

# Revue de

# DROIT FISCAL

21 NOVEMBRE 2013, HEBDOMADAIRE, N° 47 - ISSN 1279-8436

Directeurs scientifiques :  
Florence DEBOISSY  
Jean-Luc PIERRE

Rédacteur en chef :  
Thomas JACQUEMONT

## 514 PROJETS

### Projet de loi de finances rectificative pour 2013

Projet de loi n° 1547 enregistré à l'Assemblée  
nationale le 13 novembre 2013

## 521 TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

### Règles de facturation applicables depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013

BOI-TVA-DECLA-30-20, 18 oct. 2013, obs. Thibault HÉNIQUE  
et Laurent CHETCUTI

### *Également cette semaine*

515 **Fiscalité des personnes** - Présentation compensatoire : détermination du régime d'imposition en l'absence de précision dans le jugement de divorce (CAA Versailles, 26 févr. 2013 ; CAA Bordeaux, 14 mai 2013)

516 **Clauses de garantie de passif ou d'actif net** : précisions sur le champ d'application de l'article 150-0 D, 14 du CGI (CAA Paris, 26 sept. 2013, note Ch. ORIOL)

517 **Fiscalité des entreprises** - La cession d'un fonds de commerce sans aucun personnel peut-elle constituer un transfert de branche complète d'activité ? (CE, 23 oct. 2013)

523 **ISF** - Conséquences du non-respect de l'engagement de gestion durable d'un massif forestier par l'ayant cause du souscripteur initial (Cass. com., 11 juin 2013, note J. P. MAUBLANC)

Président-Directeur Général,  
Directeur de la publication :  
PHILIPPE CARILLON

Directeur éditorial et directeur de la rédaction :  
GUILLAUME DEROUBAIX  
guillaume.deroubaix@lexisnexis.fr

Directeur éditorial adjoint :  
DENIS MARJOLLET  
denis.marjollet@lexisnexis.fr

Rédacteur en chef :  
THOMAS JACQUEMONT  
thomas.jacquemont@lexisnexis.fr  
TÉL. : 01.45.58.92.78

Éditeur :  
SÉBASTIEN LAURENT-SOREL  
sebastien.laurent-sorel@lexisnexis.fr  
TÉL. : 01.45.58.93.70

Secrétaire d'édition :  
PATRICK GUIDONI  
patrick.guidoni@lexisnexis.fr

Publicité :  
DIRECTION COMMERCIALE : IM RÉGIE  
23, RUE FAIDHERBE 75011 PARIS  
DIRECTRICE DE CLIENTÈLE : CAROLINE SPIRE  
TÉL. : 01.40.24.13.35  
FAX : 01.40.24.22.70  
c.spire@impub.fr

Comité scientifique :  
FLORENCE DEBOISSY, professeur  
à l'université Bordeaux IV  
PHILIPPE DEROUIN,  
avocat au barreau de Paris  
BENOÎT LEBRUN, expert-comptable,  
commissaire aux comptes  
PHILIPPE MARTIN, président  
de la section des travaux publics du Conseil d'État  
EVA MEMRAN, directeur fiscal  
JEAN-LUC PIERRE,  
professeur à l'université Jean Moulin-Lyon III  
MICHEL TALY, avocat au barreau de Paris,  
ancien directeur du SLF  
JÉRÔME TUROT, avocat au barreau de Paris

Directeur scientifique de 1999 à 2012 :  
PATRICK DIBOUT †

Correspondance :  
THOMAS JACQUEMONT  
LEXISNEXIS SA  
REVUE DE DROIT FISCAL  
141, RUE DE JAVEL  
75747 PARIS CEDEX 15

Relations clients :  
TÉL. : 0 821 200 700  
0,112 € puis 0,09 €/min à partir d'un poste fixe

[www.lexisnexis.fr](http://www.lexisnexis.fr)

