



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

M^{ME} JULIANE KOKOTT

présentées le 13 juillet 2023¹

Affaire C-288/22

TP

contre

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

(demande de décision préjudicielle formée par le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, Luxembourg)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/UE – Opérations imposables – Assujetti – Notion d'«activité économique exercée d'une façon indépendante» – Approche typologique – Activités d'un administrateur d'une personne morale – Principe de neutralité de la forme juridique »

I. Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle soulève la question, à laquelle sont apportées des réponses très différentes dans les États membres de l'Union², de savoir si la rémunération d'un administrateur d'une société pour une activité *en tant que membre d'un organe d'une personne morale* constitue la rémunération d'une activité économique exercée d'une façon indépendante au sens du droit de la TVA. Si la majorité des États membres ne considère pas qu'il s'agit de la rémunération d'une activité économique exercée d'une façon indépendante, tel est le cas dans six États membres sous certaines conditions et dans un État membre (le Luxembourg) de manière générale, mais seulement depuis 2016³. Ainsi, au Luxembourg, le membre d'un organe d'une personne morale doit s'acquitter de la TVA et la facturer à cette personne morale.

¹ Langue originale : l'allemand.

² Ainsi, de nombreux États soumettent les recettes (rémunérations) d'un organe d'une société seulement à l'impôt sur le revenu et ne considèrent donc pas qu'il s'agit d'une activité économique indépendante. Parmi les treize États membres qui disposent également d'une réglementation ou d'une jurisprudence relative à l'appréciation de ces rémunérations au regard du droit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), six États membres considèrent que, en principe, il ne s'agit pas d'une activité soumise à la TVA, six États membres considèrent en revanche qu'il s'agit, sous certaines conditions, d'une activité économique exercée d'une façon indépendante. Seul le Luxembourg considère de manière générale qu'il s'agit d'une activité économique exercée d'une façon indépendante de ces organes ou de ces membres.

³ Voir Bidoul, V., « Réflexions sur le traitement TVA des dirigeants d'entreprise », *ACE Comptabilité, fiscalité, audit, droit des affaires au Luxembourg*, 2016/5, p. 3 et suiv.

2. À cet égard, d'une part, se pose encore une fois⁴ la question de savoir si une activité d'un organe exercée moyennant rémunération doit être considérée comme une activité économique exercée d'une façon indépendante. Dans les affaires précédentes, il n'avait été répondu à cette question (par la négative) que concernant un membre d'un conseil de surveillance et un directeur général, mais pas concernant un membre d'un conseil d'administration.

3. D'autre part, se pose la question de la portée du principe de neutralité de la forme juridique en droit de la TVA. La rémunération est perçue par la personne concernée uniquement parce qu'elle a agi en tant que membre d'un organe de la personne morale (un autre assujetti). Pour de nombreuses formes juridiques, de tels organes sont imposés par la loi. Les assujettis qui peuvent s'en dispenser ne doivent pas supporter une telle charge de TVA.

4. Dès lors, la charge de TVA d'une entreprise varie en fonction de la forme juridique choisie. En principe, l'assujetti (en l'espèce, la personne morale) peut déduire la TVA en amont. Mais tous les assujettis n'ont pas droit à la déduction totale de la TVA en amont. C'est pourquoi cette question revêt une importance particulière pour les assujettis qui effectuent (également) des opérations en aval exonérées. En l'espèce, l'assujettissement de l'activité d'un membre de l'organe de la société entraîne une charge supplémentaire et définitive.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5. Le cadre juridique du droit de l'Union est déterminé par la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »)⁵.

6. L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA définit l'« assujetti » comme suit :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

7. L'article 10 de la directive TVA, relatif aux « salariés et autres personnes », est libellé comme suit :

« La condition que l'activité économique soit exercée d'une façon indépendante visée à l'article 9, paragraphe 1, exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des

⁴ La Cour s'est déjà penchée sur la question de la qualité d'« assujetti » d'un membre du conseil de surveillance d'une personne morale dans l'arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance) (C-420/18, EU:C:2019:490). L'arrêt du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615), concernait un directeur salarié qui était en même temps associé unique.

⁵ Directive du Conseil du 28 novembre 2006 (JO 2006, L 347, p. 1) dans la version applicable aux faits de l'espèce (2019) ; à cet égard, telle que modifiée en dernier lieu par la directive (UE) 2018/2057 du Conseil, du 20 décembre 2018 (JO 2018, L 329, p. 3).

liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur. »

B. Le droit luxembourgeois

8. Le Luxembourg a transposé la directive TVA par la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. L'article 4, paragraphe 1, de cette loi prévoit qu'est considéré comme assujetti quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu.

