

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 24 novembre 2021

Rejet

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 795 FS-D

Pourvoi n° B 19-17.281

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 24 NOVEMBRE 2021

La société Hellier du Verneuil, société anonyme, dont le siège est [Adresse 3], a formé le pourvoi n° B 19-17.281 contre l'arrêt rendu le 4 février 2019 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige l'opposant :

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

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

défendeurs à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les deux moyens de cassation annexés au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Tostain, conseiller référendaire, les observations de la SCP Lyon-Caen et Thiriez, avocat de la société Hellier du Verneuil, de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances, et du directeur général des finances publiques, et l'avis de M. Lecaroz, avocat général, après débats en l'audience publique du 5 octobre 2021 où étaient présents Mme Mouillard, président, Mme Tostain, conseiller référendaire rapporteur, M. Guérin, conseiller doyen, M. Ponsot, Mmes Graff-Daudret, Daubigny, Fèvre, Guillou, Ducloz, conseillers, M. Guerlot, Mme de Cabarrus, MM. Blanc, Boutié, Gillis, conseillers référendaires, M. Lecaroz, avocat général, et Mme Mamou, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée, en application de l'article R. 431-5 du code de l'organisation judiciaire, des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 4 février 2019) et les productions, la société Hellier du Verneuil a acquis, le 7 juin 2011, la totalité des parts de la SARL Omnium de Paris, société à prépondérance immobilière, en se plaçant sous le régime de faveur prévu à l'article 1115 du code général des impôts.
2. Le 29 septembre 2011, la société Omnium de Paris a cédé l'immeuble constituant son seul patrimoine immobilier.
3. Le 16 décembre 2013, l'administration fiscale, considérant que la société Omnium de Paris avait, en raison de cette cession, perdu sa nature de société à prépondérance immobilière, a notifié à la société Hellier du Verneuil une proposition de rectification prononçant la déchéance du régime de faveur dont elle avait bénéficié.
4. Après mise en recouvrement et rejet de sa réclamation contentieuse, la société Hellier du Verneuil a assigné l'administration fiscale en décharge totale des rappels de droits d'enregistrement réclamés et des pénalités et intérêts de retard afférents.

Examen des moyens

Sur le second moyen, ci-après annexé

5. En application de l'article 1014, alinéa 2, du code de procédure civile, il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ce moyen qui n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

Et sur le premier moyen

Enoncé du moyen

6. La société Hellier du Verneuil fait grief à l'arrêt de confirmer le jugement l'ayant déboutée de sa demande de décharge des rappels de droits d'enregistrement et des pénalités et intérêts de retard y afférents mis à sa charge, alors « que selon l'article 1115 du code général des impôts, sous réserve des dispositions de l'article 1020, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans ; que, par ailleurs, l'article 1840 G ter, I, du même code dispose que : "Lorsqu'une exonération ou une réduction de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou de taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière a été obtenue en contrepartie du respect d'un engagement ou de la production d'une justification, le non-respect de l'engagement ou le défaut de production de la justification entraîne l'obligation de payer les droits dont la mutation a été exonérée. Les droits, majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, doivent être acquittés dans le mois qui suit, selon le cas, la rupture de l'engagement ou l'expiration du délai prévu

pour produire la justification requise" ; qu'il résulte de ces dispositions qu'un acquéreur qui a pris l'engagement de revendre des titres d'une société à prépondérance immobilière ne peut être soumis avant l'expiration du délai légal aux droits de mutation que si la cause invoquée par l'administration fiscale pour justifier de la déchéance du régime de faveur avant l'expiration du délai légal de revente produise un effet définitif ; que la cession, pendant la période intercalaire, d'un immeuble détenu par une société à prépondérance immobilière dont les titres font l'objet d'un engagement de revente ne revêt pas un effet définitif justifiant la déchéance prématurée du régime de l'article 1115 du code général des impôts, dès lors qu'avant l'expiration du délai légal, elle procède à l'acquisition d'un bien immobilier et demeure une société à prépondérance immobilière ; en jugeant que le bénéfice de l'exonération de l'article 1115 du code général des impôts suppose une conservation continue du caractère immobilier du bien concerné entre son acquisition et sa revente, cependant qu'une telle condition n'est pas au nombre des causes produisant un effet définitif justifiant de la déchéance du régime de faveur avant l'expiration du délai légal de revente des titres d'une société à prépondérance immobilière, la cour d'appel a violé l'article 1115 du code général des impôts. »