Abonnement annuel 2013 :  
• FRANCE (MÉTROPOLE) :  
663,65 EUROS TTC (650 € HT ; TVA : 2,10 %)  
• DOM-TOM ET PAYS ÉTRANGERS :  
702 EUROS HT  
• PRIX DE VENTE AU NUMÉRO :  
FRANCE (MÉTROPOLE) : 30,63 EUROS TTC  
(30 € HT)

LEXISNEXIS SA  
SA AU CAPITAL DE 1.584.800 EUROS  
552 029 431 RCS PARIS  
PRINCIPAL ASSOCIÉ :  
REED ELSEVIER FRANCE SA

Siège social :  
141, RUE DE JAVEL  
75747 PARIS CEDEX 15

EVOLUPRINT  
PARC INDUSTRIEL EURONORD  
10, RUE DU PARC  
31150 BRUGUIÈRES

N° Imprimeur : 5259  
N° Éditeur : 5187  
Dépôt légal : À PARUTION  
Commission paritaire : n° 0913 T 83553

## LES AUTEURS DE LA SEMAINE

**Frédéric Aladjidi**, maître des requêtes au Conseil d'État, est rapporteur public à la 9<sup>e</sup> sous-section de la Section du contentieux.



**Laurent Chetcuti** est avocat associé de l'équipe TVA du cabinet Fidal International, chargé d'enseignement à Paris I, et membre du groupe de travail de TVA près de l'OCDE et de l'EU VAT expert group.

**Thibault Hénique** est avocat associé chez Fidal.

**Jean-Pierre Maublanc** est professeur à l'université Montesquieu-Bordeaux IV et avocat au barreau de Bayonne.

**Christelle Oriol** est rapporteur public près la 9<sup>e</sup> chambre de la cour administrative d'appel de Paris

**Nolwenn Peton-Philippot** est rapporteur public près la 10<sup>e</sup> chambre du tribunal administratif de Montreuil.



**Thierry Saint-Bonnet** est expert-comptable, commissaire aux comptes et expert près la cour d'appel de Paris et des cours administratives d'appel de Paris et de Versailles. Il est membre de la Commission Evaluation de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), et de la Commission Evaluation et Transmission des Entreprises de la Compagnie des Conseils et Experts Financiers (CCEF). Il est également membre de la Société Française des Évaluateurs (SFEV) et membre correspondant de l'Institut des Avocats Conseils Fiscaux (IACF).

### Revue de droit fiscal

### Offre d'abonnement

A renvoyer par Courrier : LexisNexis - Relation client  
141, rue de Javel - 75747 Paris cedex 15  
ou par Fax : 01 45 58 94 00  
Commande sur internet : <http://boutique.lexisnexis.fr/>

#### ABONNEMENT

OUI, Je m'abonne à la revue pour toute l'année 2013  
(43 numéros par an + tables annuelles) au prix de 663,65 € TTC.  
entièrement compris, également en numéros liés hors du sein de la revue

Je m'abonne à partir du mois en cours au coût  
mensuel de 55,30 € TTC.

entièrement compris, hors prix de ports, numéros à paraître jusqu'à la fin de l'année

#### ACHAT AU NUMÉRO

Je commande le numéro paru de la revue : N° \_\_, Année \_\_\_\_  
Je souhaite \_\_\_\_ exemplaire(s) au prix unitaire de 30,63 € TTC.

#### RELIURES

Je commande la reliure permettant de conserver  
4 mois de la revue.  
Je souhaite \_\_\_\_ reliure(s) au prix unitaire de 24,27 € TTC.



LexisNexis



Recevez par e-mail votre  
revue en PDF 3 jours avant  
la version papier.