III. Les faits et la demande de décision préjudicielle

9. M. TP, avocat (ci-après « TP »), est membre des conseils d'administration de plusieurs sociétés anonymes de droit luxembourgeois⁶. En tant que membre de ces conseils d'administration, il participe aux décisions concernant les comptes, la politique des risques et la stratégie à suivre par le groupe concerné, ainsi qu'à l'élaboration des propositions soumises aux assemblées d'actionnaires.

10. La gestion journalière des deux premières sociétés est assurée par un comité de direction comprenant les administrateurs délégués ou administrateurs-directeurs. Les deux autres sociétés n'ont pas une activité nécessitant un comité de direction.

11. Selon TP, le principe inscrit à l'article 441-8 de la loi modifiée concernant les sociétés commerciales est que « les administrateurs ne contractent aucune obligation personnelle relativement aux engagements de la société ». La responsabilité personnelle du membre du conseil d'administration ne pourrait être engagée que si celui-ci dépassait manifestement les limites du comportement autorisé, de sorte que la faute serait détachable de la fonction.

12. En outre, la mise en œuvre des décisions prises par la société serait le plus souvent confiée à des employés de cette société et non à des administrateurs individuels. Si ces administrateurs accomplissaient des missions individuelles en dehors de l'activité de l'organe collégial, et s'ils étaient rémunérés pour ces activités spécifiques, ils agiraient en une autre qualité que celle de membre de cet organe collégial. Au contraire, le conseil d'administration discuterait collectivement des options possibles et prendrait des décisions, la position du membre individuel pouvant être diamétralement opposée à celle de l'organe collectif.

13. TP estime que ses rémunérations en tant que membre du conseil d'administration ne sont pas soumises à la TVA. Il précise qu'il exerce son activité non pas d'une façon indépendante, mais en tant que membre d'un organe collégial. Cet organe représenterait la personne morale, de sorte que le service fourni collectivement serait réputé être fourni par la société elle-même.

14. Le 28 juillet 2020, l'administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Luxembourg) (ci-après l'« administration fiscale ») a soumis à la TVA les rémunérations perçues par TP en tant qu'administrateur en 2019. Par décision du 23 décembre 2020, la taxation a été

⁶ Il s'agit d'une banque établie à Luxembourg, d'une société de participation et tête de groupe de logistique cotée à la bourse de Francfort et de deux sociétés de participations contrôlant un groupe pharmaceutique coté à la Bourse de Paris.

confirmée au motif qu'un administrateur d'une société exercerait une activité économique d'une façon indépendante, puisque cette activité présente un caractère permanent et donne lieu à une rémunération en contrepartie de l'activité exercée.

15. Selon l'administration fiscale, la permanence résulte du fait que les membres d'un conseil d'administration sont nommés pour une durée maximale de six ans. TP perçoit des rémunérations qui sont décidées par l'assemblée générale des actionnaires sur proposition du conseil d'administration. Étant donné que la rémunération est versée en partie également sous la forme de tantièmes, les membres du conseil d'administration, même s'ils ne sont pas actionnaires, auraient un intérêt au bon déroulement des affaires de la société. L'arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance) (C-420/18, EU:C:2019:490), invoqué par TP, aurait une portée limitée à l'activité d'un membre du conseil de surveillance d'une fondation de droit néerlandais dans le contexte précisé par la juridiction de renvoi et ne serait pas transposable à la présente affaire.

16. Le 26 janvier 2021, TP a introduit un recours contre la décision de taxation et a demandé l'annulation de celle-ci. La juridiction compétente (tribunal d'arrondissement de Luxembourg, Luxembourg) souligne que, en l'absence de précisions sur les sociétés et les rémunérations qu'elles ont versées, elle part du principe que les tantièmes de TP proviennent du bénéfice des sociétés anonymes de droit luxembourgeois dont il est membre du conseil d'administration et que ces tantièmes lui ont été attribués par décision de l'assemblée générale des actionnaires. Dans ces conditions, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour, dans le cadre de la procédure préjudicielle prévue à l'article 267 TFUE, les deux questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Une personne physique, membre d'un conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois, exerce-t-elle une activité "économique" au sens de l'article 9 de la directive [TVA] et plus précisément est-ce que les tantièmes perçus par cette personne sont à considérer comme une rétribution obtenue en contrepartie des services fournis à cette société ?
- 2) Une personne physique, membre d'un conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois, exerce-t-elle son activité de "façon indépendante" au sens des articles 9 et 10 de la directive [TVA] ? »

17. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, TP, les gouvernements luxembourgeois et tchèque ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites et, à l'exception du gouvernement tchèque, ont également pris part à l'audience qui s'est tenue le 17 mai 2023.