Réponse de la Cour

7. Après avoir exactement énoncé, par motifs propres et adoptés, que le bénéfice du régime de faveur institué par l'article 1115 du code général des impôts suppose la conservation du caractère immobilier du bien concerné entre son acquisition et sa revente et que l'administration fiscale n'est pas tenue d'attendre l'expiration du délai de cinq ans pour constater la déchéance de ce régime fondée sur un autre motif que le non-respect du délai imparti pour revendre, c'est à bon droit que la cour d'appel a retenu qu'en cédant le seul bien immobilier de son patrimoine, le 29 septembre 2011, la société Omnium de Paris a fait perdre à ses parts sociales leur nature immobilière et que la société Hellier du Verneuil ne pouvait dès lors plus prétendre au bénéfice du régime de faveur institué par l'article 1115 du code général des impôts.

8. Le moyen n'est donc pas fondé.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne la société Hellier du Verneuil aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par la société Hellier du Verneuil et la condamne à payer au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, et à la direction générale des finances publiques la somme globale de 3 000 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-quatre novembre deux mille vingt et un.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Lyon-Caen et Thiriez, avocat aux Conseils, pour la société Hellier du Verneuil.

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Le moyen fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir confirmé le jugement entrepris rejetant la demande tendant à l'annulation de la décision du 27 janvier 2016 rejetant la réclamation présentée par la société Hellier du Verneuil en vue d'obtenir la décharge des rappels de droits d'enregistrement ainsi que les pénalités et intérêts de retard y afférents mis à sa charge, et en conséquence débouté la société Hellier du Verneuil de sa demande tendant à la décharge des rappels de droits d'enregistrement ainsi que les pénalités et intérêts de retard y afférents mis à sa charge,

AUX MOTIFS PROPRES QUE La discussion porte à la fois sur la notion de perte du caractère immobilier du bien et le

moment auquel doit s'apprécier la nature immobilière de celui-ci au regard du délai de revente.

L'article 1115 du CGI énonce que :

« Sous réserve des dispositions de l'article 1020, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans ».

L'article L. 80 A du LPF :

« Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ».

La société appelante critique la référence faite aux dispositions du BOI du 22 mars 2013 dès lors que les faits s'étant déroulés en 2011, il convenait d'appliquer la doctrine 7 C 2 -11, tout en admettant qu'il s'agit des mêmes dispositions et n'en tirant aucune conséquence.

La doctrine 7 C 2 -11 précise les conditions d'exonération de l'article 1115 du code général des impôts :

"Un assujetti qui, avant l'expiration du délai de cinq ans, consent une donation du bien acquis sous le régime spécial des achats effectués en vue de la revente est déchu du bénéfice de ce régime. De même lors de la transformation d'une SARL en SCI, dès lors qu'une telle transformation n'entraîne pas, au regard des dispositions de l'article 1115 du CGI, mutation d'immeuble, et sauf à ce que l'engagement de la SARL soit repris par la SCI dans un acte rectificatif.

Un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 du code général des impôts doit, pour continuer de bénéficier dudit régime, avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal. Ainsi l'exonération est remise en cause à hauteur de la partie du prix d'acquisition excédant la valeur du sol lorsque l'exploitation de sa superficie est cédée par anticipation sur la cession du sol."

Il ressort de ces précisions que la déchéance du bénéfice du régime institué par l'article 1115, est encourue lorsqu'un bien qualifié d'immeuble, n'a pas conservé sa nature immobilière lors de la revente, avant l'expiration du délai légal de 5 ans. Le bénéfice de l'exonération suppose donc une conservation du caractère immobilier du bien concerné entre son acquisition et sa revente.

En l'espèce, la SA Hellier du Verneuil a acquis le 7 juin 2011 sous le régime de l'article 1115 du code général des impôts, la totalité des titres de la société Omnium de Paris, société à prépondérance immobilière. En contrepartie de l'exonération des droits d'enregistrement, elle s'est engagée à revendre les parts sociales dans le délai de 5 ans.

Le 29 septembre 2011, la société absorbée a cédé l'immeuble et la boutique constituant son actif à des sociétés tiers. Il s'en déduit qu'à cette date, les cessions lui ont fait perdre le caractère de société à prépondérance immobilière.

