

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE PARIS**

N° 16PA01660

SOCIETE CHESS AVOCATS

M. Claude Jardin
Président

Mme Laurence Notarianni
Rapporteur

M. Fabien Platillero
Rapporteur public

Audience du 14 septembre 2017
Lecture du 12 octobre 2017

19-06-02-01-02
19-01-03-01-02-03
19-01-03-01-02-05
C

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La Cour administrative d'appel de Paris
(9^{ème} Chambre)

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Le Blevenec et Associés a demandé au Tribunal administratif de Paris la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009.

Par un jugement n° 1213621/1-1 du 5 juin 2013, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Par un arrêt n^{os} 13PA02638, 13PA03125 du 26 novembre 2014, la Cour a rejeté ses requêtes tendant à l'annulation de ce jugement et à la décharge de ces rappels de taxe, en droits et pénalités.

Par une décision n° 387466 du 4 mai 2016, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, a, sur le pourvoi de la société Le Blevennec et associés, annulé l'arrêt n°s 13PA02638, 13PA03125 du 26 novembre 2014 et renvoyé ces affaires devant la même Cour.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et une requête sommaire, enregistrées les 8 juillet et 6 août 2013, des mémoires, enregistrés le 17 septembre 2013, le 3 mars et le 7 mai 2014 et, après renvoi de l'affaire à la Cour, les 31 janvier, 23 mars et 27 avril 2017, la société Le Blevennec et Associés, devenue la société Chess Avocats, représentée par la SCP Delaporte, Briard, avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 1213621/1-1 du 5 juin 2013 du Tribunal administratif de Paris ;

2°) de prononcer la décharge de ces impositions et des pénalités correspondantes ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

- par l'effet de règles de territorialité de la taxe sur la valeur ajoutée prévues à l'article 259 B du code général des impôts, les prestations de conseil facturées à des clients établis dans des pays situés hors de la Communauté européenne ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, le lieu des prestations étant réputé ne pas se situer en France ;

- le Tribunal a commis une erreur d'appréciation et une erreur de droit au regard des articles 259 et 259 B du code général des impôts en jugeant que des tiers étaient les véritables preneurs des prestations commandées par le « trustee » alors que le preneur des prestations litigieuses est le « trustee » dont le nom figure sur la facture ; dans le cas des prestations immatérielles de conseil juridique facturées, la personne mentionnée sur la facture doit être regardée comme le bénéficiaire des prestations et ce n'est qu'en cas de doute laissant penser à une facture de complaisance que le tiers ayant payé les factures peut être regardé comme leur bénéficiaire ; en l'espèce, un tel doute n'existait pas dès lors que l'authenticité des factures de la requérante établies au nom des « trustees » situés aux Bermudes n'est pas contestée et qu'il n'y avait pas de défaut de concordance entre la facturation et le paiement effectué par les « trustees » directement ou indirectement ;

- en application de la convention de la Haye sur la reconnaissance des trusts, dans le cadre d'un trust anglo-saxon, la propriété des biens est confiée à un « trustee », à charge pour celui-ci de détenir, d'administrer et de contrôler les actifs du trust dans un but déterminé ; le « protector » est une personne physique ou morale chargée de contrôler l'activité des « trustees » ; le « trustee » n'est pas un simple mandataire mais le titulaire même des actifs du trust et peut seul être considéré comme le client et donc le preneur des prestations de conseil juridique ; les trusts ne pouvant être les preneurs dès lors qu'ils sont dépourvus de personnalité juridique ; il est établi par leurs relevés bancaires que les « trustees » BTCL et Rothschild ont payé une partie des factures ;

- la notion de preneur, pour l'application des dispositions des articles 259 et 259 B du code général des impôts, n'est pas définie par le code général des impôts ; en l'absence de définition légale, le législateur a méconnu l'étendue de sa propre compétence dans la détermination des règles de territorialité prévues par la loi ; dans ces conditions, la loi ne respecte pas le principe de clarté de la loi prévu à l'article 34 de la Constitution et l'objectif d'accessibilité de la loi prévu par les articles 4, 5, 6 et 13 de la Déclaration de 1789 ; cette méconnaissance par le législateur de sa propre compétence affecte la liberté d'entreprendre, garantie par l'article 4 de la Constitution, en ce qu'elle empêche une entreprise prestataire française ayant des clients hors de l'Union européenne d'intégrer dans ses prix l'impact relatif à la taxe sur la valeur ajoutée qui est devenue une charge en méconnaissance du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée ;