IV. Appréciation juridique

A. Questions préjudicielles et déroulement de l'analyse

18. Les deux questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, portent sur le point de savoir si la rémunération d'un administrateur pour son activité en tant que membre d'un organe d'une personne morale constitue la rémunération d'une activité économique exercée d'une façon indépendante au sens de l'article 9 de la directive TVA.

19. Ainsi, se pose encore une fois⁷ la question de savoir quand une activité rémunérée d'un organe d'une personne morale doit être considérée comme une activité économique et quand elle est exercée d'une façon indépendante. Lorsque l'activité remplit ces deux conditions, la personne qui agit doit être considérée comme un assujetti chargé de collecter et de verser la TVA (voir section B).

20. Lors de l'examen de cette question, il convient de tenir compte du fait que les personnes morales ne peuvent agir que par l'intermédiaire de leurs organes. Si le fait d'agir en tant qu'organe pour une personne morale suffisait pour considérer qu'il s'agit d'une activité économique exercée d'une façon indépendante, les personnes morales n'ayant pas le droit de déduire la TVA en amont seraient soumises à une TVA supplémentaire qu'elles ne devraient supporter qu'en raison de cette forme juridique. Cela concerne notamment les entreprises qui réalisent des opérations en aval exonérées (telles que les hôpitaux, les sociétés de location de logements, les banques et les assurances).

21. Une entreprise ayant une forme juridique susceptible de se dispenser d'un tel organe ne serait pas tenue de supporter cette TVA ni de la répercuter sur les clients finals. Ainsi, la réponse à la question soulevée ci-dessus concerne également le principe de neutralité de la forme juridique en droit de la TVA (voir section C).

B. Le membre d'un conseil d'administration en tant qu'assujetti

1. Approche typologique pour déterminer l'assujetti

22. Un membre d'un conseil d'administration ne peut être considéré comme assujetti au sens de l'article 9 de la directive TVA que lorsqu'il exerce en tant que membre d'un conseil d'administration « d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité », conformément à son paragraphe 1, premier alinéa. L'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA explique quand une activité est considérée comme une « activité économique ». Si les conditions de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA sont remplies, la personne concernée est un assujetti.

23. À cet égard, l'article 10 de la directive TVA clarifie simplement que les salariés ne doivent pas être considérés en même temps comme des assujettis. Cet effet de clarification (la Commission a employé le terme « précision » dans ses observations écrites) ressort déjà du libellé, selon lequel l'exercice d'une façon indépendante de l'activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA exclut de telles personnes de la taxation. Par conséquent, la question de droit à trancher se limite au point de savoir si les conditions de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive sont réunies. Partant, le lien de subordination mentionné à l'article 10 de la directive TVA n'est qu'un critère qu'il convient d'examiner lors de l'appréciation du point de savoir s'il s'agit d'une activité économique exercée d'une façon indépendante, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA.

24. Selon l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de cette directive, relèvent de la notion d'« activité économique » toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou

⁷ La Cour s'est déjà penchée sur la question de la qualité d'« assujetti » d'un membre du conseil de surveillance d'une personne morale dans l'arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance) (C-420/18, EU:C:2019:490). L'arrêt du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615) concernait un directeur salarié qui était en même temps associé unique.

assimilées. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que cette définition met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'« activité économique » ainsi que le caractère objectif de cette notion, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats⁸.

25. Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que, afin de déterminer si une prestation de services est effectuée contre rémunération de telle sorte que cette activité doit être qualifiée d'« activité économique », il convient d'analyser *l'ensemble des conditions* dans lesquelles elle est réalisée⁹. Cela est confirmé par le libellé de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA. Celui-ci décrit l'activité économique qui conduit à considérer une personne comme assujettie à l'impôt en mentionnant différentes professions précises et des « professions assimilées », dont les activités sont considérées comme des activités économiques.

26. Compte tenu de la difficulté d'élaborer une définition précise de l'« activité économique exercée d'une façon indépendante » d'un assujetti, la description esquisse les contours de la notion d'« assujetti » et l'activité économique nécessaire avec des profils professionnels types, activité de (« producteur, commerçant, prestataire de services » ou activités « extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées »). Au contraire d'une notion abstraite, une délimitation typologique est plus ouverte¹⁰. L'appartenance à un type ne doit pas être déterminée au moyen d'une qualification logico-abstraite, mais peut l'être en fonction du degré de similitude avec l'archétype (modèle). Cette détermination requiert une appréciation d'ensemble au cas par cas, qui tient compte de la perception du public.