En conséquence, la cour adopte les motifs du tribunal en ce qu'il a jugé que la société Omnium de Paris, en cédant le seul bien immobilier de son patrimoine, le 29 septembre 2011, a fait perdre la nature immobilière des parts sociales et corrélativement la société Hellier du Verneuil ne pouvait plus prétendre, depuis cette date, au bénéfice du régime de faveur des marchands de biens.

Le jugement sera confirmé en toutes ses dispositions.

La société anonyme Hellier du Verneuil, partie perdante, au sens de l'article 696 du code de procédure civile, sera tenue de supporter la charge des entiers dépens.

Il paraît équitable d'allouer à la direction régionale des finances publiques d'Ile de France et du département de Paris, la

somme de 1 000 euros au titre des frais irrépétibles qu'elle a dû exposer en cause d'appel ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE La société anonyme Hellier du Verneuil expose réunir les conditions de L'article 1115 du code général des impôts, en ce qu'elle est assujettie au sens de l'article 256A, qu'elle a acquis les parts d'une société immobilière et qu'elle a pris l'engagement de les revendre dans un délai de 5 ans. Elle oppose alors à l'administration les termes du Bofip BOI-ENR-DMTOI 10-50 n°80 disant qu'un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition doit avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal, ce dont elle tire, à raison d'une interprétation stricte, que cette qualité peut être perdue entre l'acquisition et la revente, du moment qu'elle existe au moment de cette revente. Elle précise au reste que l'administration fiscale ne saurait interpréter sa propre interprétation, qu'exprime le Bofip, Elle ajoute que la société à responsabilité limitée Omnium de Paris, par l'intermédiaire de sa filiale, la société civile immobilière Tosnysymmo, a acquis la nue-propriété d'un immeuble, le 1er octobre 2015, qu'elle-même a revendu les parts de la société à responsabilité limitée Omnium de Paris le 5 novembre 2015, si bien qu'elle réunissait bien les conditions de l'exonération au temps de la revente des parts sociales.

L'administration fiscale répond que la condition d'une prépondérance immobilière doit être pérenne entre l'acquisition et la revente, ainsi que l'induisent les termes « continuer » et « conserver » employés par sa doctrine, Elle estime donc que la société à responsabilité limitée Omnium de Paris ayant cédé son patrimoine immobilier en cours de délai, elle perdait sa nature de société à prépondérance immobilière, et que corrélativement la société anonyme Hellier du Verneuil était définitivement déchue du régime dérogatoire de taxation.

L'article 1115 du code général des impôts, dans sa version issue de la loi du 9 mars 2010, dit que « sous réserve des dispositions de l'article 1020, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans. En cas d'acquisitions successives par des personnes mentionnées au premier alinéa, le délai imparti au premier acquéreur s'impose à chacune de ces personnes. »

L'article 1840 G ter du même texte ajoute que « I.- Lorsqu'une exonération ou une réduction de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou de taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière a été obtenue en contrepartie du respect d'un engagement ou de la production d'une justification, le non-respect de l'engagement ou le défaut de production de la justification entraîne l'obligation de payer les droits dont la mutation a été exonérée. Les droits, majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, doivent être acquittés dans le mois qui suit, selon le cas, la rupture de l'engagement ou l'expiration du délai prévu pour produire la justification requise. »

Le Bofip BOI-ENR-DMTOI-10-50 n°80 expose qu'« un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 du CGI doit, pour continuer de bénéficier [du] régime [prévu à l'article 1115], avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal. Ainsi l'exonération est remise en cause à hauteur de la partie du prix d'acquisition excédant la valeur du sol lorsque l'exploitation de sa superficie est cédée par anticipation sur la cession du sol ».

Contrairement à ce qu'énonce la société anonyme Hellier du Verneuil, tout texte, serait-il le commentaire d'un autre, est susceptible, par sa nature propre, d'être interprété.

Pas plus, à l'inverse de ce qu'elle dit, il ne se déduit des dispositions de L'article L. 80A du livre des procédures fiscales que les instructions ou circulaires de l'administration fiscale doivent faire l'objet d'une interprétation étroite. En revanche, tout régime dérogatoire au droit commun, comme l'est celui posé par l'article 1115 du code général des impôts, qui permet sous certaines conditions, de ne pas régler lors de l'acquisition d'un bien qualifié d'immobilier les droits de mutations autrement dus, s'interprète strictement.

