



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

7 G-8-06

N°160 du 29 SEPTEMBRE 2006

COUR DE CASSATION – CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIERE ET ECONOMIQUE.
ARRÊT DU 3 NOVEMBRE 2004 (N° 1563 F-P + B).
DROITS DE MUTATION PAR DECES – EXONERATION PARTIELLE DES PARTS DE G.F.A. –
OBLIGATION DE CONSERVATION DES PARTS –
ANNULATION DES PARTS DU FAIT DU RETRAIT DE CERTAINS IMMEUBLES DU PATRIMOINE DU G.F.A..

(C.G.I., art. 793-1-4° et 793 bis)

NOR : BUD L 06 00146 J

Bureau J 2

PRESENTATION

L'article 793-1-4° du code général des impôts prévoit que les parts des groupements fonciers agricoles sont exonérées des droits de mutation à titre gratuit à concurrence des trois quarts de la fraction de la valeur nette des biens donnés à bail à long terme.

L'article 793 bis du code général des impôts subordonne le bénéfice définitif de ce régime de faveur à la condition que les biens restent la propriété du donataire, héritier et légataire pendant cinq ans à compter de la date de transmission à titre gratuit.

Par arrêt du 3 novembre 2004, la Cour de cassation est venue préciser les modalités d'application de ces deux articles.

Elle estime ainsi que l'annulation d'une partie des parts du G.F.A. par réduction du capital du fait du retrait de certains immeubles du patrimoine dudit G.F.A. doit être analysée comme une méconnaissance de l'obligation de conservation des titres.

La Cour de cassation précise également que même partiel, le défaut de conservation des parts entraîne la déchéance totale du régime de faveur.

DB liée : 7 G 2623 § 49

Le Chef de service
Jean-Pierre Lieb

- 1 -

29 septembre 2006

3 507160 P - C.P. n°817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Brice Cantin

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

Cour de cassation, arrêt du 3 novembre 2004, n° 153 6 F-P+B

« Sur le moyen unique :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Rouen, 30 janvier 2002), que Jacqueline B..., veuve X..., est décédée le 20 janvier 1993, laissant pour lui succéder ses quatre enfants, Mme X..., épouse Y..., M. Jean-Christophe X..., Mme X..., épouse Z..., et Mme X..., épouse Le A... (les consorts X...) ; qu'à la suite du dépôt de la déclaration de succession, l'administration des impôts leur a notifié un redressement prévoyant la déchéance du régime d'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit prévu par l'article 793-1-4 du Code général des impôts, dont bénéficiaient les parts du Groupement foncier agricole (G.F.A.) composant la succession ; que le redressement était fondé sur la réduction du capital du G.F.A. et attribution à titre de partage partiel de biens composant l'actif social, qui auraient été réalisées en violation de l'engagement des héritiers de conserver la propriété du bien pendant cinq ans à compter de sa transmission à titre gratuit, au sens de l'article 793 bis du même code ; que leur réclamation ayant été rejetée, les consorts X... ont fait assigner le directeur des services fiscaux de l'Eure devant le tribunal de grande instance afin d'obtenir l'annulation de la décision de rejet et du redressement ;

Attendu que les consorts X... font grief à l'arrêt d'avoir décidé qu'ils étaient déchus du bénéfice de l'exonération pour l'ensemble des 253 parts du G.F.A., reçues par eux au titre de la succession de leur mère, alors, selon le moyen :

1) qu'en application des dispositions des articles 793-1-4 et 793 bis du Code général des impôts, le bénéfice de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit des parts d'un groupement foncier agricole est en particulier subordonné à la conservation par les héritiers, légataires ou donataires, des parts ainsi transmises pendant cinq ans ; que le respect de ce délai de conservation de 5 ans n'est pas remis en cause par des réductions de capital d'un tel groupement et par l'annulation de parts sociales qui en résulte, ces opérations ne pouvant être assimilées à des cessions de parts et dès lors que le groupement en cause poursuit ses activités conformément à son objet ; qu'en l'espèce, il résulte de l'arrêt attaqué que les héritiers X... ont recueilli 253 parts du G.F.A. R. au décès de leur mère, le 20 janvier 1993, et qu'en vertu d'un acte notarié du 15 décembre 1994, une réduction de capital a été opérée conduisant à l'annulation de 113 parts du G.F.A. dont 94 étaient détenues par les héritiers X... ; que, dans ces conditions, en considérant que les 94 parts ainsi annulées n'avaient pas été conservées pendant la durée de 5 ans impartie par l'article 793 bis susvisé compte tenu de la réduction de capital opérée et que cette annulation remettait en cause le bénéfice de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit, bien qu'il ne fût pas contesté que le G.F.A. poursuivait son activité et que les biens conservés étaient donnés à bail à long terme, les juges d'appel ont violé les textes susvisés et l'article L 322-6 du Code rural ;