27. Depuis lors, la Cour a expressément confirmé cette approche typologique dans sa jurisprudence la plus récente. Elle y indique, concernant l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, qu'il convient d'examiner l'ensemble des conditions dans lesquelles est réalisée l'activité. À cet égard, il convient de procéder à une appréciation au cas par cas, par référence à ce que serait le comportement type d'un entrepreneur actif dans le domaine concerné¹¹.

28. La Cour avait d'ailleurs déjà adopté une approche typologique comparable dans son arrêt *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën*¹² et, auparavant, partiellement, dans l'arrêt *Enkler*¹³. Ainsi, selon la jurisprudence antérieure, la qualité d'« assujetti » devrait être subordonnée au point de savoir si le niveau de la compensation est déterminé selon des critères qui garantissent que celui-ci est suffisant pour couvrir les frais de fonctionnement du

⁸ Arrêt du 15 avril 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, point 47) ; en ce sens également, arrêts du 16 septembre 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune)* (C-312/19, EU:C:2020:711, point 39), et du 25 février 2021, *Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit)* (C-604/19, EU:C:2021:132, point 69).

⁹ Arrêts du 12 mai 2016, *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, point 29), et du 15 avril 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, point 48) ; voir en ce sens arrêts du 26 septembre 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, point 27), et du 19 juillet 2012, *Rėdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, point 34).

¹⁰ Voir, pour plus de précisions, nos conclusions dans l'affaire *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, point 25).

¹¹ Arrêts du 30 mars 2023, *Gmina O.* (C-612/21, EU:C:2023:279, point 35), et du 30 mars 2023, *Gmina L.* (C-616/21, EU:C:2023:280, point 43).

¹² Arrêt du 12 mai 2016 (C-520/14, EU:C:2016:334, points 29 et suiv.). La raison était l'absence de participation au marché caractéristique, voir nos conclusions dans l'affaire *Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, points 62 et suiv.).

¹³ Arrêt du 26 septembre 1996 (C-230/94, EU:C:1996:352, point 28) ; sur cette base, également arrêt du 19 juillet 2012, *Rėdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, points 35 et 36).

prestataire¹⁴. Il en va de même en ce qui concerne le montant des recettes et d'autres éléments, comme l'importance de la clientèle¹⁵ et le montant des rétributions payées par les bénéficiaires de services fournis ne couvrent qu'une faible partie de frais de fonctionnement exposés¹⁶.

29. Même si, jusqu'à présent, la Cour s'est principalement concentrée, à cet égard, sur l'existence d'une activité économique, il n'y a aucune raison de ne pas étendre cette approche également au critère de l'exercice de cette activité d'une façon indépendante. D'ailleurs, l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA parle d'une activité économique exercée d'une façon indépendante et renvoie ensuite (second alinéa de ce paragraphe) à des profils professionnels, qui, typiquement, exercent leur activité d'une façon indépendante (par exemple, les professions libérales). Enfin, l'article 10 de la directive TVA donne des exemples (salariés et autres personnes ayant un lien de subordination) pour lesquels tel n'est pas le cas.

30. À y regarder attentivement, il semble que la Cour s'était aussi fondée sur une telle approche typologique dans l'arrêt déjà mentionné relatif à l'activité économique exercée d'une façon indépendante d'un membre d'un conseil de surveillance d'une société de capitaux, qui percevait à ce titre une rémunération. En fin de compte, la Cour a comparé cette activité à celle d'un assujetti typique et a considéré qu'il ne s'agissait pas d'une activité économique exercée d'une façon indépendante en raison des particularités (rémunération indépendante de la participation aux réunions ou du travail, absence de risque économique, montant fixe réduit et forfaitaire)¹⁷.

31. Si cette approche est appliquée, une activité typique d'un assujetti indépendant se caractérise par le fait que, ainsi que la Cour l'a déjà précisé¹⁸, celui-ci prend un risque économique propre. Un assujetti typique, auquel fait référence l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, supporte à cet égard un risque de pertes et dispose d'une chance de bénéfices dans le chef de sa propre personne. Généralement, c'est lui-même, et non une autre personne, qui décide de l'étendue de son activité. Son succès ou son échec lui est imputé et il dispose, à cet égard, d'une initiative économique propre. Il décide des risques qu'il prend et du temps qu'il compte investir dans l'un ou l'autre projet. Cet investissement en temps et la qualité de l'activité se reflètent, en règle générale, également dans le montant de sa rémunération. Tel n'est pas le cas, par exemple, d'un salarié, puisque seul l'employeur supporte le risque économique et prend l'initiative économique.

