

N° 451379

Société Anciens Ets G. Schiever & Fils

8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 11 mai 2022

Lecture du 31 mai 2022

## CONCLUSIONS

### M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Pour tenter de faire la lumière sur cette obscure affaire de TVA, il faut se placer au confluent de deux règles : celles qui gouvernent la régularisation d'une taxe déjà déduite par un assujetti et celles qui autorisent les Etats membres à considérer qu'en dépit des apparences, aucune livraison de biens n'a été réalisée.

2.- Le régime des régularisations s'inscrit dans un contexte qui est celui du système de déduction de la TVA grevant les opérations effectuées en amont par un assujetti.

On se souvient que le droit à déduction, prévu à l'article 17 de la sixième directive<sup>1</sup>, n'a vocation à s'exercer que pour autant que les biens et services grevés de la taxe sont utilisés par l'assujetti pour les besoins de ses opérations taxées. Il en découle l'obligation pour celui-ci de procéder dans certains cas à des régularisations de la taxe antérieurement déduite, pour atteindre l'objectif d'une parfaite neutralité de la TVA. L'article 20, § 3, de la sixième directive traite notamment du cas des biens d'investissement qui font l'objet d'une livraison pendant la période de régularisation définie par chaque Etat membre laquelle peut, pour un immeuble, être portée à 20 ans. Il dispose que le caractère déductible de la TVA amont dépend de la question de savoir si la livraison effectuée en aval est ou non assujettie à la taxe (CJCE, 3<sup>ème</sup> ch., 15 déc. 2005, *Centralan Property Ltd*, C-63/04, point 56)<sup>2</sup>. Il en résulte que, si la livraison n'est pas soumise à la taxe, il y a lieu à régularisation globale de la TVA amont entièrement déduite.

3.- La seconde règle qu'il faut mentionner résulte de l'article 5, § 8, de la directive, qui concerne les opérations imposables, en l'espèce les livraisons de biens.

En principe, toute livraison de biens effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel est soumise à la taxe<sup>3</sup>, une livraison de bien étant définie comme le « *transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme propriétaire* »<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

<sup>2</sup> La directive organise à cet égard le jeu de présomptions suivant : « *le bien d'investissement est considéré comme s'il était resté affecté à une activité économique de l'assujetti jusqu'à l'expiration de la période de régularisation. Cette activité économique est présumée être entièrement taxée pour le cas où la livraison dudit bien est taxée ; elle est présumée être entièrement exonérée pour le cas où la livraison est exonérée* ».

Toutefois, le § 8 de l'article 5 de la sixième directive a offert aux Etats membres la faculté de neutraliser cette règle et de « *considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant* »<sup>5</sup>.

Cette règle dite de « *non-livraison* » vise à permettre aux Etats membres, ainsi que l'a dit pour droit la Cour de justice dans un arrêt *Zita Modes Sàrl* (CJCE, 5<sup>ème</sup> ch., 27 nov. 2013, C-497/01, RJF 2004 n° 211), de faciliter les transferts d'entreprises ou de parties d'entreprises, en les simplifiant et en évitant de grever la trésorerie du bénéficiaire d'une charge fiscale démesurée qu'il aurait, en tout état de cause, récupérée ultérieurement par une déduction de la TVA acquittée en amont.

Son bénéfice est subordonné à deux conditions :

i) que les biens cédés constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome – la cession d'un stock de produits est par exemple hors champ ;

ii) que le bénéficiaire du transfert ait l'intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise transmis – à cet égard, il n'est pas requis qu'il exerce le même type d'activité que le cédant, mais seulement une activité économique quelconque.

4.- Un mot maintenant de la transposition en droit français de ces règles.

S'agissant de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, la France a exercé l'option qui lui était offerte par le droit dérivé mais – nous le verrons – en des termes qui s'écartent un peu, beaucoup... de la formulation de la directive et de la notion, autonome dans le droit communautaire, de « *non-livraison* ».