2) qu'en tout état de cause, lorsque les parts d'un groupement foncier agricole ont fait l'objet de plusieurs transmissions à titre gratuit successives, échelonnées dans le temps, au profit d'une même personne, les parts de ce groupement détenues par cette dernière et annulées ultérieurement sont réputées porter sur les parts les plus anciennes ainsi transmises, et ce en vue d'apprécier si le délai de 5 ans de conservation des titres impartis par l'article 793 bis du Code général des impôts pour bénéficiaire de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit, est respecté ; qu'en l'espèce, il résulte des conclusions d'appel des héritiers X..., signifiées le 25 septembre 2001, et du jugement du tribunal de grande instance d'Evreux du 6 novembre 1998, rendu en première instance, qu'ils détenaient des parts du G.F.A. R. antérieurement au décès de leur mère le 20 janvier 1993, en particulier à la suite d'une donation-partage qui leur a été consentie en 1979 ; que, dans ces conditions, en statuant comme ils l'ont fait, sans rechercher si les 94 parts du G.F.A., annulées en 1994, ne pouvaient pas effectivement porter sur des parts acquises par chacun des héritiers X... avant le décès de leur mère, les juges d'appel n'ont pas donné de base légale à leur décision au regard des exigences des articles 793-1-4 et 793 bis du Code général des impôts ;

3) que le bénéfice de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit de parts d'un G.F.A. prévue par les articles 793-1-4 et 793 bis du Code général des impôts n'est pas remis en cause par une cession partielle de ses actifs ou une réduction de capital et attribution à ses associés d'une partie des biens retirés, dès lors que le G.F.A. en cause poursuit, avec les biens qu'il a conservés, son objet qui est la création ou la conservation d'une ou plusieurs exploitations agricoles, conformément aux dispositions de l'article L. 322-6 du Code rural ; qu'en l'espèce, il résulte de l'arrêt attaqué que la réduction de capital du G.F.A. R. a porté sur des bâtiments et sur un montant de 1 130 000 FF, les biens conservés représentant une valeur en capital de 6 400 000 FF, et que 113 parts ont été annulées sur 753 dont 94 concernaient les héritiers X... ; que, dans ces conditions, en considérant que la réduction de capital opérée avait eu pour effet de dénaturer l'objet du G.F.A. et justifiait la déchéance du régime prévue par les articles 793-1-4 et 793 bis susvisés, bien qu'il ne fût pas contesté que le G.F.A. avait poursuivi ses activités conformément à son objet et que la réduction de capital opérée portait sur 1/6ème de sa valeur, les juges d'appel ont violé les dispositions de ces textes et de l'article L. 322-1 du Code rural ;

4) subsidiairement, que, dans l'hypothèse où une partie seulement des parts d'un G.F.A., reçues à titre gratuit et ayant bénéficié de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit prévue par l'article 793-1-4 du Code général des impôts, est cédée avant l'expiration du délai de conservation de 5 ans imparti par l'article 793 bis du même code, la remise en cause de ladite exonération ne peut qu'être partielle et porter sur les seules parts ainsi cédées, peu important le motif du non respect de ce délai de 5 ans et dès lors que le G.F.A. poursuit ses activités ; qu'en l'espèce, il résulte de l'arrêt attaqué que les héritiers X... ont recueilli 253 parts du G.F.A. R. au décès de leur mère, Mme veuve X..., le 20 janvier 1993, et que 94 parts seulement de ce G.F.A. ont été annulées le 14 décembre 1994 ; que dans ces conditions et en tout état de cause, la déchéance du bénéfice de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit ne pouvait porter que sur les 94 parts annulées et qu'en refusant de prononcer une déchéance partielle de l'exonération dont ont bénéficié les consorts X..., bien qu'il ne fût pas contesté que le G.F.A. n'avait pas cessé ses activités et que les biens conservés étaient donnés à bail à long terme, les juges d'appel ont violé les textes susvisés ;

Mais attendu, en premier lieu, qu'ayant relevé que, par acte notarié du 15 décembre 1994, une réduction du capital social avait été décidée par annulation de 113 parts, dont 94 appartenaient aux quatre héritiers et provenaient de la succession de leur mère décédée en 1993, et par retrait d'immeubles de l'actif du G.F.A. attribués à chaque coindivisaire au prorata de leurs droits dans le groupement, la cour d'appel, qui a ainsi fait la recherche visée par la deuxième branche, en a déduit à bon droit que la condition fixée par l'article 793 bis du Code général des impôts à laquelle était subordonnée l'exonération partielle prévue au 4 du 1 de l'article 793 du même Code et qui imposait que le bien reste la propriété du donataire, héritier et légataire pendant cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit, n'était pas satisfaite, abstraction faite des motifs surabondants critiqués par la troisième branche du moyen ;

Attendu, en second lieu, que l'annulation d'une partie des parts des G.F.A. désignés au 4 du 1 de l'article 793 du Code général des impôts avant l'expiration du délai prévu par l'article 793 bis du même code et consécutive au retrait d'une partie des biens donnés à bail à long terme par le G.F.A. entraîne la déchéance totale de l'exonération partielle prévue par le premier de ces textes ;

D'où il suit que le moyen n'est fondé en aucune de ses branches ;

Par ces motifs : rejette le pourvoi ».