32. Partant, comme le relève également le gouvernement tchèque dans ses observations écrites, en l'espèce, il semble douteux que, en tant que membre d'un organe d'une personne morale, TP exerce une activité économique d'une façon indépendante. Cependant, en définitive, c'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient de statuer sur ce point dans le cadre de l'appréciation d'ensemble qui s'impose.

33. D'une part, TP ne perçoit pas sa rémunération pour sa propre activité (par exemple, en tant qu'avocat mandaté, qui assume alors également une responsabilité correspondante si ses conseils n'étaient pas appropriés), mais en tant que partie d'un organe collectif. Par conséquent, il n'est pas

¹⁴ Arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 49) ; voir en ce sens arrêt du 22 février 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, point 38 et jurisprudence citée).

¹⁵ Arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 49) ; voir en ce sens arrêts du 26 septembre 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, point 29) ; du 19 juillet 2012, Rëdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, point 38), et du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, point 31).

¹⁶ Arrêts du 29 octobre 2009, Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671, point 50), et du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, point 33). Voir également arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 52).

¹⁷ Arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance) (C-420/18, EU:C:2019:490, point 44).

¹⁸ Arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance) (C-420/18, EU:C:2019:490, points 41, pour son compte, et 42, risque économique).

personnellement responsable, mais c'est, dans un premier temps, l'organe dont il fait partie qui est responsable¹⁹. Il semble que ce soit également en ce sens qu'il faille comprendre le principe énoncé à l'article 441-8 de la loi concernant les sociétés commerciales. Selon cette disposition, les membres du conseil d'administration n'assument pas d'obligations personnelles en ce qui concerne les dettes de la société. Partant, il semble exclu qu'ils supportent un risque de manière autonome.

34. La responsabilité délictuelle, qui vise également un membre d'un organe, ne saurait être déterminante à cet égard. En effet, cette responsabilité peut, en principe, incomber à toute personne. C'est pourquoi le fait qu'un salarié soit également soumis à une responsabilité délictuelle à l'égard de son employeur n'implique nullement qu'il s'agisse d'une activité économique exercée d'une façon indépendante. L'éventuelle responsabilité d'un organe pour les dettes d'impôt de la société ne change rien non plus à cela, contrairement à ce que le gouvernement luxembourgeois a soutenu dans ses observations écrites et lors de l'audience. Ainsi que TP l'a également relevé lors de l'audience, une telle responsabilité est liée à l'organe et vise de la même manière les administrateurs et les directeurs salariés²⁰. Partant, le fait qu'un organe soit responsable ne préjuge en rien de la question de savoir si celui-ci ou ses membres exercent une activité économique d'une façon indépendante.

35. D'autre part, TP ne peut pas proposer ses activités en tant que membre d'un organe à d'autres tiers sur le marché libre. Au contraire, ces activités ne peuvent bénéficier qu'à la société dans laquelle il a été nommé en tant que membre de l'organe. Nous ne voyons pas d'initiative économique propre de TP à cet égard. Son activité est limitée par le droit des sociétés, qui confère à l'organe collégial ou à ses membres certains droits et obligations à l'égard de la société. Il apparaît que le montant de la rémunération était également indépendant de la charge de travail concernée.

36. La rémunération n'a pas non plus été fixée comme elle l'aurait été par une entreprise typique dans le cadre d'une négociation avec le bénéficiaire de la prestation. Au contraire, en tout cas d'après la demande de décision préjudicielle, elle a été fixée unilatéralement par l'assemblée générale, c'est-à-dire un autre organe de la société. Or, ainsi que la Cour l'a déjà relevé, le fait qu'une personne physique dépende de la société pour la détermination de ses conditions de rémunération constitue un indice de ce qu'elle n'exerce pas une activité économique d'une façon indépendante²¹. Même si TP touche non pas une rémunération fixe, mais une rémunération variable, c'est-à-dire que la rémunération est fonction des résultats de la société, cela ne change rien à la conclusion ci-dessus. Ce faisant, il ne participe, en définitive, qu'aux résultats de la société, c'est-à-dire à son risque économique, comme un actionnaire.

37. Or, la participation aux chances (de bénéfices) d'un tiers ne saurait être assimilée à la prise en charge de son propre risque (de bénéfices et de pertes). De même, un travailleur qui perçoit, outre son salaire fixe, une rémunération variable en fonction des résultats de l'employeur n'exerce pas, de ce seul fait, une activité économique d'une façon indépendante. Son employeur continue de supporter le risque économique auquel le travailleur participe en cas de bénéfices, mais qu'il ne supporte pas lui-même.