L'article 89 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, issu d'un amendement déposé par M. Philippe Marini, rapporteur du projet de loi pour la commission des finances du Sénat, rapidement débattu et adopté après passage en commission mixte paritaire, a inséré dans le CGI un article 257 *bis* qui comporte trois alinéas.

Le premier dispose : « *Les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6° et 7° de l'article 257 [c'est-à-dire les livraisons d'immeubles],*

<sup>3</sup> C'est ce que prévoyait l'article 2 de la sixième directive et c'est ce que prévoit toujours l'article 2, § 1, sous a) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA.

<sup>4</sup> Article 5 de la sixième directive et article 14, § 1, de la directive de 2006

<sup>5</sup> Tout en prenant le cas échéant les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujéti total. Ces dispositions ont été reprises à l'article 19 de la directive de 2006 qui les a seulement complétées pour rappeler que les Etats membres « *peuvent aussi prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cet article rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles* ». Elles s'appliquent dans les mêmes conditions aux prestations de services, en vertu de l'article 6 § 5 de la sixième directive, dont les dispositions ont été reprises à l'article 29 de la directive de 2006

*réalisées entre redevables de la TVA, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission (...) d'une universalité totale ou partielle de biens* ». Notez qu'en créant cette « dispense de TVA », le législateur a attaché à la transmission d'une universalité de biens des conséquences moins radicales que celles qui paraissent résulter de la lettre de la directive, laquelle implique de considérer que l'opération de livraison n'est pas intervenue.

Le troisième alinéa de l'article prévoit quant à lui que « *Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier (...)* ». On mesure, en lisant ce dernier alinéa, que l'article 257 bis jette un pont entre, d'un côté, la règle prévue à l'article 5 de la sixième directive selon laquelle une transmission d'universalité est regardée comme une « non-livraison » et, de l'autre, le régime des régularisations prévu par l'article 20 de la directive. La logique est la suivante : une livraison de biens dispensée de TVA étant supposée ne pas être intervenue, elle ne peut constituer un événement déclenchant une régularisation de la taxe antérieurement déduite, l'obligation de régulariser étant transférée au cessionnaire, réputé continuer la personne du cédant<sup>6</sup>, étant observé que la loi de finances rectificative pour 2005 a parallèlement modifié l'article 287 du CGI pour mettre des obligations déclaratives à la charge du cédant et du cessionnaire d'un bien dispensé de TVA et permettre à l'administration de ne pas perdre la trace des régularisations qui devraient, le cas échéant, être faites par le cessionnaire.

Lorsque l'administration a commenté pour la première fois ces dispositions par son instruction n° 50 du 20 mars 2006 publiée au BOI de la DGI sous le n° 3 A-6-06, elle a ainsi retenu, au § IV « *Régularisations* », que les transferts de biens d'investissement ne donnent pas lieu, chez le cédant, aux régularisations du droit à déduction et qu'il appartient au bénéficiaire de la transmission de les opérer s'il y a lieu.

Sur ce a été pris un décret<sup>7</sup> du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de la TVA qui a réécrit l'article 207 de l'annexe II au CGI, relatif à la régularisation de la taxe en vue de tirer les conséquences de la création de l'article 257 bis de ce code.