- à titre subsidiaire, à supposer même que les « trustees » soient regardés comme des intermédiaires entre le prestataire et le trust, le « trustee » n'est pas un intermédiaire transparent ; le V de l'article 256 du code général des impôts permet à l'assujetti qui s'est entremis dans une livraison de biens d'être réputé avoir personnellement acquis et livré le bien ; la qualité d'assujetti n'est pas réservée aux personnes établies dans l'Union européenne ; à cet égard, une personne établie hors de l'Union européenne a la qualité d'assujetti dès lors qu'elle exerce une activité économique à titre onéreux dans le pays tiers où elle est établie, sans qu'il importe qu'elle ne réalise aucune opération imposable sur le territoire de l'Union européenne et que ce pays tiers n'a pas institué un régime de taxe sur la valeur ajoutée ; dès lors que les « trustees » ont agi en leur nom pour le compte de tiers bénéficiaires, ils doivent sur ce fondement être réputés avoir personnellement reçu les services en cause et être regardés comme les preneurs des prestations de conseil en cause ;

- le prestataire, en sa qualité d'avocat, est tenu au secret professionnel et ne peut divulguer l'identité du bénéficiaire réel des prestations de service ; le Tribunal a méconnu les dispositions de l'article L. 13-0 A du livre des procédures fiscales qui ne font pas exception sur ce point au secret professionnel de l'avocat ;

- subsidiairement, en application notamment des règles de territorialité applicables aux prestations de service, le paiement des factures ou l'auteur de ce paiement n'est pas un critère légal d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée ;

En ce qui concerne le bénéfice de la doctrine de l'administration fiscale :

- elle a en application des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales droit au bénéfice des doctrines administratives qu'elle invoque ;

- la doctrine administrative D. adm 3 A-2143 n° 58 prévoit que le preneur s'entend du « client direct du prestataire, c'est à dire la personne à laquelle le service est rendu est régulièrement facturé » ; en l'espèce les clients directs auxquels les factures ont été adressées sont les « trustees » et un « protector » ;

- la doctrine administrative 3 L-52, n° 12 prévoit que lorsque le client d'un prestataire est un établissement financier, ce dernier est le preneur sans qu'il importe que cet établissement demande l'exécution d'un service pour lui-même ou pour ses clients ;

- l'instruction administrative du 15 février 1979 prévoit que « par bénéficiaire de la prestation, il faut entendre, en toute hypothèse le client direct du prestataire, quelle que soit la personne qui, en définitive, pourrait recueillir le service rendu » ; cette instruction n'a été rapportée par aucune instruction expresse postérieure ; elle n'est pas devenue caduque ; à cet égard, la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 n'a pas apporté de modifications significatives aux règles de territorialité de la taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et l'instruction du 31 juillet 1992 publiée au BOI 3CA-92 prévoit qu'à l'exception des prestations qu'elles mentionne, les dispositions applicables aux autres prestations de service conservaient leur portée après le 1^{er} janvier 1993 ; la substitution de la notion de preneur à celle de bénéficiaire est sans incidence dès lors que les termes de preneur, bénéficiaire ou client sont interchangeables, qu'il résulte des travaux parlementaires qu'il ne s'agissait que d'une modification technique ou rédactionnelle et que le terme de preneur figurait déjà dans le texte de la 6^{ème} directive.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 17 décembre 2013, le 9 avril 2014, le 21 février 2017 et le 27 avril 2017, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par la société requérante ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Notarianni,
- les conclusions de M. Platillero, rapporteur public,
- et les observations de Me Masquart, avocat de la société Chess Avocats.

1. Considérant que la société Le Blevenec et Associés, cabinet d'avocats d'affaires établi en France, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle l'administration fiscale, par une proposition de rectification du 26 novembre 2010 notifiée dans le cadre de la procédure contradictoire d'imposition, a mis à sa charge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 456 615 euros au titre de la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009 à raison de prestations de conseil juridique que cette société avait facturées en franchise de taxe sur la valeur ajoutée, ce que le service a remis en cause au motif qu'elle ne justifiait pas que les preneurs étaient établis hors de la Communauté européenne ; que, par un jugement du 5 juin 2013, le Tribunal administratif de Paris a rejeté la demande de la société tendant à la décharge de ces rappels de taxe sur la valeur ajoutée ; que, par un arrêt n°s 13PA02638, 13PA03125 du 26 novembre 2014, la Cour a rejeté les deux requêtes dirigées contre ce jugement ; que, par une décision n° 387466 du 4 mai 2016, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, a, sur le pourvoi de la société Le Blevenec et Associés, devenue société Chess Avocats, annulé cet arrêt et renvoyé cette affaire devant la Cour ;