¹⁹ Voir à cet égard également arrêt du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, points 34 et 37).

²⁰ Concernant ceux-ci, la Cour a déjà considéré qu'il ne s'agit pas d'une activité économique exercée d'une façon indépendante : arrêt du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, dispositif).

²¹ Arrêt du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, point 22). La Cour a même considéré qu'il en allait ainsi d'un gérant qui était en même temps l'unique associé de la société. Cela peut être exclu en l'espèce.

38. Il semble qu'il en soit de même pour TP, dans la mesure où celui-ci percevrait une rémunération en fonction des résultats. Lors de l'audience, seule une rémunération forfaitaire a été confirmée. D'une part, les résultats de la société dépendent aussi de nombreux autres facteurs. TP n'est qu'un membre d'un organe collégial, qui n'est d'ailleurs généralement pas le seul organe d'une société, mais coexiste avec d'autres organes de l'assujetti. D'autre part, dans le pire des cas, sa rémunération en tant que membre du conseil d'administration est réduite à zéro (ou à un montant fixe éventuellement accepté). En revanche, il n'a pas à craindre des pertes ou d'autres risques, contrairement à une entreprise/un assujetti typique. Il serait plus important de savoir si TP perçoit également sa rémunération lorsqu'il n'est temporairement pas en mesure d'exercer son activité pour cause de maladie, car, alors, il ne supporte pas non plus de risque économique pour cette activité²². En définitive, il appartient à la juridiction de renvoi de le vérifier.

39. Certes, dans le cas de TP, il n'existe certainement pas de lien classique de subordination d'un salarié au sens de l'article 10 de la directive TVA, comme le souligne à juste titre le gouvernement luxembourgeois. Toutefois, cela n'est pas non plus nécessaire. Ce qui importe est de savoir, non pas si l'article 10 de la directive TVA trouve à s'appliquer, mais si les conditions de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA sont réunies.

40. Dans le cadre de l'analyse typologique qui s'impose, TP, en tant que membre d'un organe collégial d'un autre assujetti (même s'il avait une rémunération variable), ne semble pas être comparable à un assujetti exerçant une activité économique typiquement indépendante au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA. C'est cependant, en définitive, à la juridiction de renvoi qu'il appartient de statuer sur ce point.

2. La qualité d'« assujetti », en raison de l'activité d'avocat, a-t-elle une incidence sur l'appréciation de l'activité de membre d'un conseil d'administration ?

41. Toutefois, il convient de se demander si cette conclusion est modifiée parce que, en l'espèce, TP exerce déjà, en tant qu'avocat, une activité économique indépendante. Dans cette mesure, TP exerce déjà l'activité en tant qu'assujetti. Cela concerne la qualification d'autres activités à titre onéreux qui ne relèvent pas de l'activité principale proprement dite d'un assujetti.

42. La Cour s'est déjà prononcée sur la qualification, au regard de la TVA, de telles « activités accessoires ». Elle a considéré, concernant un huissier indépendant, que l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'une personne physique, déjà assujettie à la TVA, pour ses activités d'huissier indépendant, doit être considérée comme « assujetti » pour toute autre activité économique exercée de manière occasionnelle, à condition que cette activité constitue une activité au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA²³.

43. Dans cette affaire, l'huissier avait fait usage des possibilités offertes par son activité dans le cadre d'un contrat de gestion d'affaires à titre onéreux et avait procédé à l'achat de biens immobiliers destinés à un tiers. Par conséquent, de telles activités économiques accessoires, qui présentent encore un lien certain avec l'activité principale (économique) proprement dite, sont traitées de la même manière que celle-ci.

²² Voir en ce sens également arrêt du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, point 24). L'arrêt du 25 juillet 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, point 13), souligne également le lien entre le bénéfice et l'investissement personnel.

²³ Arrêt du 13 juin 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, point 31 et dispositif).

44. La Cour a également souligné cette approche dans son arrêt récent dans l'affaire *Fluvius Antwerpen*. La livraison d'électricité, à la suite d'un vol, par un gestionnaire d'un réseau de distribution d'électricité qui doit supporter à ses frais les quantités d'électricité perdues du fait du prélèvement illégal de celle-ci par un tiers, constitue également une activité économique exercée d'une façon indépendante²⁴. Il s'agit de la réalisation d'un risque commercial typique. Ainsi, le traitement au regard de la TVA est le même que celui de l'activité économique proprement dite.