---

<sup>6</sup> Sur ce point, si la sixième directive ne fait pas elle-même expressément le pont entre le régime des régularisations et la règle de « non-livraison », et si l'article 20 § 3 prescrit la régularisation en cas de livraison d'un bien d'investissement pendant la période de régularisation lorsque la livraison « est exonérée », il semble naturel de considérer que, dans le cas où aucune livraison n'est réputée être intervenue en application de l'article 5 § 8, il n'y a pas matière à régularisation, celle-ci devant le cas échéant intervenir ultérieurement. Par ailleurs, si l'on s'arrête un instant sur la question de la transmission au cessionnaire de l'obligation de régulariser la taxe déduite par le cédant, on peut signaler que cette substitution de débiteur ne va pas de soi. La Cour de justice a en effet eu l'occasion de dire pour droit que la directive TVA s'oppose à une législation nationale qui prévoit, en cas de régularisation d'une déduction de TVA opérée par un assujetti, que les sommes dues à ce titre doivent être acquittées par un autre assujetti (CJUE, 2<sup>ème</sup> ch., 10 oct. 2013, *Pactor Vastgoed BV*, C-622/11, point 36). Elle retient ainsi que « *le fait d'exiger que la déduction effectuée par le cédant d'un bien immobilier soit régularisée par le cessionnaire de ce bien reviendrait à obliger ce dernier à acquitter une créance fiscale relative à une transaction à laquelle il est étranger et qui a été effectuée dans le cadre de l'activité économique d'un autre assujetti* ». Inversement, « *le cédant ayant effectué la déduction continuerait à bénéficier d'une déduction supérieure à celle à laquelle il a droit en raison de l'utilisation effective du bien immobilier et l'objectif de neutralité de la charge fiscale ne serait pas atteint à son égard* » (CJUE, 7<sup>ème</sup> ch., 26 nov. 2020, *Sögård Fastigheter AB*, C-787/18, point 54). Toutefois la donne change lorsqu'est en cause la transmission d'une universalité au sens de l'article 5 § 8 de la sixième directive. Le cessionnaire étant réputé continuer la personne du cédant, il n'y a pas d'obstacle à contraindre un assujetti distinct de celui qui a déduit la taxe à procéder à la régularisation.

Cet article 207 pose à son I que la déduction de la taxe est, en principe, « définitivement acquise à l'entreprise ». Le 1° du 1 du III prévoit cependant que l'assujetti qui a déduit la taxe grevant les dépenses d'acquisition d'un actif immobilisé doit procéder à une régularisation globale –donc reverser une fraction de la TVA déduite – lorsque la cession du bien immobilisé n'est pas soumise à la taxe sur le prix total. Le 1° du 4 du même III déroge néanmoins à l'obligation de régulariser si la cause de l'absence d'imposition de la cession tient à ce qu'elle était dispensée de TVA par application de l'article 257 bis.

5.- Nous pouvons à présent en venir au litige. La SA Anciens Ets G. Schiever & Fils (« Schiever ») a fait construire, sur le territoire de la commune de Ribécourt-Dreslincourt, dans l'Oise, un ensemble immobilier achevé en février 2004, comprenant un supermarché, une station-service, un magasin de bricolage et un parking. Deux baux commerciaux ont été conclus le 14 janvier 2004 avec des filiales de l'entreprise, les sociétés Mazagran Service et Commerciale le Pré Bercy, en vue de leur confier respectivement l'exploitation de la surface alimentaire sous l'enseigne Atac et du magasin de bricolage sous l'enseigne Weldom.

Le 30 juin 2009, soit cinq ans et quelques mois plus tard, la société Schiever a cédé l'ensemble immobilier à un marchand de biens, Axis Promotion, pour 4 M€. Le même jour, les SAS Mazagran Service et Commerciale le Pré Bercy ont cédé leurs fonds de commerce à Axis Promotion pour respectivement 440 000 € et 60 000 €. Axis Promotion a donc déboursé 4,5 M€ pour acquérir la propriété des murs et des fonds de commerce.

La réunion des murs et des fonds n'a cependant été que de courte durée : un instant de raison après en avoir fait l'acquisition, Axis Promotion a, par des actes du même jour, cédé les murs au profit de la SCI de La Grérie et les fonds à la SAS Sodorib, en vue de l'implantation, en lieu et place des enseignes Atac et Weldom, d'un hypermarché E.Leclerc<sup>8</sup>.

A l'issue d'une vérification de comptabilité diligentée en 2012, l'administration fiscale a mis à la charge de la société Schiever un rappel de TVA d'un montant d'environ 500 000 € au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2009.