2. Considérant qu'il résulte de l'instruction que, après avoir pris connaissance, par la consultation des pièces comptables du cabinet d'avocat contrôlé, de l'identité des clients mentionnés sur des factures auxquels les prestations avaient été facturées et de la dénomination des entités ayant procédé au paiement de ces factures, l'administration a estimé que le lieu de réalisation des prestations juridiques de la société requérante ayant fait l'objet de factures libellées au nom des sociétés « B(...) Trust Company Ltd », « R(...) Trust Bermuda Ltd » et « L(...) Ltd », n'était pas établi dès lors notamment qu'il résultait de l'examen de sa comptabilité que ces factures avaient au moins pour partie été payées par des tiers et a en conséquence considéré que ces factures portaient en réalité sur des prestations de services imposables en France sur le fondement des dispositions de l'article 259 du code général des impôts ; que la société d'avocats requérante conteste ces rappels en faisant valoir, en se prévalant notamment des particularités des notions propres au droit anglo-saxon de trust et de « trustee », que les sociétés « B(...) Trust Company Ltd », « R(...) Trust Bermuda Ltd », établissements financiers ayant une activité de « trustee », chargés de l'administration de trusts bermudiens, et la société « L(...) Ltd », établissement financier ayant une activité de « protector » de tels trusts, devaient bien être regardées comme les preneurs des prestations de conseil en cause pour l'application des dispositions de l'article 259 B du code général des impôts, dès lors qu'elles avaient acquitté ces factures soit directement soit par l'intermédiaire de comptes bancaires ouverts au nom des trusts ainsi administrés ;

3. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 259 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la période en litige : « *Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle* » ; qu'aux termes de l'article 259 B du même code : « *Par dérogation aux dispositions de l'article 259, le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France et lorsque le preneur est un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, qui y a son domicile ou sa résidence habituelle ; [...]* 4° Prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement ; [...] *Le lieu de ces prestations est réputé ne pas se situer en France même si le prestataire est établi en France lorsque le preneur est établi hors de la communauté européenne ou qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre État membre de la communauté* » ; qu'en application des dispositions de l'article 259 B du code général des impôts, relatives au régime d'imposition des prestations dites immatérielles et qui dérogent aux dispositions de l'article 259 du même code, les prestations de conseil assurées par un prestataire établi en France ne sont pas imposables à la taxe sur la valeur ajoutée en France lorsque le preneur est établi hors de la Communauté européenne ; qu'au sens et pour l'application de ces dispositions, le preneur s'entend de la personne qui est le bénéficiaire effectif de la prestation de service ; que, par ailleurs, sous réserve des cas où la loi attribue la charge de la preuve au contribuable, il appartient au juge de l'impôt, au vu de l'instruction et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter et qui ne sauraient être réclamés qu'à elle-même, d'apprécier si la situation du contribuable entre dans le champ de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée ou, le cas échéant, s'il remplit les conditions légales d'une exonération ;

4. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article L. 13-0 A du livre des procédures fiscales : *« Les agents de l'administration des impôts peuvent demander toutes informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements afférents aux recettes de toute nature perçues par les personnes dépositaires du secret professionnel en vertu des dispositions de l'article 226-13 du code pénal. Ils ne peuvent demander de renseignements sur la nature des prestations fournies par ces personnes »* ; que ces dispositions ne font pas obstacle à ce que l'administration prenne connaissance, pendant les opérations de contrôle, de factures établies par un avocat pour des prestations destinées à des clients nommément désignés, dès lors que ces documents ne comportent aucune indication, même sommaire, sur la nature des prestations fournies à ces clients ; que, si elles font, en revanche, obstacle à ce que le vérificateur procède à des demandes complémentaires relatives à l'identité des clients concernés ou cherche à obtenir des renseignements sur la nature des prestations fournies, ces dispositions ne sauraient être regardées comme interdisant à l'administration, dans l'hypothèse où des discordances entre les mentions figurant sur les pièces comptables dont elle a pu régulièrement prendre connaissance quant à l'identité des personnes ayant payé des prestations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée et l'identité des bénéficiaires mentionnés sur les factures de ces prestations font douter du caractère probant de ces dernières quant à la domiciliation des bénéficiaires effectifs des prestations, de demander à l'avocat qui a effectué ces prestations qu'il fournisse les éléments de nature à établir la domiciliation des payeurs lorsqu'elle est nécessaire à la détermination des règles de territorialité applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée ;

5. Considérant qu'il résulte de l'instruction, et qu'il n'est au demeurant pas contesté, que les trois sociétés au nom desquelles ont été libellées les factures de prestations de conseil litigieuses étaient des établissements financiers situés aux Bermudes, Etat situé en dehors de l'Union européenne, et exploitaient une activité d'administration de trusts, en tant que « trustees » pour les deux premières et de contrôle des « trustees » en qualité de « protector » pour la troisième ; que, par ailleurs, la régularité en la forme des factures n'est pas contestée ; que, sauf élément de nature à remettre en cause la sincérité et le caractère probant des factures, ces sociétés doivent être regardées comme les preneurs des prestations litigieuses qui leur ont été facturées par la société d'avocat requérante ;

