

N° 387466

Société Le Blevenec et associés

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 4 avril 2016

Lecture du 4 mai 2016

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

Cette affaire pose une question délicate d'articulation entre le secret professionnel de l'avocat et les pouvoirs d'investigation dont dispose l'administration fiscale pour s'assurer, à l'occasion d'une vérification de comptabilité, des règles de territorialité de la TVA applicables à une prestation de services. Pour compliquer le tout, elle s'inscrit sur une toile de fond faite de trust, forme juridique inconnue en tant que telle du droit français, établis aux Bermudes, zone propice aux mystères, surtout en matière fiscale.

La société requérante est un cabinet d'avocats établi en France. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a mis à sa charge 450 000 euros de rappels de TVA au titre des années 2007 à 2009. Ces rappels viennent de ce que le cabinet n'avait pas facturé la TVA au titre de prestations juridiques facturées à trois sociétés – deux *trustee* et un *protector* – sur le fondement du dernier alinéa de l'article 259 B du code général des impôts (CGI), au motif duquel, dans sa rédaction applicable : « Par dérogation aux dispositions de l'article 259, le lieu [des] prestations [des conseillers] 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 », ce qui lui avait semblé être le cas des trois sociétés. L'administration s'est en effet avisée que, si les factures avaient été émises au nom des sociétés, le paiement des prestations émanait au moins pour partie d'autres entités non identifiées, susceptibles de constituer les véritables preneurs. Elle en a déduit que les factures n'étaient par elles-mêmes pas suffisamment probantes puis que, faute d'informations supplémentaires délivrées par le cabinet sur la localisation des sociétés payeuses, il n'était pas justifié du bien-fondé de l'exonération dérogatoire, et qu'il convenait d'appliquer par défaut l'article 259 du CGI alors en vigueur, selon lequel « 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. »

La requérante n'a obtenu la décharge ni devant le tribunal administratif de Paris, ni devant la cour administrative de Paris dont l'arrêt du 26 novembre 2014, non commenté à la RJF, vous est déféré.

Commençons par dire, car tout en découle, qu'il nous semble que la cour ne s'est pas trompée en admettant qu'il fallait rechercher, par-delà le libellé des factures, l'identité du bénéficiaire réel des prestations de service.

Ainsi que nous l'avons dit, les factures étaient établies au nom d'entités dont il est dans la nature même d'exercer des fonctions d'intermédiaire. Comme le retranscrit l'article 792-0 *bis* du code général des impôts, un *trust* se définit comme l'ensemble des relations juridiques créées par une personne qui a la qualité de constituant, et par laquelle elle met volontairement ses biens sous le contrôle de *trustees* chargés de les gérer dans l'intérêt de bénéficiaires pour la réalisation d'un objectif déterminé. Un *protector* est une entité chargée de surveiller les *trustees*. Il n'est donc pas évident de savoir *a priori* qui, de ces intermédiaires ou des autres personnes liées par le trust, sont les véritables preneurs des prestations juridiques facturées.

Or par une décision CE, 9 octobre 2015, *Société Bayer Cropscience*, n° 371794, T. p., vous avez jugé qu'au sens et pour l'application de l'article 259 B du CGI dans sa rédaction applicable, « le preneur s'entend de la personne qui est le bénéficiaire effectif de la prestation de service ». Ainsi que le relèvent les commentaires de la décision à la RJF, vous avez ce faisant entendu privilégier, comme c'est habituel en matière de TVA compte tenu de la nature de cet impôt, une approche économique. Il s'en déduit que le preneur de la prestation de services ne se détermine pas au seul vu de celui qui a acquitté la facture mais au regard de celui qui a effectivement bénéficié de la prestation. La prestation de services s'en trouve soumise à la fiscalité applicable dans le pays d'établissement du preneur réel, à savoir l'utilisateur du service, qu'il y ait eu ou non intervention d'un preneur apparent.