Ce faisant, il s'infère tant de la loi que de son interprétation par l'administration fiscale faite au Bofip précité que le caractère immobilier du bien acquis doit être conservé entre l'acquisition et sa revente dans le délai de 5 ans, et que s'agissant de parts sociales d'une société à prépondérance immobilière, celle-ci doit garder sa qualité dans le temps intercalaire de ces transactions, ainsi que l'exprime le verbe « conserver qui s'inscrit dans le concept d'une durée, ici

close par l'adverbe « lors », et que l'exige la nécessité d'une interprétation stricte d'un régime de faveur.

Dès lors, en revendant le seul bien immobilier qu'elle détenait le 29 septembre 2011, la société à responsabilité limitée Omnium de Paris perdait sa nature de société à prépondérance immobilière, la disparition directe de cette nature étant la déchéance de la société anonyme Hellier du Verneuil du régime prévu à l'article 1115, et ce, sans qu'importe qu'une partie du délai reste à courir pour procéder à la revente des parts sociales, cette situation étant au contraire définitivement acquise.

Au reste, seul le moyen tiré d'un défaut de revente dans le délai suppose d'attendre son échéance, si bien qu'est inopérant l'argument tiré d'un redressement anticipé faute d'avoir attendu une telle échéance, dès lors que les conditions de l'exonération n'étaient plus réunies en cours dudit délai.

En conséquence de quoi, les prétentions de la société anonyme Hellier du Verneuil à voir annuler l'avis de mise en recouvrement du 27 février 2015 doivent être rejetées.

ALORS QUE selon l'article 1115 du code général des impôts, sous réserve des dispositions de l'article 1020, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans ; que, par ailleurs, l'article 1840 G ter, I du même code dispose que : « Lorsqu'une exonération ou une réduction de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou de taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière a été obtenue en contrepartie du respect d'un engagement ou de la production d'une justification, le non-respect de l'engagement ou le défaut de production de la justification entraîne l'obligation de payer les droits dont la mutation a été exonérée. Les droits, majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, doivent être acquittés dans le mois qui suit, selon le cas, la rupture de l'engagement ou l'expiration du délai prévu pour produire la justification requise » ; qu'il résulte de ces dispositions qu'un acquéreur qui a pris l'engagement de revendre des titres d'une société à prépondérance immobilière ne peut être soumis avant l'expiration du délai légal aux droits de mutation que si la cause invoquée par l'administration fiscale pour justifier de la déchéance du régime de faveur avant l'expiration du délai de légal de revente produise un effet définitif ; que la cession, pendant la période intercalaire, d'un immeuble détenu par une société à prépondérance immobilière dont les titres font l'objet d'un engagement de revente ne revêt pas un effet définitif justifiant la déchéance prématurée du régime de l'article 1115 du code général des impôts, dès lors qu'avant l'expiration du délai légal, elle procède à l'acquisition d'un bien immobilier et demeure une société à prépondérance immobilière ; en jugeant que le bénéfice de l'exonération de l'article 1115 du code général des impôts suppose une conservation continue du caractère immobilier du bien concerné entre son acquisition et sa revente, cependant qu'une telle condition n'est pas au nombre des causes produisant un effet définitif justifiant de la déchéance du régime de faveur avant l'expiration du délai de légal de revente des titres d'une société à prépondérance immobilière, la cour d'appel a violé l'article 1115 du code général des impôts.

SECOND MOYEN DE CASSATION

Le moyen fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir confirmé le jugement entrepris rejetant la demande tendant à l'annulation de la décision du 27 janvier 2016 rejetant la réclamation présentée par la société Hellier du Verneuil en vue d'obtenir la décharge des rappels de droits d'enregistrement ainsi que les pénalités et intérêts de retard y afférents mis à sa charge, et en conséquence débouté la société Hellier du Verneuil de sa demande tendant à la décharge des rappels de droits d'enregistrement ainsi que les pénalités et intérêts de retard y afférents mis à sa charge,

AUX MOTIFS PROPRES QUE La discussion porte à la fois sur la notion de perte du caractère immobilier du bien et le moment auquel doit s'apprécier la nature immobilière de celui-ci au regard du délai de revente.

L'article 1115 du CGI énonce que :

« Sous réserve des dispositions de l'article 1020, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans ».

L'article L. 80 A du LPF :

« Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ».

La société appelante critique la référence faite aux dispositions du BOI du 22 mars 2013 dès lors que les faits s'étant déroulés en 2011, il convenait d'appliquer la doctrine 7 C 2 -11, tout en admettant qu'il s'agit des mêmes dispositions et n'en tirant aucune conséquence.