6. Considérant, d'une part, que s'agissant des règlements mentionnant les « trustees », dans leur dénomination abrégée, cette différence ne saurait être regardée comme une discordance entre les mentions figurant sur les pièces comptables quant à l'identité des personnes ayant payé les prestations et l'identité des bénéficiaires mentionnés sur les factures de ces prestations ; qu'il en est ainsi notamment en ce qui concerne les factures dont le paiement a été effectué par « BTCL », mention dont il résulte de l'instruction qu'elle fait référence à la société « trustee » « B(...) Trust Company Ltd » ;

7. Considérant, d'autre part, que s'agissant des paiements apparaissant en comptabilité comme acquittés par des entités ayant une dénomination distincte des trois sociétés facturées, il résulte de ce qui a été dit au point 5 que ce n'est que dans l'hypothèse où les discordances existant entre les mentions figurant sur les pièces comptables quant à l'identité des personnes ayant payé les prestations et l'identité des bénéficiaires mentionnés sur les factures de ces prestations sont de nature à faire douter du caractère probant de ces dernières quant à la domiciliation des bénéficiaires effectifs des prestations que le vérificateur peut demander à l'avocat qui a effectué les prestations ainsi facturées qu'il fournisse des éléments de nature à établir la domiciliation des payeurs

lorsqu'elle est nécessaire à la détermination des règles de territorialité applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée ;

8. Considérant, à cet égard, s'agissant des paiements effectués par des entités dont la dénomination inclut le terme « Trust », « Bermuda Trust » ou « Bda Trust », une telle discordance n'est, dans les circonstances de l'espèce, eu égard notamment à la nature de l'activité de « trustee » et de « protector » des sociétés facturées, au fait que les trusts sont une institution propre au droit anglo-saxon connue du droit des Bermudes mais étrangère au droit français et à la séparation des patrimoines du trust et du « trustee » pas de nature à faire à elle seule douter de la domiciliation hors de la communauté européenne des preneurs des prestations en cause ; qu'il résulte au surplus des relevés bancaires produits par la société requérante que les paiements correspondant provenaient de l'étranger ou étaient effectués par des virements dont l'intitulé mentionnaient le « trustee » en sus du trust ; qu'ainsi, dans les circonstances de l'espèce, les discordances entre l'identité des sociétés localisées aux Bermudes mentionnées sur les factures et celle des trusts ayant payé ces prestations, à supposer même qu'un trust de droit anglo-saxon puisse être regardé comme un tiers payeur par rapport au « trustee » chargé de son administration alors qu'il résulte de l'instruction que ce dernier a la propriété juridique (« legal ownership ») des actifs constituant le trust alors même que ces actifs n'entrent pas dans son patrimoine, n'étaient pas de nature à faire douter de la sincérité et du caractère probant de ces factures quant à la domiciliation aux Bermudes, et donc hors de la Communauté européenne, des bénéficiaires effectifs des prestations de conseil en litige ;

9. Considérant que si le ministre fait valoir que pour d'autres factures, l'identité du payeur n'était pas précisée par les pièces comptables ou n'apparaissait que sous l'intitulé « technical trust in clearing », « db onshore custody » ou « virement international », de telles situations ne font pas apparaître de discordances entre les mentions relatives à l'identité des personnes ayant payé les prestations et l'identité des bénéficiaires mentionnés sur les factures de ces prestations ;

10. Considérant, par ailleurs, que s'il fait valoir que certaines entités payeuses avaient une dénomination française, il résulte de l'instruction, et notamment des relevés bancaires de la société requérante et de l'attestation du 19 janvier 2011 de la société « trustee » « B(...) Trust Company Ltd », dont les mentions ne sont pas contestées, que les entités en cause sont des trusts administrés par ce « trustee » ;

11. Considérant, enfin, qu'en ce qui concerne les prestations facturées à la société « protector » « L(...) Ltd », la société requérante produit une attestation de cette société, dont les mentions ne sont pas contestées, selon laquelle l'entité « Horatio » est un trust établi et géré aux Bermudes ;

12. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de statuer sur ses autres moyens, que la société Le Blevenec et Associés, devenue la société Chess Avocats, est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande ; qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 2 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

N° 16PA01660

8

D É C I D E :

Article 1^{er} : Le jugement n° 1213621/1-1 du 5 juin 2013 du Tribunal administratif de Paris est annulé.

Article 2 : La société Le Blevenec et Associés, devenue Chess Avocats, est déchargée des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009.

Article 3 : L'Etat versera la somme de 2 500 euros à la société Chess Avocats en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

COPIE