0 821 200 700

0,112 € puis 0,09 €/min à partir d'un poste fixe

Votre numéro d'abonné LexisNexis \_\_\_\_\_  
 Mlle  M.  M. NUMERONOM \_\_\_\_\_  
SOCIÉTÉ / TABLISSEMENT \_\_\_\_\_  
ADRESSE \_\_\_\_\_  
CODE POSTAL \_\_\_\_\_ VILLE \_\_\_\_\_  
TÉL. \_\_\_\_\_  
FAX \_\_\_\_\_  
E-MAIL \_\_\_\_\_  
NAT \_\_\_\_\_  
SWET \_\_\_\_\_  
DATE/CACHE ET SIGNATURE \_\_\_\_\_  
150290-141

## Sociétés

## 522 Évaluation de droits sociaux : application de la seule méthode mathématique en cas de précarité de l'existence du fonds (oui en l'espèce)

Compte tenu de la situation de précarité de l'existence du fonds et du pouvoir attaché aux titres, en l'espèce seule la méthode mathématique ou patrimoniale permettait d'évaluer la valeur des titres de la société non cotée faisant l'objet de la cession.

Cass. com., 6 nov. 2012, n° 11-25.878, F-D, M. Colonna, note Th. Saint-Bonnet : JurisData n° 2012-025683

## Sur le premier moyen :

- Attendu selon l'arrêt attaqué (Bastia, du 11 mai 2011), qu'à la suite de la cession par M. Majoli de ses parts de la société SETA à M. Colonna, la direction des services fiscaux de la Corse du Sud a contesté l'évaluation de la valeur de ces parts contenue dans l'acte de cession et a procédé à un rappel de droits d'enregistrement que M. Colonna a contesté ; que cette contestation ayant été rejetée, M. Colonna a saisi le tribunal ;
- Attendu que le directeur général des finances publiques fait grief à l'arrêt d'avoir infirmé le jugement et déchargé partiellement M. Colonna des droits d'enregistrement mis à sa charge, alors, selon le moyen, qu'il résulte des dispositions combinées des articles 666 du Code général des impôts (CGI) et L. 17 du Livre des procédures fiscales (LPF) qu'en dehors des cas où le législateur a fixé des bases d'évaluation, la valeur à retenir pour la liquidation des droits d'enregistrement est la valeur vénale réelle des biens appréciée au jour du fait générateur de l'imposition ; que s'agissant des titres non cotés, il est de jurisprudence constante que la valeur vénale desdits titres doit être appréciée en tenant compte de tous les éléments dont l'ensemble permet d'obtenir un chiffre aussi proche que possible de celui qu'aurait entraîné le jeu de l'offre et de la demande ; que la valeur vénale des titres non cotés peut ainsi s'établir non seulement par comparaison avec des cessions similaires, mais également par combinaison de plusieurs méthodes pertinentes, telles que la valeur mathématique ou encore la valeur de rendement à condition de s'approcher au mieux de la valeur du marché ; qu'il incombe dès lors à l'Administration de choisir la méthode la plus appropriée, afin d'obtenir une évaluation aussi proche que possible de celle du marché ; qu'il appartient ensuite aux juges du fond d'apprécier la pertinence de la méthode retenue, après une analyse concrète des éléments de faits produits par les parties ; qu'en l'espèce, l'Administration a remis en cause la valeur des titres de la Société d'exploitation touristique d'Abbartello (SETA) qui avait été retenue lors de la cession de droits sociaux du 6 mai 2003 ; que lors de cette procédure, le service a évalué les titres selon une combinaison de méthodes pertinentes, afin d'obtenir une valeur des titres aussi proche que possible de la valeur du marché ; qu'en ne retenant pour fixer la valeur des parts, que la seule valeur mathématique, la cour d'appel a violé l'article L. 17 du Livre des procédures fiscales ;
- Mais attendu que l'arrêt relève que la société SETA était liée à M<sup>me</sup> Colonna par un contrat de location-gérance d'une durée d'un an renouvelable par tacite reconduction et que le pouvoir de décision quant à son non-renouvellement était détenu par elle seule, de sorte que les parts sociales détenues par M. Majoli n'avaient sur le marché qu'une valeur théorique ; qu'il ajoute qu'à l'exclusion de la valeur mathématique ou patrimoniale, les autres approches ne traduisent pas la réalité de la précarité de l'existence du fonds et du pouvoir attaché aux titres eu égard à la situation, et doivent donc être écartées ; qu'en

l'état de ces constatations et appréciations, la cour d'appel a pu statuer comme elle a fait ; que le moyen n'est pas fondé ;

