

TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL

N°1703683

SOCIETE BANK OF CHINA LIMITED

M. Laforêt
Rapporteur

M. Noël
Rapporteur public

Audience du 12 septembre 2019
Lecture du 27 septembre 2019

19-06-02-08-03-01
19-06-02-02
54-07-01-09

C

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif de Montreuil

(1^{ère} chambre)

Inscrit au registre de la
Cour de Justice sous le n° 1129816
Luxembourg, le
08 OCT. 2019 Le Greffier,
par ordre
Fax / E-mail :
Déposé le : 07.10.19
Ramona T. Seres
administrateur

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 27 avril 2017, le 8 mars 2019 et le 15 avril 2019, la société Bank of China Limited, représentée par Mes Poncelet et Daigre, demande au Tribunal :

1°) de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge, au titre de la période du 1^{er} janvier 2012 au 30 avril 2014, ainsi que des intérêts de retard correspondants, pour un montant global de 947 033 euros et d'ordonner la restitution des sommes versées à ce titre ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) facturée à sa succursale française pour les besoins des opérations réalisées par son siège basé en Chine est entièrement déductible en application du b) du V de l'article 271 du code général des impôts, dès lors que ces opérations, qui sont « internes » du fait que succursale et siège forment une unique entité juridique, se situent hors du champ d'application de la TVA ; cette analyse est confirmée par l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) du 24 janvier 2019, « Morgan Stanley & Co International plc contre

CURIA GREFFE
Luxembourg
Saisie 07. 10. 2019

Ministre de l'Économie et des Finances » (aff. C-165/17), qui doit lui être appliqué dès lors que sa succursale est établie en France ;

- la référence à l'arrêt de la CJUE du 12 septembre 2013, « *Le Crédit Lyonnais* » (aff. C-388/11) n'est pas pertinente pour déterminer ses droits à déduction, dès lors que cette décision n'exclut pas du droit à déduction d'une succursale la TVA sur les charges utilisées pour les besoins de son assistance à son siège ; le service a pris une position inverse à cette décision en intégrant les montants reçus du siège par la succursale dans le calcul de son droit à déduction ;

- l'administration fiscale a méconnu les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques, dès lors que sa position conduit à traiter différemment une succursale française et une filiale française d'une société établie en Chine ;

- l'administration fiscale a méconnu l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;

- en tout état de cause, l'administration fiscale a méconnu l'article 24 de la convention fiscale franco-chinoise, dès lors que sa position conduit à créer une distorsion de concurrence entre entreprises résidentes et non-résidentes agissant dans le même secteur d'activité ; en outre, la position de l'administration conduit à soumettre à une imposition plus lourde, et donc à traiter différemment, une succursale française et une filiale française d'une société établie en Chine.

Par des mémoires en défense enregistrés le 6 février 2018 et le 15 mars 2019, la direction des vérifications nationales et internationales conclut dans le dernier état de ses écritures au rejet de la requête.

Elle fait valoir que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Une ordonnance du 19 mars 2019 a fixé la clôture d'instruction au 18 avril 2019.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la Constitution, notamment la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;
- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- la convention entre la France et la République populaire de Chine en vue d'éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 30 mai 1984 ;
- la directive européenne 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commune de taxe sur la valeur ajoutée ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la décision de la Cour de justice de l'Union européenne du 12 septembre 2013, « *Le Crédit Lyonnais* » (aff. C-388/11) ;
- la décision de la Cour de justice de l'Union européenne du 24 janvier 2019, « *Morgan Stanley & Co International plc contre Ministre de l'Économie et des Finances* » (aff. C-165/17) ;
- 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 M. Laforêt,
- les conclusions de M. Noël, rapporteur public,

- et les observations de Me Feron pour la société Bank of China Limited, qui confirme notamment que le montant du litige s'élève à 901 394 euros.

Une note en délibéré, présentée pour la société Bank of China Limited, a été enregistrée le 17 septembre 2019.

Considérant ce qui suit :

1. La succursale parisienne de la société Bank of China Limited, société de droit chinois, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a mis à sa charge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période comprise entre le 1^{er} janvier 2012 et le 30 avril 2014. Le service de vérification a remis en cause la déduction de la TVA d'amont sur les dépenses engagées par la succursale pour la réalisation d'opérations de prêts au profit de son siège chinois et d'autres succursales en application des articles 256, 259 et 271 du code général des impôts et les articles 205 et 206 de l'annexe II à ce code. Les rappels ont été mis en recouvrement par un avis en date du 29 février 2016. Par une décision du 28 février 2017, l'administration a rejeté la réclamation de la société en date du 22 décembre 2016.