Elle a constaté que la société avait déduit la TVA ayant grevé les dépenses de construction des locaux cédés le 30 juin 2009 pour un montant d'environ 720 000 €, que la cession à la SARL Axis Promotion n'était pas soumise à la TVA immobilière, en application des dispositions du 2 du 7° de l'article 257 du CGI, dans leur rédaction alors en vigueur, dès lors qu'elle était intervenue plus de cinq ans après l'achèvement de l'immeuble et que les dispositions du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI lui faisaient obligation de régulariser la taxe initialement déduite, non sans relever qu'elle ne pouvait se prévaloir de la dispense de régularisation liée à une dispense de TVA en application de l'article 257 bis du CGI, faute que la cessionnaire ait poursuivi l'activité locative exercée par le cédant.

Après rejet de sa réclamation, la société a porté le litige devant le tribunal administratif de Dijon qui a rejeté sa demande de décharge. Elle se pourvoit en cassation

---

<sup>7</sup> Décret n° 2007-566.

<sup>8</sup> Un contrat de bail étant conclu séparément entre la SCI et la société Sodorib.

contre l'arrêt du 4 février 2021 par lequel la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté son appel.

**6.-** La cour a entièrement validé le raisonnement de l'administration.

Elle a rappelé que, par son arrêt *Zita Modes Sàrl*, la Cour de justice avait interprété les dispositions de l'article 5 § 8 de la sixième directive en ce sens que « *la dispense de TVA prévue par l'article 257 bis du CGI lors de la transmission (...) d'une universalité totale ou partielle de biens s'applique à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, dès lors que le bénéficiaire du transfert a pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis* » (sic). Or elle a estimé qu'en l'espèce, Axis Promotion, qui était intervenue en tant que marchand de biens, n'avait pas acquis l'ensemble immobilier et les fonds de commerce dans l'objectif de les exploiter mais en vue de leur revente, et qu'elle les a avait d'ailleurs revendus le jour-même.

En statuant ainsi, la cour s'est attachée à ne pas commettre l'erreur de droit qu'avaient censurées vos décisions *SCI JM3 FOR* et *SCI JM5 SAR* du 23 novembre 2015 (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, n° 375054 et n° 375055, RJF 2016 n° 129, concl. B. Bohnert C129) et qui aurait consisté à raisonner par rapport au cédant, là où le droit de l'Union prescrit d'apprécier exclusivement l'intention du cessionnaire d'exploiter une activité au moyen de l'universalité à lui transmise.

La cour a également jugé qu'était en tout état de cause sans incidence dans le présent litige la circonstance que le tribunal de grande instance de Paris, saisi par la société Schiever d'une action en responsabilité dirigée contre la société de conseil qu'elle avait mandatée pour monter l'opération de cession, ait considéré que le bénéfice de la dispense de TVA ne paraissait pas exclu, dès lors qu'il appartenait seulement au juge civil de se prononcer sur le caractère prévisible des rappels de TVA en litige et non sur leur bien-fondé.

Enfin, la cour a jugé que la requérante n'était pas fondée à se prévaloir de l'interprétation de la dispense de TVA reprise dans la documentation administrative référencée BOI-TVA-DED-60-20-10 du 3 janvier 2018, dès lors que celle-ci avait été publiée postérieurement à la période d'imposition en litige, tout en relevant que l'interprétation administrative n'ajoutait rien à la loi fiscale.

**7.-** La société soutient en premier lieu que la cour a entaché son arrêt d'insuffisance de motivation, d'erreur de droit et d'erreur de qualification juridique en jugeant que la cession des immeubles à Axis Promotion ne pouvait être regardée comme une opération dispensée de TVA au sens de l'article 257 bis. Elle fait valoir qu'était bien en cause une cession d'entreprise et rappelle que les sous-acquéreurs ont poursuivi l'exploitation de l'immeuble et des fonds de commerce. Elle vous demande donc de juger que la vente à Axis Promotion était une opération intercalaire dont il ne faudrait pas tenir compte et qui ne pouvait par suite déclencher le jeu de la régularisation de la taxe initialement déduite.