La doctrine 7 C 2 -11 précise les conditions d'exonération de l'article 1115 du code général des impôts :

"Un assujetti qui, avant l'expiration du délai de cinq ans, consent une donation du bien acquis sous le régime spécial des achats effectués en vue de la revente est déchu du bénéfice de ce régime. De même lors de la transformation d'une SARL en SCI, dès lors qu'une telle transformation n'entraîne pas, au regard des dispositions de l'article 1115 du CGI, mutation d'immeuble, et sauf à ce que l'engagement de la SARL soit repris par la SCI dans un acte rectificatif.

Un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 du code général des impôts doit, pour continuer de bénéficier dudit régime, avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal. Ainsi l'exonération est remise en cause à hauteur de la partie du prix d'acquisition excédant la valeur du sol lorsque l'exploitation de sa superficie est cédée par anticipation sur la cession du sol."

Il ressort de ces précisions que la déchéance du bénéfice du régime institué par l'article 1115, est encourue lorsqu'un bien qualifié d'immeuble, n'a pas conservé sa nature immobilière lors de la revente, avant l'expiration du délai légal de 5 ans. Le bénéfice de l'exonération suppose donc une conservation du caractère immobilier du bien concerné entre son acquisition et sa revente.

En l'espèce, la SA Hellier du Verneuil a acquis le 7 juin 2011 sous le régime de l'article 1115 du code général des impôts, la totalité des titres de la société Omnium de Paris, société à prépondérance immobilière. En contrepartie de l'exonération des droits d'enregistrement, elle s'est engagée à revendre les parts sociales dans le délai de 5 ans.

Le 29 septembre 2011, la société absorbée a cédé l'immeuble et la boutique constituant son actif à des sociétés tiers. Il s'en déduit qu'à cette date, les cessions lui ont fait perdre le caractère de société à prépondérance immobilière.

En conséquence, la cour adopte les motifs du tribunal en ce qu'il a jugé que la société Omnium de Paris, en cédant le seul bien immobilier de son patrimoine, le 29 septembre 2011, a fait perdre la nature immobilière des parts sociales et corrélativement la société Hellier du Verneuil ne pouvait plus prétendre, depuis cette date, au bénéfice du régime de faveur des marchands de biens.

Le jugement sera confirmé en toutes ses dispositions.

La société anonyme Hellier du Verneuil, partie perdante, au sens de l'article 696 du code de procédure civile, sera tenue de supporter la charge des entiers dépens.

Il paraît équitable d'allouer à la direction régionale des finances publiques d'Ile de France et du département de Paris, la somme de 1 000 euros au titre des frais irrépétibles qu'elle a dû exposer en cause d'appel ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE La société anonyme Hellier du Verneuil expose réunir les conditions de L'article 1115 du code général des impôts, en ce qu'elle est assujettie au sens de l'article 256A, qu'elle a acquis les parts d'une société immobilière et qu'elle a pris l'engagement de les revendre dans un délai de 5 ans. Elle oppose alors à l'administration les termes du Bofip BOI ENR-DMTOI 10-50 n°80 disant qu'un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition doit avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal, ce dont elle tire, à raison d'une interprétation stricte, que cette qualité peut être perdue entre l'acquisition et la revente, du moment qu'elle existe au

moment de cette revente. Elle précise au reste que l'administration fiscale ne saurait interpréter sa propre interprétation, qu'exprime le Bofip, Elle ajoute que la société à responsabilité limitée Omnium de Paris, par l'intermédiaire de sa filiale, la société civile immobilière Tosnysymmo, a acquis la nue-propriété d'un immeuble, le 1^{er} octobre 2015, qu'elle-même a revendu les parts de la société à responsabilité limitée Omnium de Paris le 5 novembre 2015, si bien qu'elle réunissait bien les conditions de l'exonération au temps de la revente des parts sociales. L'administration fiscale répond que la condition d'une prépondérance immobilière doit être pérenne entre l'acquisition et la revente, ainsi que l'induisent les termes « continuer » et « conserver » employés par sa doctrine, Elle estime donc que la société à responsabilité limitée Omnium de Paris ayant cédé son patrimoine immobilier en cours de délai, elle perdait sa nature de société à prépondérance immobilière, et que corrélativement la société anonyme Hellier du Verneuil était définitivement déchue du régime dérogatoire de taxation.