Cette approche, déjà en germe dans la décision CE, 9 février 2012, *Min. C. Société SF Diffusion*, n° 330852, T. p., RJF 05/2012 n° 458), et qui trouve un écho tant dans la position qui avait été adoptée en son temps par la Commission européenne dans sa réponse à un parlementaire européen (Rép. Cointat : JOCE 12 mars 1979, C/68 p. 15) que dans la jurisprudence de la CJUE (CJUE, 20 juin 2013, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c/ Paul Newey*, n° 653/11, RJF 11/13, nous semble régler le sort du moyen d'erreur de droit, que la cour n'a pas commise en partant du principe qu'en la matière, la facture ne disait pas tout et qu'il pouvait y avoir un doute l'amenant à rechercher, par delà son libellé, l'identité du bénéficiaire réel de la prestation. Elle l'a d'autant moins fait qu'elle a très clairement expliqué qu'en principe, les *trustees* auxquels sont facturés des prestations doivent être regardés comme les preneurs de ces prestations, sauf élément de nature à remettre en cause la sincérité et le caractère probant des factures. Ce n'est que parce qu'elle a, sans commettre de dénaturation, estimé qu'il existait en l'espèce un tel doute, que la cour a estimé qu'il fallait rechercher le bénéficiaire effectif sans s'arrêter à la facture, soupçonnée d'être de complaisance.

Nous pouvons donc en venir au moyen qui a justifié l'inscription au rôle de votre formation de jugement.

Sur ce point, la cour a commencé par reproduire la sourate issue de votre jurisprudence CE, 1^{er} juillet 2009, *SARL A... P...*, n° 295689, T. p., selon laquelle « 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 (TVA) ou, le cas échéant, s'il remplit les conditions légales d'une exonération. »

Elle a ensuite jugé, dans le considérant litigieux, qu'il « appartient à la société Le Blevenec et associés, qui ne saurait, s'agissant de l'identité de ses clients, invoquer le secret professionnel qui s'impose à elle, ni se prévaloir des dispositions de l'article L. 13-0 A du LPF, dont il résulte seulement que les agents de l'administration des impôts ne peuvent pas demander de renseignements sur la nature des prestations fournies par les personnes dépositaires du secret professionnel, de produire tout élément permettant d'identifier le preneur de la prestation et d'établir, comme elle le soutient, qu'il était effectivement établi hors de la Communauté européenne ».

Cette motivation nous semble critiquable à deux titres.

Premièrement, nous pensons que, prise à la lettre du moins, l'incise selon laquelle un avocat ne saurait, s'agissant de l'identité de ses clients, invoquer le secret professionnel, est erronée.

Il est évident, d'abord, que les avocats sont soumis au secret professionnel et encourent des sanctions pénales s'ils le méconnaissent. L'article 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, dans sa rédaction à l'époque des faits, disposait que : « En toutes matières, que ce soit dans le domaine du conseil ou dans celui de la défense, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci, les correspondances échangées entre le client et son avocat, entre l'avocat et ses confrères, à l'exception pour ces dernières de celles portant la mention « officielle », les notes d'entretien et, plus généralement, toutes les pièces du dossier sont couvertes par le secret professionnel ». L'article 226-13 du code pénal dispose que : « La révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende », l'article 226-14 du même code précisant seulement que : « L'article 226-13 n'est pas applicable dans les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret »

Il est tout aussi évident que ce secret couvre en principe l'identité des clients de l'avocat. Votre jurisprudence, plus intransigeante que celle du juge répressif, condamne très fermement la simple divulgation du nom des personnes qui ont recours aux services de professionnels astreints au secret professionnel aux agents des services fiscaux en l'absence de disposition législative expresse, et ce bien que les agents des impôts soient eux-mêmes astreints au secret professionnel dans l'exercice de leurs missions (CE, Ass., 20 novembre 1959, *Secrétaire d'Etat au budget*, n° 42560, p. 613 ; CE, Ass., 12 mars 1982, *Conseil national de l'ordre des médecins et autres*, n° 11099, p.). Vous avez ainsi jugé, en matière fiscale, et s'agissant du secret médical comparable sur ce point à celui de l'avocat, que sont irréguliers les rehaussements d'imposition provenant de l'utilisation par le vérificateur du carnet de rendez-vous d'un médecin (CE, 5 décembre 1983, n° 35580), d'une copie des feuilles de maladie adressées aux organismes de sécurité sociale (CE, Section, 13 juin 1984, *Min. du budget c. M...*, p.) ou de la consultation du registre de police d'une clinique comportant l'identité des personnes admises dans l'établissement. Votre jurisprudence diverge nettement de celle de la Cour de cassation, retenant dans des cas similaires une conception beaucoup plus restrictive des informations couvertes par le secret médical opposable aux services fiscaux (cf. par ex., Cass. crim., 1er février 1977, German, au Bull. ; 21 mai 1979, au Bull.). Hors matière fiscale, vous jugez qu'un avocat ne peut produire

des références professionnelles dans le cadre d'un marché public que si les renseignements ne comportent pas de mention nominative et ne permettent pas d'identifier les personnes qui ont demandé les consultations au travers d'indications sur les circonstances dans lesquelles les conseils ont été donnés (CE, 7 mars 2005, *Communauté urbaine de Lyon*, p. 94) ; vous déduisez du secret de la relation entre l'avocat et son client qu'une personne publique cliente de l'avocat ne peut pas communiquer une consultation dont elle a bénéficié sur le fondement de la loi CADA (CE, Ass., 27 mai 2005, *Commune d'Yvetot*, p.) ; vous avez, au nom du secret professionnel des avocats, interprété de manière restrictive la loi transposant la directive sur les obligations qui s'imposent à eux en matière de blanchiment de capitaux (CE, Sect., 10 avril 2008, *Conseil national des barreaux et autres et Conseil des barreaux européens*, p.).

Et il est évident encore que le moyen tiré de la méconnaissance du secret professionnel auquel il est astreint est invocable par un contribuable devant le juge de l'impôt : v. votre décision CE, 17 juin 1998, *Ministre du budget c/ C...*, n° 156532, p., RJF 7/98 n° 827 ou encore CE, 24 juin 2015, *SELAS Pharmacie Réveillon*, n° 24 juin 2015, p. qui juge que la révélation d'une information à caractère secret vicie l'ensemble de la procédure d'imposition et entraîne la décharge lorsqu'elle a été demandée par le vérificateur ou que, alors même qu'elle ne serait imputable qu'au seul contribuable, elle fonde toute ou partie de la rectification.

L'affirmation selon laquelle un avocat ne peut, devant le juge de l'impôt, utilement invoquer le secret professionnel s'agissant de la révélation de l'identité de ses clients est donc au moins excessive.

Deuxièmement, l'affirmation selon laquelle L. 13-0 A du LPF a pour seule portée d'interdire aux agents de l'administration des impôts de demander des renseignements sur la nature des prestations fournies par les personnes dépositaires du secret professionnel est équivoque et, même, pensons-nous, erronée.

D'abord, cette affirmation prend le problème à l'envers. L'article L. 13-0 A du LPF dispose que dans le cadre d'une vérification de comptabilité : « 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. » En lui-même, cet article n'interdit rien à l'administration fiscale : ce sont les dispositions du code pénal qui font obstacle à ce que des informations relatives à la nature des prestations lui soient révélées sauf disposition législative contraire, et la dernière phrase reprise par la cour vise juste à préciser le champ de la dérogation ouverte par la phrase précédente.

