent lieu au versement d'intérêts, les héritiers qui ont reçu des biens successoraux en nue-propriété peuvent être dispensés du paiement de ces intérêts, dès lors que les droits de succession dont le paiement est différé sont calculés sur la valeur en pleine propriété des biens qu'ils ont recueillis et ne précise pas que l'option exercée en faveur d'un tel paiement différé sans intérêts ne serait pas révocable ; qu'en affirmant néanmoins qu'il résulterait de cette disposition que l'option en faveur de l'élargissement de l'assiette, qui constitue la contrepartie de la dispense du versement d'intérêts, serait irrévocable et ferait perdre aux successibles la possibilité de se placer sous le régime du paiement différé avec intérêt, la cour d'appel a violé l'article 404 B, alinéa 5, de l'annexe III au code général des impôts ;

3°/ que même en l'absence de texte exprès en ce sens, un contribuable peut révoquer une option à durée indéterminée, dès lors qu'aucune disposition légale ou réglementaire ne fait obstacle à cette renonciation, que l'option a été instituée à son avantage et qu'il n'est pas tenu de l'exercer ; qu'en affirmant que l'option exercée par MM. [D] et [Z] [F] en faveur du paiement différé des droits de succession sans intérêts calculés sur la valeur en pleine propriété des biens recueillis en nue-propriété dans la succession de leur père était irrévocable et faisait perdre aux successibles la possibilité de se placer sous le régime du paiement différé de ces droits avec intérêts, dès lors qu'aucune disposition légale ou réglementaire ne permettrait de révoquer cette option, quand ni la loi ni le règlement ne prévoyaient son irrévocabilité et quand cette option, dont les effets pouvaient se produire pendant une période indéterminée, avait été instituée au profit des contribuables, lesquels n'étaient jamais obligés de l'exercer, ce dont il résultait que MM. [D] et [Z] [F] avaient pu librement révoquer cette option dans le délai général de réclamation qui leur était ouvert pour ce faire, la cour d'appel a violé l'article 1717 du code général des impôts et les articles 397, 399, 400, 401 et 404 B de l'annexe III à ce code. »

## Motivation

### Réponse de la Cour

8. Il résulte des articles 1717 du code général des impôts, 397 et 404 B, alinéa 4, de l'annexe III du même code que le paiement des droits de succession sur des biens dévolus en nue-propriété peut, par dérogation aux dispositions de l'article 1701 du code général des impôts, être différé jusqu'à l'expiration d'un délai qui ne peut excéder six mois à compter de la date de la réunion de l'usufruit à la nue-propriété.

9. Il résulte de la combinaison des articles 401, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-320 du 22 mars 2010, et 404 B, alinéa 3, de l'annexe III du même code que les droits dont le paiement est différé donnent lieu au versement d'intérêts dont le taux est égal à celui de l'intérêt légal au jour de la demande de crédit, acquittés annuellement, le premier terme venant à échéance un an après l'expiration du délai imparti pour souscrire la déclaration de succession, et que, par dérogation, le bénéficiaire du paiement différé peut être dispensé du paiement des intérêts à la condition que les droits de mutation par décès soient assis sur la valeur imposable, au jour de l'ouverture de la succession, de la propriété entière des biens qu'il a recueillis.

10. L'option offerte au contribuable entre le paiement différé des droits, assis sur la valeur imposable, au jour de l'ouverture de la succession, de la nue-propriété des biens recueillis, avec versement d'intérêts annuels, et le paiement différé des droits, assis sur la valeur imposable de la propriété entière de ces biens, avec dispense d'intérêts, qui ne constitue pas un avantage fiscal offert au contribuable mais une option pour le paiement d'une imposition, implique un choix irrévocable du contribuable.

11. Le moyen, qui postule le contraire en ses deuxièmes et troisièmes branches, et qui, en sa première branche, critique des motifs surabondants, n'est pas fondé.

## Dispositif

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne MM. [D] et [Z] [F] aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par MM. [D] et [Z] [F] et les condamne à payer au directeur général des finances publiques et au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, la somme globale de 3 000 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, prononcé par le président en son audience publique du treize mars deux mille vingt-quatre et signé par lui et Mme Labat, greffier présent lors du prononcé.

## Décision **attaquée**

Cour d'appel de paris j1  
14 mars 2022 (n°20/07717)

## Textes **appliqués**

Articles 401, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-320 du 22 mars 2010, et 404 B, alinéa 3, de l'annexe III du code général des impôts.

## Les **dates clés**

- Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 13-03-2024
- Cour d'appel de Paris J1 14-03-2022