L'article 1115 du code général des impôts, dans sa version issue de la loi du 9 mars 2010, dit que « sous réserve des dispositions de l'article 1020, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans. En cas d'acquisitions successives par des personnes mentionnées au premier alinéa, le délai imparti au premier acquéreur s'impose à chacune de ces personnes. »

L'article 1840 G ter du même texte ajoute que « I.- Lorsqu'une exonération ou une réduction de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou de taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière a été obtenue en contrepartie du respect d'un engagement ou de la production d'une justification, le non-respect de l'engagement ou le défaut de production de la justification entraîne l'obligation de payer les droits dont la mutation a été exonérée. Les droits, majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, doivent être acquittés dans le mois qui suit, selon le cas, la rupture de l'engagement ou l'expiration du délai prévu pour produire la justification requise. »

Le Bofip BOI-ENR-DMTOI-10-50 n°80 expose qu'« un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 du CGI doit, pour continuer de bénéficier [du] régime [prévu à l'article 1115], avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal. Ainsi l'exonération est remise en cause à hauteur de la partie du prix d'acquisition excédant la valeur du sol lorsque l'exploitation de sa superficie est cédée par anticipation sur la cession du sol ».

Contrairement à ce qu'énonce la société anonyme Hellier du Verneuil, tout texte, serait-il le commentaire d'un autre, est susceptible, par sa nature propre, d'être interprété.

Pas plus, à l'inverse de ce qu'elle dit, il ne se déduit des dispositions de l'article L. 80A du livre des procédures fiscales que les instructions ou circulaires de l'administration fiscale doivent faire l'objet d'une interprétation étroite. En revanche, tout régime dérogatoire au droit commun, comme l'est celui posé par l'article 1115 du code général des impôts, qui permet sous certaines conditions, de ne pas régler lors de l'acquisition d'un bien qualifié d'immobilier les droits de mutations autrement dus, s'interprète strictement.

Ce faisant, il s'infère tant de la loi que de son interprétation par l'administration fiscale faite au Bofip précité que le caractère immobilier du bien acquis doit être conservé entre l'acquisition et sa revente dans le délai de 5 ans, et que s'agissant de parts sociales d'une société à prépondérance immobilière, celle-ci doit garder sa qualité dans le temps intercalaire de ces transactions, ainsi que l'exprime le verbe « conserver qui s'inscrit dans le concept d'une durée, ici close par l'adverbe « lors », et que l'exige la nécessité d'une interprétation stricte d'un régime de faveur. Dès lors, en revendant le seul bien immobilier qu'elle détenait le 29 septembre 2011, la société à responsabilité limitée Omnium de Paris perdait sa nature de société à prépondérance immobilière, la disparition directe de cette nature étant la déchéance de la société anonyme Hellier du Verneuil du régime prévu à l'article 1115, et ce, sans qu'importe qu'une partie du délai reste à courir pour procéder à la revente des parts sociales, cette situation étant au contraire définitivement acquise.

Au reste, seul le moyen tiré d'un défaut de revente dans le délai suppose d'attendre son échéance, si bien qu'est inopérant l'argument tiré d'un redressement anticipé faute d'avoir attendu une telle échéance, dès lors que les

conditions de l'exonération n'étaient plus réunies en cours dudit délai.

En conséquence de quoi, les prétentions de la société anonyme Hellier du Verneuil à voir annuler l'avis de mise en recouvrement du 27 février 2015 doivent être rejetées.

ALORS D'UNE PART QUE le juge est tenu d'appliquer littéralement la doctrine administrative et il ne lui appartient pas de l'interpréter ; qu'en fondant sa décision sur une interprétation de la doctrine administrative, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ;

ALORS D'AUTRE PART le juge est tenu d'appliquer littéralement la doctrine administrative et il ne lui appartient pas de l'interpréter ; qu'en faisant application de l'instruction du 27 avril 2011 (BOI 7C-2-11 n° 38 du 27 avril 2011) commentant l'engagement portant sur un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 du code général des impôts, cependant que l'engagement pris par la société Hellier du Verneuil portait sur des titres d'une société à prépondérance immobilière, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ;

ALORS, SUBSDIAIREMENT, ENFIN QUE les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales n'ont ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi de sorte qu'une imposition ne peut pas être fondée sur une doctrine administrative en méconnaissance des dispositions de la loi fiscale si bien qu'à supposer même que la doctrine ait entendu imposer une détention continue durant la totalité du délai légal de revente, cependant que l'article 1115 du code général des impôts n'institue pas une telle condition, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article 1115 du code général des impôts et de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.