Cette critique est toutefois vaine et le seul reproche que l'on pourrait adresser à la cour est de n'avoir pas coupé à la racine l'argumentation dont elle était saisie.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Le différend entre la société et l'administration s'est noué autour de l'obligation de régulariser la TVA initialement déduite ayant grevé les travaux de construction. La société ayant vu que l'obligation de régulariser « tombait » en cas de transmission d'une universalité dispensée de TVA en application de l'article 257 *bis*, elle a plaidé que la vente entrait bien dans le champ de ce texte. La cour lui a répondu que tel n'était pas le cas, en l'absence d'intention du cessionnaire de poursuivre l'activité et nous croyons qu'elle aurait au minimum dû ajouter un « en tout état de cause ».

Le premier alinéa de l'article 257 *bis* ne dispense à première vue de TVA que des opérations, réalisées entre redevables, qui seraient en principe soumises à la TVA. On perçoit mal en effet en quoi un assujetti aurait besoin d'être dispensé d'une taxe au titre d'une opération qui ne serait pas une opération imposable ou qui serait exonérée. Or dans sa version applicable en 2009, le 2 du 7° de l'article 257 du CGI<sup>9</sup> prévoyait que les opérations concourant à la livraison d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans n'étaient pas soumises à la taxe et il est constant que la cession du 30 juin 2009 avait eu lieu plus de cinq ans après l'achèvement de l'ensemble immobilier – la cour ayant elle-même relevé cet élément au point 5 de son arrêt.

Il en résulte que la société ne pouvait prétendre que l'opération litigieuse était dispensée de taxe alors qu'en réalité, elle n'y était pas soumise et il nous semble que vous pourrez substituer ce motif de pur droit au motif retenu par l'arrêt attaqué.

Il est certain que vous pourriez, comme le ministre semble vous y inviter dans un mémoire produit hier, faire des dispositions de l'article 257 *bis* une interprétation conforme à l'article 5 § 8 de la sixième directive, en considérant que le législateur français a entendu non seulement dispenser de TVA l'opération de transmission d'une universalité de biens mais, au-delà, neutraliser tous les effets fiscaux de l'opération. Mais il nous semble que la lettre de l'article 257 *bis* ne permet pas une telle interprétation conforme (Section, 22 déc. 1989, *Ministre c/ Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier*, n° 86113, rec. p. 260, RJF 1990 n° 130, concl. M.-D. Hagelsteen p. 80) car là où le législateur français a écrit : « l'opération est dispensée de TVA », il semble difficile de lire : « aucune opération n'est intervenue ». Et pour le reste, il ne vous appartient pas de relever d'office une éventuelle incompatibilité du droit interne avec le droit de l'Union européenne (Section, 11 janv. 1992, *SA Morgane*, rec. p. 111).

**8.-** Le deuxième moyen est tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits de l'espèce en jugeant que la contradiction entre la décision du TGI de Paris et la décision rendue par le juge de l'impôt ne révélait aucune méconnaissance du principe de sécurité juridique. Mais la critique manque en fait. Ainsi que l'a parfaitement relevé la cour, le juge civil n'a fait que se prononcer sur le caractère prévisible de la rectification à laquelle l'administration a procédé et ne s'est pas directement prononcé sur l'application de la loi fiscale.

**9.-** Le dernier moyen est tiré de ce que la cour aurait entaché son arrêt d'insuffisance de motivation, d'erreur de droit et de dénaturation des faits en jugeant qu'elle n'était pas

---

<sup>9</sup> mettant en œuvre la faculté offerte par l'article 13, B, sous g) de la sixième directive.

fondée à se prévaloir de l'interprétation de la dispense de TVA reprise dans un Bofip du 3 janvier 2018.