Sur l'étendue du litige :

2. La société Banque of China Limited demande, dans ses conclusions, la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée ainsi mis à sa charge pour un montant global de 974 033 euros. Toutefois il résulte des écritures de l'administration, de la réclamation préalable, de l'exposé des motifs de la requête de la société confirmée par les déclarations à la barre et de l'avis de mise en recouvrement que le montant des impositions, y compris les intérêts de retard s'élèvent à la somme de 901 394 euros. Par suite, l'étendue du litige s'établit à cette somme globale, soit, pour l'année 2012 de 354 125 euros au principal et 42 495 euros au titre des intérêts de retard, pour l'année 2013 de 371 980 euros au principal et 26 782 euros au titre des intérêts de retard et pour l'année 2014 de 100 011 euros au principal et 6 001 euros au titre des intérêts de retard.

Sur les conclusions aux fins de décharge :

En ce qui concerne les moyens tirés de la méconnaissance des dispositions constitutionnelles et de la convention entre la France et la République populaire de Chine :

3. D'une part, la société soutient que la position de l'administration entraîne une rupture d'égalité entre les filiales et les succursales et une méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen. Toutefois, si les assujettis sont libres de choisir les structures qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques, les différentes options qui leur sont ouvertes reflètent des situations clairement distinctes et ne sauraient recevoir le même traitement fiscal, nonobstant le fait que cela engendrerait des charges importantes au regard des facultés contributives de ladite succursale.

4. D'autre part, si la société soutient que l'administration méconnaît les stipulations de l'article 24 de la convention chinoise alors en vigueur, elle a nécessairement entendu se prévaloir des stipulations de l'article 23 de cette convention relative à la non-discrimination. Toutefois et en tout état de cause cette convention n'est pas applicable à la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que cela ressort de son article 2.3 qui précise que : « *Les impôts actuels auxquels s'applique l'Accord*

sont : (...) b) *En ce qui concerne la République française : i) l'impôt sur le revenu; / ii) l'impôt sur les sociétés, / y compris toutes retenues à la source et tous précomptes au titre des impôts visés ci-dessus (...) ».*

En ce qui concerne le moyen tiré de la méconnaissance de l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne :

5. Aux termes de l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « (...) *les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont interdites. (...) ».* Ces stipulations sont inopérantes en l'espèce dès lors que la société requérante a son siège en Chine.

En ce qui concerne les autres moyens de la requête :

6. Aux termes l'article 168 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 : « *Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'Etat membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants : / a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée dans cet Etat membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti (...) ».* Aux termes de l'article 169 de la même directive : « *Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes : / a) ses opérations relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, effectuées en dehors de l'Etat membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet Etat membre (...) c) ses opérations exonérées conformément à l'article 135, paragraphe 1, points a) à f), lorsque le preneur est établi en dehors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de la Communauté. ».*

7. Par un arrêt du 24 janvier 2019, « *Morgan Stanley & Co International plc contre Ministre de l'Économie et des Finances* » la Cour de justice de l'Union européenne a dit, d'une part, pour droit que « *L'article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et l'article 19, paragraphe 1, de la sixième 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 – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, ainsi que les articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que, en ce qui concerne les dépenses supportées par une succursale immatriculée dans un État membre, qui sont affectées, exclusivement, à la fois à des opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée et à des opérations exonérées de cette taxe, réalisées par le siège de cette succursale établi dans un autre État membre, il y a lieu d'appliquer un prorata de déduction résultant d'une fraction dont le dénominateur est formé par le chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée, constitué par ces seules opérations et dont le numérateur est formé par les opérations taxées qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'État membre d'immatriculation de ladite succursale, y compris lorsque ce droit à déduction résulte de l'exercice d'une option, exercée par cette dernière, consistant à soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée les opérations réalisées dans cet État ».* D'autre part, la Cour a également jugé que « *L'article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 ainsi que les articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, afin de déterminer le prorata de déduction applicable aux frais généraux d'une succursale*

immatriculée dans un Etat membre, qui concourent à la réalisation à la fois des opérations de cette succursale effectuées dans cet Etat et des opérations réalisées par le siège de celle-ci établi dans un autre Etat membre, il convient de tenir compte, au dénominateur de la fraction qui constitue ce prorata de déduction, des opérations réalisées tant par ladite succursale que par ce siège, étant précisé que doivent figurer au numérateur de ladite fraction, outre les opérations taxées effectuées par la même succursale, les seules opérations taxées réalisées par ledit siège, qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'Etat d'immatriculation de la succursale concernée ».