45. En l'espèce, en revanche, il y a deux activités indépendantes, l'une étant une activité économique exercée d'une façon indépendante et l'autre n'en constituant précisément pas une. L'une relève du champ d'application de la TVA et l'autre n'en relève pas. Si le législateur de l'Union avait effectivement voulu que l'une « contamine » l'autre, il l'aurait exprimé dans le libellé de la directive TVA. Comme il ne l'a pas fait, une activité économique accessoire indépendante de l'activité économique exercée d'une façon indépendante ne devient une activité économique exercée d'une façon indépendante du simple fait que les connaissances nécessaires pour l'activité exercée d'une façon indépendante (en l'occurrence, juridiques) sont également utiles pour l'activité qui ne l'est pas.

46. Toutefois, cela n'exclut pas que la société ou éventuellement l'organe de la société mandate TP également en tant qu'avocat. Dans ce cas, la rémunération à ce titre constituerait une rémunération pour une activité économique exercée d'une façon indépendante en tant qu'avocat. Toutefois, il faudrait d'autres indices en ce sens, qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'établir. Le seul fait qu'un avocat ait été désigné en tant que membre de plusieurs organes de sociétés n'est pas suffisant à cet égard.

C. Taxation des activités d'un organe d'un assujetti (principe de neutralité de la forme juridique)

47. Le principe de neutralité de la forme juridique en droit de la TVA, que la Cour invoque régulièrement²⁵, plaide lui aussi contre une taxation de l'activité d'un organe d'un assujetti lorsque cet organe lui est imposé par la loi. Tel pourrait être le cas en l'espèce, ce qu'il appartient en définitive à la juridiction de renvoi d'apprécier.

48. En vertu de ce principe, qui peut également être fondé sur l'article 20 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, pour évaluer si des produits ou des prestations de services sont semblables, la forme juridique sous laquelle le producteur ou le prestataire de services exerce son activité est, en principe, sans pertinence²⁶. En effet, le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA.

49. Si l'on considérait que l'activité d'un membre d'un organe d'un autre assujetti était elle-même une activité d'assujetti, alors, ce membre de l'organe devrait s'acquitter de la TVA sur la rémunération perçue. Étant donné que, d'un point de vue matériel, la TVA, en tant qu'impôt

²⁴ Voir arrêt du 27 avril 2023, *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, point 47).

²⁵ Voir, seulement en matière d'exonérations fiscales : arrêts du 7 septembre 1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, point 20) ; du 10 septembre 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, point 30) ; du 3 avril 2003, *Hoffmann* (C-144/00, EU:C:2003:192, point 24) ; du 4 mai 2006, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, point 53), et du 28 juin 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, point 26).

²⁶ Arrêt du 15 avril 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin* (C-868/19, EU:C:2021:285, point 65). Voir en ce sens également arrêts du 17 février 2005, *Linneweber et Akritidis* (C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, point 25), et du 16 octobre 2008, *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, point 31).

général sur la consommation, vise à taxer non pas l'assujetti prestataire, mais le destinataire de la prestation, si et parce que ce dernier utilise de l'argent pour se procurer un bien ou un service consommable²⁷, conformément à l'économie de la directive TVA, la charge de la TVA est supportée par chaque société en tant que destinataire de la prestation.

50. Si la société est un assujetti ayant droit à la déduction intégrale de la TVA en amont, cela ne pose pas de problème. Cet assujetti peut s'appuyer sur le principe de neutralité. Celui-ci constitue un principe fondamental²⁸ de la TVA et implique, notamment, que l'entreprise, en tant que collecteur de taxes pour le compte de l'État, doit être exonérée de la charge définitive de la TVA²⁹, dans la mesure où l'activité commerciale sert elle-même à la réalisation d'opérations soumises à la TVA³⁰. Cela se fait au moyen de la déduction prévue à l'article 168 de la directive TVA.

51. En revanche, lorsque la société est un assujetti qui n'a pas droit à déduction ou n'en bénéficie que partiellement, si *les activités des organes imposés par la loi* sont soumises à la TVA, alors cela conduit à une charge de TVA définitive. Cela concerne toutes les formes juridiques pour le fonctionnement desquelles la loi impose des organes. Il en va ainsi généralement des formes juridiques artificielles (par exemple, les personnes morales), celles-ci devant obligatoirement agir par l'intermédiaire d'organes prévus par la loi. La question de savoir si tel est le cas en l'espèce doit être tranchée par la juridiction de renvoi. Si tel était le cas, dès lors qu'il existe également des assujettis pour lesquels un tel organe n'est pas nécessaire (par exemple, les entrepreneurs individuels classiques), cela aboutirait à pénaliser certaines formes juridiques individuelles qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres, si et parce qu'elles fournissent des prestations identiques.