Le moins qu'on puisse dire est que le moyen fondé sur l'application des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF a été mal amené devant les juges du fond. La requérante s'est d'abord prévalu d'un Bofip du 3 janvier 2018 avant de se rendre compte, au vu de la réponse que lui a faite le tribunal administratif, que ce n'était guère utile pour contester une imposition établie au titre de l'année 2009. Dans ses écritures d'appel, elle a alors fait valoir que le Bofip de 2018 ne faisait que reprendre une instruction publiée dans un BOI n° 50 du 20 mars 2006 sous le numéro 3 A-6-06 et « *des rescrits de 2006* » qu'elle s'est abstenue de produire et dont elle n'a cité aucun passage...

Il faut donc se forcer un peu pour identifier dans ces écritures, comme le voudrait le mémoire complémentaire, une « *argumentation précise et circonstanciée* ». Quoiqu'il en soit, le moyen ne peut qu'être écarté.

Le rescrit général le plus intéressant pour la requérante est un rescrit RES n° 2006/58 (TCA) publié le 26 décembre 2006 qui répond à la question « Quelles sont les modalités d'application des dispositions de l'article 257 bis du CGI ? ». Dans le corps de la réponse, l'administration écrit qu'une transmission d'une universalité réalisée entre deux redevables de la TVA bénéficie d'une dispense de taxation pour les immeubles qui entrent dans le champ d'application des dispositions de l'article 257, 7° du CGI « ou d'une dispense de régularisation de la TVA antérieurement déduite au titre d'un immeuble (...) pour les immeubles qui n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de l'article 257, 7° du CGI ».

Il est certain qu'elle se trouve dans ce second cas de figure puisque, nous l'avons dit, elle a cédé un immeuble qui n'entre pas dans le champ de la TVA immobilière. Et il est tout aussi certain que cette doctrine ajoute à la loi, contrairement à ce qu'a retenu la cour.

Toutefois, il nous paraît clair que le droit à dispense de régularisation posé par le rescrit ne peut, conformément à la pratique en la matière<sup>10</sup>, être lu séparément des paragraphes qui précèdent et qui rappellent que le dispositif est conditionné à l'existence d'une véritable transmission d'entreprise, réalisée au profit d'une personne qui, selon les termes du rescrit, « entend exploiter l'universalité transmise ».

Or ainsi que l'a parfaitement jugé la cour sur le terrain de la loi fiscale, par des motifs qui ne sont pas critiqués par un moyen de dénaturation, il n'est pas permis en l'espèce d'identifier, chez le cessionnaire, l'intention d'exploiter l'immeuble cédé.

Ce cessionnaire est un marchand de biens. Son activité est donc celle d'un négociant : il achète des immeubles pour les revendre. Il a d'ailleurs fait préciser, dans l'acte authentique constatant la cession à son profit de l'ensemble immobilier en cause, que cette opération constituait pour lui une opération « *de la nature de celle définie à l'article 257-6°* ».

---

<sup>10</sup> Cf. 9<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 20 octobre 1995, *SARL Fruit Port*, n° 140239, RJF 1995 n° 1360 ; 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, 27 oct. 2010, *M. S...*, n° 315056, T. pp. 704-751, RJF 2011 n° 67.

*du CGI* » et qu'il prenait l'engagement de revendre, pour obtenir le bénéfice du régime de l'exonération de droits de mutation et de taxe de publicité foncière prévu par les articles 1115 et 1020 du CGI. Enfin, il a revendu l'immeuble le jour même de son achat, ce qui achève de démontrer qu'il n'entendait manifestement pas exploiter lui-même l'universalité transmise, la circonstance que l'acquéreur ultérieur des murs en ait poursuivi l'exploitation en les donnant à bail à l'acquéreur des fonds de commerce étant sans incidence, eu égard à la lettre de la doctrine qui ne bénéficie pas lorsqu'est en cause, selon les termes mêmes de la requérante, une « *opération intercalaire* ».

A supposer que vous considériez que le moyen fondé sur les articles L. 80 A et L. 80 B du LPF avait été soulevé avec la précision minimale que l'on est en droit d'exiger du contribuable, vous pourriez donc procéder à une seconde substitution de motifs.

PCMNC au rejet du pourvoi de la SA Anciens Ets G. Schiever & Fils.