Surtout, cette affirmation est un peu courte, car l'article L. 13-0 A du LPF ne permet pas non plus, contrairement à ce que laisse entendre l'arrêt, de demander des renseignements relatifs à l'identité des clients de l'avocat. Cette lecture découle de l'économie des textes : l'article L. 13-0 A LPF qui a pour objet de lever le secret professionnel est d'interprétation stricte et ne le lève donc que pour les renseignements qu'il cite expressément, à savoir le montant, la date et la forme des versements. C'est de toute façon ce qu'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, relative à la loi de finances pour 2000 créant l'article L. 13-0 A, en relevant dans son considérant 40, qu'il résulte du texte des dispositions de la loi parlementaires à l'issue desquels elles ont été

adoptées, que le législateur a entendu délimiter strictement le champ des informations demandées, qui ne peuvent porter ni sur l'identité des clients, ni sur la nature des prestations fournies ; que les dispositions de l'article 226-13 du code pénal, auquel renvoie expressément l'article L. 3-0A du livre des procédures fiscales, s'appliqueraient en cas de révélation, par une personne qui en est dépositaire, des informations couvertes par cet article ». Vous en avez d'ailleurs tout récemment tiré les conséquences dans une décision CE, 15 février 2016, *M. L...*, n° 375667, T. p. en jugeant que les dispositions de l'article L. 13-0 A du LPF « font (...) 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. »

Nous trouvons donc la rédaction retenue par la cour, qui a jugé avant l'intervention de cette dernière décision, en porte-à-faux avec les textes et votre jurisprudence et vous invitons à accueillir le moyen d'erreur de droit relevant ce décalage.

Avant de vous proposer de renvoyer l'affaire à la cour administrative d'appel de Paris, nous voudrions toutefois dire que nous ne croyons pas du tout que la censure pour erreur de droit emporte l'inversion sur ce point de la solution retenue au fond. Nous croyons en effet que le secret professionnel ne faisait pas obstacle à ce que l'administration obtienne les quelques informations dont elle avait besoin pour déterminer les règles de territorialité de la TVA applicables aux prestations litigieuses en l'espèce.

A cet égard, le passage que nous vous avons cité de votre précédent *M. L...* n° 375667 doit être replacé dans l'économie d'ensemble de cette décision, qui juge deux points. Elle juge d'abord qu'en vertu des articles 99 et 1649 quater G du code général des impôts, qui imposent aux membres des professions dépositaires du secret professionnel d'indiquer sur leurs documents comptables, outre le montant, la date et la forme du versement des honoraires, l'identité du client, l'administration peut prendre 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. Autrement dit, le vérificateur n'a pas à se mettre un voile sur les yeux quand il tombe sur une pièce comptable portant le nom du client de l'avocat. Elle juge ensuite qu'il est interdit de procéder à des demandes relatives à l'identité des clients mentionnés sur les pièces comptables. En d'autres termes, l'administration ne peut chercher à en savoir plus que ce qui est dit sur leur identité, en particulier enquêter pour débusquer une identité réelle derrière une identité fictive.

En l'espèce, l'administration a pris connaissance, en consultant les seules pièces comptables qu'elle était en droit de consulter, de l'identité des *trustees* auxquels les prestations avaient été facturées et des entités ayant procédé au paiement correspondant. Il ne s'agissait donc pas pour elle de faire des investigations complémentaires relatives à l'identité de l'un ou de l'autre.

Elle n'avait d'ailleurs pas besoin de connaître le fin mot de l'histoire quant à la question de savoir à destination de qui la prestation juridique a été réalisée, ce qui ne serait de toute façon démontrable que par une communication du mémoire de l'avocat, bien évidemment exclue. Nous sommes en effet ici dans un cas bien différent de celui qui a conduit à la définition du preneur comme étant le bénéficiaire effectif d'une prestation, où était en cause une prestation immatérielle, mais économiquement valorisable, de concession