- Et attendu que le second moyen ne serait pas de nature à permettre l'admission du pourvoi ;

Par ces motifs : rejette le pourvoi ;

## NOTE

1 – Devant la nécessité de tenir compte de tous les éléments dont l'ensemble permet une évaluation aussi proche que possible de celle qu'aurait déterminée le jeu de l'offre et de la demande, l'Administration avait évalué les parts sociales d'une société selon une combinaison de méthodes afin de satisfaire l'approche multicritères préconisée par la jurisprudence de la Cour de cassation.

Le présent arrêt, qui ne sera pas publié au Bulletin, revêt donc une importance relative et a d'ailleurs été peu commenté (V. *RJF* 2/2013, n° 227), mais il n'est cependant pas dénué d'intérêt.

2 – À la suite de la cession par M. Majoli de ses parts de la société SETA, par acte du 6 mai 2003, enregistré le 4 décembre 2003, à M. Colonna, l'Administration a contesté l'évaluation de la valeur des parts contenue dans l'acte de cession et a procédé à un rappel de droits d'enregistrement que M. Colonna a contesté.

Cette contestation ayant été rejetée, M. Colonna a fait appel. La cour d'appel de Bastia a infirmé le jugement et déchargé partiellement M. Colonna du complément de droits d'enregistrement mis à sa charge.

L'Administration a formé un pourvoi qui a fait l'objet du présent arrêt.

3 – L'Administration prétendait appliquer l'approche multicritères imposée en principe par la Cour de cassation et reposant sur une combinaison de plusieurs méthodes pertinentes, telles que la valeur mathématique ou encore la valeur de rendement à condition de s'approcher au mieux de la valeur du marché.

Cette méthodologie doit être mise en œuvre lorsque la méthode par comparaison n'est pas possible.

4 – La société SETA était liée, par un contrat de location-gérance d'une durée d'un an renouvelable par tacite reconduction, à M<sup>me</sup> Colonna, propriétaire du fonds de commerce, gérante de la société et détentrice de la moitié des parts sociales. Le pouvoir de décision quant au non-renouvellement du contrat était détenu par elle seule, de sorte que les parts sociales détenues par M. Majoli n'avaient, sur le marché, qu'une valeur théorique.

Cette valeur purement théorique est traduite par l'acte même de cession dont la sincérité n'a pas été mise en cause et qui évaluait les titres à 60 000 €, mais fixait un prix de 3 811,23 €, soit en réalité non la valeur mathématique (non connue), mais la valeur nominale, puisque la société avait un capital social de 7 622,45 €.

5 – Il importait peu que le résultat de la cession eût eu pour conséquence la prise de contrôle de la société d'exploitation par un groupe familial (la mère et le fils), à supposer que cette notion correspondît à

une réalité juridique ou même sociale ou que le contrat de location-gérance ait été renouvelé à plusieurs reprises après la cession, puisqu'il s'agissait de conséquences et de circonstances postérieures à la situation ayant entraîné la cession.

6 – À ce stade de l'analyse, une certitude s'imposait, qui était celle du caractère précaire du fonds et de la valeur des parts sociales.

Dès lors, à l'exclusion de la valeur mathématique ou patrimoniale dont le calcul ne pouvait être l'objet de discussion, les autres approches qui ne traduisaient pas la réalité de la précarité de l'existence du fonds et même d'ailleurs du pouvoir attaché aux titres eu égard à la situation, devaient être écartées.

Il convient sur ce point de souligner que selon l'Administration, la valorisation de la part sociale à 1 000 € correspondait à la situation dans laquelle la société était propriétaire du fonds de commerce qu'elle exploitait, or proposer la somme de 544 € conduisait à considérer que la valeur du fonds de commerce locataire-gérant pour une année renouvelable ou non, valait plus de la moitié du fonds donné en location, ce qui ne correspondait à aucune logique économique du marché.

