

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Jugement Civil (Ile chambre)
2024TALCH03/00180

Audience publique du mardi, vingt-deux novembre deux mille vingt-quatre

Numéro du rôle : TAL-2021-01422

Composition :

Christian SCHEER, vice-président,
Marc PUNDEL, premier juge,
Julie ZENS, premier juge,
Chantal KRYSATIS, greffier.

E N T R E :

PERSONNE1.), demeurant professionnellement à L-ADRESSE1.),

demandeur aux termes d'un exploit d'assignation de l'huissier de justice suppléant Kelly FERREIRA SIMOES, en remplacement de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg du 26 janvier 2021,

comparant par la société anonyme ELVINGER HOSS PRUSSEN, inscrite à la liste V du tableau de l'ordre des avocats du barreau de Luxembourg, établie et ayant son siège social à L-1340 Luxembourg, 2, place Winston Churchill, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 209469, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Elisabeth ADAM, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

E T :

l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, en la personne de Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et de la TVA, ayant ses bureaux à L- 1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

défenderesse aux fins du prédit exploit d'assignation de l'huissier de justice Carlos CALVO,

comparant par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL :

L'instruction a été clôturée en date du 2 juillet 2024.

Par avis du 2 juillet 2024, l'affaire a été fixée pour plaidoiries à l'audience du 11 octobre 2024.

A l'audience du 11 octobre 2024, la société ELVINGER HOSS PRUSSEN, représentée par Maître Elisabeth ADAM, mandataire de PERSONNE1.) et Maître Frédérique LERCH, mandataire de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, ont été entendues en leurs plaidoiries.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 11 octobre 2024 par le président du siège.

Revu le jugement numéro 2022TALCH03/00060 du 26 avril 2022 ayant reçu le recours en la forme et quant au fond, ayant, avant tout autre progrès en cause, sursis à statuer et demandé à la Cour de justice de l'Union européenne de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

« 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 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée 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 ? »,

et

« 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 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ».

Revu l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (troisième chambre) du 21 décembre 2023 dans l'affaire C-288/22 ayant dit pour droit que

«

- 1) *L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,*

doit être interprété en ce sens que :

le membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois exerce une activité économique, au sens de cette disposition, s'il fournit à titre onéreux une prestation de services à cette

société ainsi que si cette activité présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération dont les modalités de fixation sont prévisibles.

2) *L'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112*

doit être interprété en ce sens que :

l'activité de membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois n'est pas exercée d'une façon indépendante, au sens de cette disposition, lorsque, malgré le fait que ce membre organise librement les modalités d'exécution de son travail, perçoit lui-même les émoluments constituant ses revenus, agit en son nom propre et n'est pas soumis à un lien de subordination hiérarchique, il n'agit pas pour son compte ni sous sa propre responsabilité et ne supporte pas le risque économique lié à son activité ».

Les faits et rétroactes résultent à suffisance du jugement précité du 26 avril 2022.

Dans ses dernières conclusions notifiées le 11 juin 2024, PERSONNE1.) conclut à voir « constater que [l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA], au lieu de vérifier les déclarations du concluant, ce qu'elle a en principe l'obligation de faire, alors qu'elle a ou peut demander toutes les pièces nécessaires à l'appréciation du cas, demande que la décision qu'elle devrait prendre sur sa propre position dans ce dossier, soit prise par le tribunal ».

Il conclut encore à voir constater qu'il n'y a aucun élément du dossier qui contredirait sa déclaration qu'il agirait et qu'il aurait agi dans le passé exclusivement comme membre d'un organe collégial et que ce seraient les décisions des actionnaires qui lui auraient attribué un émolument fixe et forfaitaire qui n'aurait que rarement varié et qu'il n'aurait fourni aucun service professionnel spécifique au sein de ces organes, tout service rendu spécifiquement comme avocat ayant été facturé par la société d'avocats pour laquelle aurait exercé sa profession.

PERSONNE1.) conclut ensuite à voir annuler le bulletin de taxation litigieux et à voir ordonner la restitution immédiate au concluant du montant de la TVA additionnelle de 22.906,81 euros payé le 8 septembre 2020 et le paiement des intérêts légaux à partir du jour de ce paiement (8 septembre 2020) par PERSONNE1.) jusqu'à solde.

PERSONNE1.) demande finalement la condamnation de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux frais et dépens de l'instance ainsi qu'au paiement d'une indemnité de procédure évaluée à 1.800.- euros pour avoir insisté sur la continuation d'une procédure non nécessaire pour appliquer la loi.

Dans ses dernières conclusions notifiées le 15 avril 2024, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA conclut à voir constater que l'activité d'administrateur exercée par PERSONNE1.) est une activité économique.

Elle demande de lui donner acte qu'elle se rapporte à prudence de justice concernant le caractère d'indépendance d'une telle activité.

Elle demande encore de débouter PERSONNE1.) de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

Moyens des parties

Position de PERSONNE1.)

PERSONNE1.) soutient que la Cour de justice lui aurait donné raison en se référant à la position qu'il avait développée et en rejetant l'argumentation de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA que l'administrateur supporterait un risque en raison de son activité comme membre de l'organe collégial représentant une société et agissant pour elle par les considérants 58 et 59 de l'arrêt du 21 décembre 2023.