de droits de licence que le bénéficiaire avait vocation à inscrire à son actif. Il était alors logique de ne pas s'arrêter à l'apparence juridique créée par le contrat de prestation qui prévoyait la concession à une entreprise A alors que la réalité économique montrait que les droits avaient été consentis à l'entreprise B qui les avait valorisés et avait effectivement acquitté le prix de la prestation. Dans le cas de prestations immatérielles encore plus difficilement localisables, et *a fortiori* dans le cas de prestations juridiques pour lesquelles il est exclu que l'on révèle qui se cache derrière le besoin juridique, l'administration doit sans doute s'en tenir à des présomptions simples quant au bénéficiaire effectif : en principe, la personne mentionnée sur la facture et, uniquement en cas de doute laissant penser à une facture de complaisance, la personne tierce ayant le cas échéant procédé au paiement – le bénéficiaire effectif s'entendant dans ce cas comme celui qui a assumé économiquement le coût de la prestation.

Dès lors, en l'espèce, deux solutions s'offraient au contribuable pour sortir de l'impasse dans laquelle il affirme avoir été acculé :

- soit fournir les éléments permettant d'établir le pays de domiciliation des payeurs dont l'administration avait en tout état de cause pris connaissance du nom comme elle pouvait légalement le faire en consultant les pièces comptables. Nous n'avons pas grand doute pour dire que ces informations purement géographiques, relatives du reste à des personnes dont le cabinet soutient lui-même qu'elles ne sont pas les bénéficiaires des prestations, ne sont pas couvertes par le secret professionnel. Et il va de soi que si ces payeurs sont établis hors de la communauté européenne au même titre que les personnes mentionnées sur les factures, la dérogation de l'article 259 B s'appliquera sans que l'administration ait à en savoir plus sur l'identité du bénéficiaire, au plan juridique, de la prestation d'avocat ;
- soit, au cas où, comme en l'espèce, le cabinet soutiendrait de sa propre initiative que le paiement n'a été effectué par un tiers à la facture qu'en raison de particularités liées à la structure de la personne mentionnée sur cette dernière et pour le compte de celle-ci, de fournir des éléments relatifs aux relations institutionnelles ou financières entre les entités en cause de sorte que l'administration puisse évaluer la crédibilité de cette affirmation. A défaut, il nous semble que l'administration pourra estimer que le bénéficiaire réel est le payeur, qui en a acquitté le prix et que faute d'établir qu'il est établi hors de la communauté, c'est l'article 259 qui s'applique.

Dans ces conditions, dès lors qu'il apparaît que l'administration n'a pas fait usage du droit qu'elle tient de l'article L. 13-0 A LPF pour obtenir des éléments excédant ce qu'elle pouvait légalement savoir, il n'est pas inenvisageable que la cour, sous réserve des éléments probants que le cabinet pourrait produire pendant la nouvelle instance d'appel, confirme son appréciation.

Le renvoi sera aussi l'occasion de rouvrir le débat contentieux sur la question du champ d'application du V de l'article 256 du CGI, qui permet à l'assujetti qui s'est entremis dans une livraison de biens d'être réputé avoir personnellement acquis et livré le bien. Votre décision *Société Bayer Cropscience* précitée, qui juge qu'il s'applique aux seuls assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et qui en exclut pour ce motif les sociétés établies hors de l'Union

européenne a en effet été critiquée en doctrine, notamment au regard du 3 de l'article 18 du règlement UE/282/2011, qui semble prévoir des présomptions permettant aux prestataires de considérer que le preneur du service a le statut d'assujetti et de la doctrine administrative qui prévoit que les définitions concernant la notion de preneur assujetti sont également applicables aux personnes établies dans un pays tiers à l'Union européenne et que tous les éléments suffisamment probants visant à démontrer que ce preneur de services est un assujetti peuvent être admis pour établir cette qualité (BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 n° 80 et 90).

Pour notre part, PCMNC – Annulation, renvoi à la CAA de Paris et mise à la charge de l'Etat de 3 000 euros au titre des frais dits irrépétibles.