8. En premier lieu, postérieurement à cet arrêt, la société Bank of China Limited estime dans ses mémoires en réplique que celui-ci trouve à s'appliquer à sa situation. Dans le cadre de son nouveau mémoire en défense, l'administration estime que les règles dégagées par la Cour ne permettent pas la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sollicitée par une succursale située dans un Etat membre de l'Union concernant des dépenses engagées dans cet Etat pour la réalisation d'opérations par son siège situé dans un Etat non membre de l'Union, au cas d'espèce la Chine. Il ne ressort pas de cet arrêt que la Cour, qui n'était pas interrogée sur ce point, ait entendu régler les relations régissant une succursale établie dans un pays membre avec son siège établi dans un pays tiers. Cette question pose une difficulté sérieuse au regard notamment de la différence entre les instruments de coopération administrative existant entre les Etats-membres et celles entre les Etats-membres et les Etats tiers ainsi que du principe de neutralité. Par suite, il s'agit de savoir si les solutions dégagées par l'arrêt C-165/17, rappelées au point précédent, sont applicables dans l'hypothèse où une succursale réalisant dans un Etat membre d'une part des opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée et d'autre part des prestations au profit de son siège et de succursales établies dans un Etat tiers.

9. En deuxième lieu, il résulte de l'instruction que les parties s'accordent pour considérer que la succursale et le siège ne forment qu'une seule et même entité juridique. Lorsque la succursale établie dans un pays membre réclame un droit à déduction fondé sur les dépenses engagées par elle en vue de réaliser des prestations au profit de son siège dans un Etat tiers c'est-à-dire les exportations de services financiers et bancaires, il y a lieu de s'interroger si l'assujetti peut déduire la taxe sur la valeur ajoutée en application du a) de l'article 169 ou en application du c) de ce même article.

10. En troisième lieu, en cas de réponse positive à la première question et dans le cas où la succursale peut demander une déduction en application du a) de l'article 169, il y a lieu de déterminer à quelle condition les opérations bancaires réalisées par le siège établi dans un Etat tiers peuvent être regardées, comme ouvrant droit à déduction, si elles y étaient effectuées, dans l'Etat membre où sont engagées les dépenses grevées de taxe sur la valeur ajoutée. En cas de réponse positive à la première question et dans le cas où la succursale peut demander une déduction en application du c) de l'article 169, la question est de déterminer dans quelles conditions le preneur peut être considéré comme établi en dehors de l'Union européenne lorsque la succursale se trouve dans l'Union européenne et ne forme qu'une seule et même entité juridique avec le siège.

11. Ces questions soulèvent des difficultés sérieuses d'interprétation qu'il y a lieu de renvoyer à la Cour de justice de l'Union européenne avant de statuer sur la requête présentée par la société Bank of China Limited.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il est sursis à statuer sur la requête présentée par la société Bank of China Limited, jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur les questions suivantes :

1° Les solutions de l'arrêt du 24 janvier 2019, « *Morgan Stanley & Co International plc contre Ministre de l'Économie et des Finances* » C-165/17 sont-elles applicables dans l'hypothèse où une succursale réalisant dans un Etat membre d'une part des opérations soumises à la TVA et d'autre part des prestations au profit de son siège et de succursales établies dans un Etat tiers ?

2° Lorsque la succursale établie dans un pays membre réclame un droit à déduction fondé sur les dépenses engagées par elle en vue de réaliser des prestations au profit de son siège dans un Etat tiers c'est-à-dire les exportations de services financiers et bancaires, l'assujetti peut-il déduire la taxe sur la valeur ajoutée en application du a) de l'article 169 ou en application du c) de ce même article ?

3° En cas de réponse positive à la première question et dans le cas où la succursale peut demander une déduction en application du a) de l'article 169, à quelle condition les opérations bancaires réalisées par le siège établi dans un Etat tiers peuvent être regardées, comme ouvrant droit à déduction, si elles y étaient effectuées, dans l'Etat membre où sont engagées les dépenses grevées de taxe sur la valeur ajoutée ? En cas de réponse positive à la première question et dans le cas où la succursale peut demander une déduction en application du c) de l'article 169, dans quelles conditions le preneur peut-il être considéré comme établi en dehors de l'Union européenne lorsque la succursale se trouve dans l'Union européenne et ne forme qu'une seule et même entité juridique avec le siège ?

Article 2 : Tous droits et moyens des parties sur lesquels il n'est pas expressément statué par le présent jugement sont réservés jusqu'en fin d'instance.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à la société Bank of China Limited, au ministre de l'action et des comptes publics (direction des vérifications nationales et internationales) et au greffier de la Cour de justice de l'Union européenne.

Une copie en sera adressée pour information au Premier ministre.

Délibéré après l'audience du 12 septembre 2019, à laquelle siégeaient :

- Mme Gosselin, président,
- M. Laforêt, premier conseiller,
- M. Quenette, premier conseiller.

Lu en audience publique le 27 septembre 2019.

Le rapporteur,

signé

E. Laforêt

Le président,

signé

C. Gosselin

Le greffier,

signé

A. Mambo

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics, en ce qui le concerne, ou à tous huissiers de justice à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.



Certifiée
conforme :
Le Greffier en Chef
Et par délégation le Greffier