Il apparaissait ainsi que la méthode mathématique devait en définitive être retenue, ce qui déterminait une valeur unitaire de 389 €. Il y avait donc lieu de dire que la valeur des 250 titres transmis dans l'acte de cession du 6 mai 2003, était de  $389 \times 250 = 97\,250$  €.

7 – En somme :

– l'Administration prétendait appliquer la méthode multicritères imposée en principe par la Cour de cassation, pour les cessions de titres de sociétés non cotées, lorsque la méthode par comparaison est impossible (*Cass. com.*, 7 juill. 2009, n° 08-14.855, F-D, DGFIP c/ Zorn ; *JurisData* n° 2009-049195 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 37, comm. 463, note R. Poirier ; *RJF* 12/2009, n° 1173), d'où résultait une valeur très supérieure à celle revendiquée par le cessionnaire ;

– la Cour de cassation ne détermine pas elle-même les méthodes pertinentes, qui peuvent varier selon les situations et les caractères des biens ;

– en l'espèce, la valeur des parts sociales était affectée par la précarité du droit d'exploitation du fonds de commerce, au point que seule la valeur mathématique avait un sens. La Cour de cassation vérifie que l'appréciation du juge du fond a été concrètement motivée.

L'Administration voit la Cour de cassation confirmer, une fois de plus, que la valeur mathématique ou patrimoniale est la méthode privilégiée lorsque la méthode par comparaison est impossible à appliquer ou non adaptée ;

De leur côté, les évaluateurs sont confortés dans l'application de la recommandation AMF n° 2006-15 publiée le 28 septembre 2006, modifiée le 19 octobre 2006 et le 27 juillet 2010.

À cet égard, l'Autorité des marchés financiers rappelle qu'une évaluation repose sur une approche multicritères qui comprend la mise en œuvre de méthodes d'évaluation et l'examen de références de valorisation.

Il existe pour l'Autorité des marchés financiers deux familles de méthodes d'évaluation :

– les approches analogiques qui consistent à évaluer une entreprise par référence à des entreprises comparables dont on connaît la valeur, soit parce qu'elles sont cotées, soit parce qu'elles ont fait l'objet d'une transaction récente dont les caractéristiques ont été rendues publiques ;

– les approches intrinsèques qui consistent à déterminer la valeur de l'entreprise à partir des éléments de rentabilité et de risque propres à celles-ci (méthodes des flux de trésorerie, des flux de dividendes et dans certains cas, l'actif net réévalué).

Les références de valorisation complètent l'analyse de l'évaluateur en la confrontant à des indicateurs de valeur qui sont notamment :

– la valeur comptable des actifs ;

- le cours de bourse de la société ;
- les opérations significatives sur les titres de la société faisant l'objet de l'évaluation ;
- les cours-cibles des analystes.

Pour chaque évaluation, l'expert définit en fonction de la pertinence des informations disponibles, la méthode ou les méthodes qui sont les mieux adaptées à la société concernée. L'évaluateur met en œuvre, lorsqu'elles sont pertinentes, les deux familles de méthodes définies ci-dessus. Il confronte les résultats obtenus aux références disponibles et explique clairement la démarche qui l'a conduit à privilégier telle méthode ou référence par rapport à une autre.

L'expert justifie dans ses travaux, en des termes adaptés aux caractéristiques de chaque évaluation, la décision d'exclure toute méthode ou toute référence de valorisation précédemment citée, en exposant, lorsque cela est possible, les résultats auxquels la méthode ou la référence exclue aurait conduit.

8 – La prise en compte de l'analyse de la société à évaluer est également à souligner.