52. Or, la TVA doit être neutre pour les concurrents. C'est pourquoi le principe de neutralité s'oppose également à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA³¹. Par conséquent, selon la Cour, ce principe serait violé si la taxation dépendait de la forme juridique sous laquelle l'assujetti exerce son activité³².

53. Or, en l'espèce, un assujetti ayant les mêmes opérations en aval (exonérées) bénéficierait d'un traitement défavorable lorsqu'il verse une rémunération aux membres de ses organes agissant pour son compte. En effet, l'assujetti qui, par exemple, en tant qu'entrepreneur individuel, se verse lui-même cette « rémunération » à titre de « salaire » (ou la prélève sur les actifs de l'entreprise) n'aurait pas à supporter cette charge de TVA.

54. Il est intéressant de relever qu'il existe une déclaration au procès-verbal d'une réunion du Conseil de l'Union européenne relative à l'article 4 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives

²⁷ Voir en ce sens arrêts du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, points 20 et 23) ; du 11 octobre 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 et C-312/06, EU:C:2007:598, point 37) ; du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, points 23 et 24), ainsi que du 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, point 62).

²⁸ La Cour parle d'un principe d'interprétation dans l'arrêt du 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, point 43).

²⁹ Arrêts du 1^{er} avril 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, point 39), et du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 25).

³⁰ Arrêts du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, point 57) ; du 15 décembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, point 51), et du 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, point 41), ainsi que nos conclusions dans l'affaire Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, point 25).

³¹ Arrêts du 11 juin 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, point 22), et du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, point 30).

³² En ce sens déjà, arrêt du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, point 20).

aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1) (la disposition antérieure de la directive TVA), selon laquelle les États membres ont la faculté « de ne pas soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée des personnes qui exercent des activités honorifiques ainsi que les gérants, administrateurs, commissaires et liquidateurs de sociétés dans leurs relations avec les sociétés et en tant qu'organes de celles-ci »³³. Certes, la valeur juridique de cette déclaration au procès-verbal³⁴ est douteuse, car une telle faculté ne semble pas découler de la directive TVA. Toutefois, elle met en évidence les préoccupations qui existaient déjà à l'époque dans l'Union en ce qui concerne l'imposition de l'activité des organes de sociétés. En tout état de cause, le principe de neutralité de la forme juridique requiert que l'activité d'organes d'une société imposés par la loi ne soit pas soumise à la TVA. C'est la seule manière de garantir la neutralité de la TVA du point de vue de la concurrence pour des entreprises concurrentes sous des formes juridiques différentes.

55. Partant, le principe de neutralité de la forme juridique plaide également en faveur de la thèse selon laquelle la rémunération versée par un assujetti pour l'activité d'organes imposés par la loi n'est pas elle-même soumise à la TVA, ce qui fausserait la concurrence entre les assujettis.

V. Conclusion

56. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourg) de la manière suivante :

- 1) Les dispositions combinées de l'article 9, paragraphe 1, et de l'article 10 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,

doivent être interprétées en ce sens que :

l'existence d'une activité économique indépendante doit être déterminée par comparaison typologique. Ce qui importe à cet égard est de savoir si, dans le cadre de l'appréciation globale qui s'impose, la personne concernée, à l'instar d'un assujetti typique, supporte elle-même un risque économique et dispose d'une initiative économique propre, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier.

- 2) À cet égard, il découle du principe de neutralité de la forme juridique qu'une personne physique qui est membre d'un organe d'une société imposé par la loi et qui perçoit une rémunération pour cette activité de membre de cet organe ne saurait, à cet égard, être considérée comme exerçant une activité économique d'une façon indépendante.

³³ D'après les observations de la Commission, ce document du Conseil portant la référence R/716/77 (FIN 151) date du 23 mars 1977. Une traduction allemande de la déclaration au procès-verbal de la réunion du Conseil du 17 mai 1977 relative à la sixième directive 77/388 est reproduite dans le commentaire de doctrine « Rau/Dürwächter, UStG », dans le 8^e volume, Texte, « EG-Richtlinien » – concernant l'article 4 de la 6^e directive TVA (112^e tirage – novembre 2002).

³⁴ Concernant la portée juridique limitée, voir arrêts du 8 juin 2000, Epon Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, point 26) ; du 22 octobre 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, point 62), et du 17 décembre 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, point 44).