Désormais, depuis la publication du *Guide sur l'évaluation des entreprises et des titres de société* par le service juridique de la DGFIP, en novembre 2006, l'Administration recommande à ses agents de prendre en compte l'analyse de l'entreprise. Elle qualifie celle-ci de démarche préalable essentielle.

Concrètement, afin d'établir l'analyse la plus précise possible, les éléments qui suivent devront être soigneusement examinés :

- éléments intrinsèques à l'entreprise :
  - la valeur vénale des éléments de l'actif immobilisé ;
  - l'aptitude à produire des bénéfices ;
  - les ressources humaines ;
  - les risques éventuels liés à une forte dépendance de l'entreprise à son dirigeant ;
  - la structure financière ;
  - l'endettement ;
  - les engagements hors bilan ;
- éléments extérieurs à l'entreprise :
  - l'activité ;
  - la concurrence dans le secteur ;
  - la conjoncture économique générale ;
  - les réglementations propres au secteur d'activité ou les contraintes juridiques.

Bien entendu, cette liste des éléments internes ou externes à l'entreprise n'est pas limitative et il convient de déterminer le caractère réel du contexte dans lequel la société évolue.

Il convient également de dégager, à partir des éléments propres à l'entreprise ou extérieurs à celle-ci, en germe à la date du fait générateur, les perspectives d'avenir de l'entreprise, notamment par une étude de l'évolution du chiffre d'affaires et des résultats.

L'Administration souligne en outre que ne devraient être prises en compte que les seules perspectives d'avenir de l'entreprise existant au jour du fait générateur.

Les perspectives qu'un bilan en cours d'élaboration peut aider à appréhender sont certes de nature différente des prévisions sur lesquelles reposent les plans de développement des entreprises permettant aux experts de mettre en œuvre la méthode d'actualisation des flux de trésorerie (DCF). Il n'en demeure pas moins qu'au cas d'espèce, la Cour de cassation retient la précarité du droit d'exploitation du fonds de commerce, au point que seule la valeur mathématique avait un sens, car la société était liée à la propriétaire du fonds par un contrat de location-gérance, non produit lors de l'instruction et dont il a été admis qu'il s'agissait d'un contrat d'un an renouvelable par tacite reconduction. A donc été pris en compte le risque véritable pesant sur la pérennité de l'exploitation du fonds de commerce.

9 – Le contexte de l'arrêt et sa diffusion restreinte ne méritaient peut-être pas un tel développement, mais il s'agissait de souligner, en l'occurrence, que l'Administration et les évaluateurs pouvaient avoir une vision commune des circonstances de l'affaire et de la méthode d'évaluation à retenir. Cette convergence n'est pas la plus fréquente (V. Th. Saint-Bonnet, *Cinq années d'application du guide fiscal de l'évaluation des entreprises et des titres de sociétés : bilan et perspectives* : Dr. fisc. 2013, n° 17, 252).

De surcroît, l'arrêt du 6 novembre 2012 est empreint de bon sens, ce qui est toujours agréable à relever pour le commentateur, et tend à

intégrer dans la jurisprudence la méthodologie généralement mise en œuvre par les praticiens. En ce sens, il n'est peut-être pas aussi anodin qu'il paraît en première lecture.

Thierry SAINT-BONNET,  
commissaire aux comptes,  
expert près la cour d'appel de Paris

MOTS-CLÉS : Évaluation des biens - Titres de sociétés non cotées - Évaluations - Droits sociaux précaires - Méthodes mathématique et patrimoniale (oui) ; méthode multicritère (non)

JURISCLASSEUR : Enregistrement traité, V° Sociétés, Fasc. 80, G. Laval

## Impôt sur la fortune

### Exonérations

#### 523 Conséquences du non-respect de l'engagement de gestion durable d'un massif forestier par l'ayant cause du souscripteur initial

L'infraction justifiant, aux termes de l'article 1840 G bis, II du CCI dans sa rédaction alors applicable, la révocation du régime de faveur prévu en cas d'engagement de gestion durable d'un massif forestier pour trente ans est constituée par le non-respect par l'héritier du bien ou ses ayants cause, de l'engagement de gestion souscrit.

Lorsque l'engagement avait été pris par le propriétaire d'un massif forestier et n'a pas été respecté par l'acquéreur dudit bien devenu son ayant cause, le cédant est déchu du régime de faveur dont il avait bénéficié au titre de l'ISF, alors même que l'acquéreur avait repris l'engagement de gestion durable et qu'a été dressé à son encontre un procès-verbal d'infraction au Code forestier pour coupes d'arbres non conformes au plan de gestion agréé.

Cass. com., 11 juin 2013, n° 12-19.890, F-P+B, M. Garelli, note J.-P. Maublanc : JurisData n° 2013-012010

#### Sur le premier moyen :

● Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, du 7 février 2012), que, le 15 avril 1993, en sa qualité d'héritier de Marie-Thérèse Garelli, M. Garelli est devenu propriétaire indivis d'un massif forestier sur lequel a été pris un engagement de gestion durable pour 30 ans, en application de l'article L. 8 du Code forestier ; que M. Garelli a porté ce bien dans ses déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à hauteur du quart de sa valeur, au titre des années 1995 à 2003 ; que, le 6 novembre 2003, M. Garelli et les autres propriétaires indivis ont vendu le massif forestier à M. Acremann, lequel, dans l'acte de mutation, a repris l'engagement de gestion durable ; qu'en 2004, les agents de la direction départementale de l'agriculture et de la forêt ont dressé un procès-verbal d'infraction au Code forestier à l'encontre de M. Acremann, pour coupes d'arbres non conformes au plan de gestion agréé, puis un procès-verbal d'infraction pour rupture de l'engagement de bonne gestion pris au titre du Code général des impôts ; que, le 18 novembre 2005, l'administration

fiscale a notifié à M. Garelli une proposition de rectification, remettant en cause l'exonération partielle d'ISF dont il avait bénéficié jusqu'à la vente du bien à M. Acremann ; qu'après mise en recouvrement des rappels d'imposition et rejet partiel de sa réclamation, M. Garelli a saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargé de cette imposition ;

● Attendu que M. Garelli fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté sa demande alors, selon le moyen, que si l'engagement de bonne gestion pris au titre des articles 793, 885 D et 885 H du Code général des impôts est pris par le propriétaire du bien, pour lui et ses ayants cause, cet engagement n'est pas contractuel mais est attaché au bien forestier lui-même, de telle sorte qu'en cas de non-respect de cet engagement, seul le propriétaire responsable de son non-respect, au jour de l'infraction, doit supporter toutes les conséquences fiscales de sa violation ; que la cour d'appel, en faisant supporter à M. Garelli les conséquences fiscales de la méconnaissance par le seul M. Acremann, acheteur du bien forestier, de ses obligations, a violé les dispositions combinées des articles 793, 2. 2°, 885 D, 885 H et 1840 G II (en réalité 1840 G bis, II) du Code général des impôts et de l'article L. 8 du Code forestier ;

● Mais attendu que l'infraction justifiant, aux termes de l'article 1840 G bis, II du Code général des impôts dans sa rédaction applicable, la révocation du régime de faveur alors prévu aux articles 885 D, 885 H et 793, 2. 2° du même code est constituée par le non-respect par l'héritier du bien, ou ses ayants cause, de l'engagement de gestion souscrit ; qu'ayant constaté qu'un tel engagement avait été pris par le demandeur et n'avait pas été respecté par l'acquéreur du massif forestier devenu son ayant cause et justement retenu que le V de l'article L. 8 du Code forestier avait un champ d'application distinct, la cour d'appel en a déduit à bon droit la déchéance de M. Garelli du régime de faveur dont il avait bénéficié au titre de son ISF ; que le moyen n'est pas fondé ;

● Et attendu que le second moyen ne serait pas de nature à permettre l'admission du pourvoi ;

Par ces motifs : rejette le pourvoi ;

(...)