PERSONNE1.) estime que contrairement à la thèse défendue par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, la Cour de justice aurait retenu que le risque de l'administrateur ou gérant d'être tenu pour responsable d'une faute de gestion, responsabilité qui s'apprécie en tenant compte du principe de l'appréciation a priori et de la marge d'erreur concédée à un administrateur ou gérant, ce qui revient à la rapprocher de la responsabilité pour faute d'un salarié, ne serait pas déterminant. Il renvoie aux points 30 à 40 de l'arrêt du 21 décembre 2023.

PERSONNE1.) déclare que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aurait publié la prise de position suivante :

« Dès le jugement à intervenir sur le plan national, l'Administration veillera à une régularisation non-bureaucratique de la taxe dans le chef des administrateurs, jusqu'au délai de prescription. Une circulaire détaillée sera émise à ce moment. Elle s'adressera également aux sociétés dont la TVA a été facturée par leurs administrateurs et qui seront amenés à adapter leur droit à déduction à la nouvelle situation juridique, sous peine des sanctions prévues par la loi ».

PERSONNE1.) indique que cette prise de position aurait donné l'impression que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA refusait de régulariser la situation de suite en raison de la prescription acquise le 31 décembre 2023 pour une année. Depuis, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aurait cependant confirmé que l'Etat avait renoncé à cette prescription pour la TVA payée en 2018, mais n'aurait pas encore précisé en quoi consistait cette « *procédure non bureaucratique* ».

PERSONNE1.) souligne que la Cour de justice n'érigerait pas le paiement forfaitaire en une condition de l'absence de risque économique puisque, comme le soulignerait la Cour de justice, même une rémunération sous forme de tantièmes dépendant des bénéfices réalisés par la société n'impliquerait pas que l'administrateur supporte un risque économique. Ce qui compte, ce serait l'absence d'obligations personnelles de l'administrateur en ce qui concerne les dettes de la société. Or, comme le soulignerait l'avocate générale, cette condition serait dans tous les cas remplie en vertu de l'article

441-8 de la loi 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, qui préciserait que les administrateurs ne contracteraient aucune obligation personnelle relativement aux engagements de la société.

PERSONNE1.) ajoute que dans la plupart des cas y compris le cas d'espèce, la rémunération perçue par l'administrateur serait forfaitaire. Il n'y aurait dès lors aucune raison d'attendre un constat du juge, qui ne serait nécessaire qu'en cas de différend, pour vérifier des situations que l'administration pourrait et devrait vérifier par elle-même sur base des renseignements déjà fournis pour définir sa propre position.

Selon PERSONNE1.), l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA pourrait demander à l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES la copie des déclarations de retenue à la source pour les tantièmes de sociétés, qui devraient déclarer les paiements des émoluments aux administrateurs et membres de conseils de gérance ou conseils de surveillance. Ceci permettrait de voir ensemble avec les déclarations TVA déposées par l'administrateur si les mêmes rémunérations sont payées régulièrement ou s'il y a des variations dans les émoluments montrant que des services individualisés ont éventuellement été payés. La TVA serait un impôt fixé sur base de la déclaration de l'assujetti ou du preneur (selon le cas) et que ce ne serait qu'en cas de doutes que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA pourrait contrôler et demander des explications (article 74 alinéa 1 de la Loi TVA).

Concernant la question de la continuité du paiement des émoluments d'administrateurs en cas de maladie d'un administrateur, PERSONNE1.) précise que, dans le cas d'espèce, la présence ou l'absence de l'administrateur n'aurait eu aucune incidence sur les émoluments qui ne dépendraient pas de la régularité de la participation aux réunions d'un conseil.

PERSONNE1.) estime l'avoir fait en notifiant à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA une déclaration de cessation de toute activité d'assujetti avec information que cette déclaration serait rétroactive étant donné qu'il aurait depuis le 1^{er} janvier 2022 le statut de salarié au sein de la SOCIETE1.). En appliquant les critères de l'arrêt de la Cour de justice du 21 décembre 2023, il serait clair que son activité à titre de membre de divers conseils d'administration ne serait pas à considérer comme une activité exercée à titre indépendant au sens de la Loi TVA.

PERSONNE1.) ajoute que, dans le cas d'espèce, où il s'agirait d'un avocat, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA devrait également savoir qu'aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, toute activité, qui aurait trait à la gestion journalière d'une société commerciale, serait interdite. Si l'avocat preste d'autres services, il s'agirait nécessairement de services professionnels pour lesquels il établirait une note d'honoraires conformément aux règles de la profession. En l'espèce, de tels services auraient été prestés par la SOCIETE1.) et auraient été facturés par elle. Tel aurait été le cas pour des procès, dont certains seraient toujours en cours ou pour des consultations portant sur des questions de droit spécifiques, activité, qui ne relèverait pas de la participation aux travaux d'un conseil d'administration.

Selon PERSONNE1.), la situation que la Cour de justice aurait pu envisager d'une spécialisation éventuelle au sein d'un conseil d'administration, qui serait typique pour les directoires et dans des conseils ayant plusieurs membres dit « *exécutifs* », pouvant former des comités de direction comprenant certains membres du conseil, ou pour des conseils de sociétés plus réduits ne comprenant que des membres « *exécutifs* », ne pourrait donc exister au Luxembourg. Cette situation serait en effet contraire au concept de l'indépendance de l'avocat, qui pourrait seulement participer à des organes collégiaux travaillant comme tels et délibérant après discussion des propositions de résolutions. Les explications sur les activités des sociétés concernées le confirmeraient également. PERSONNE1.) ne serait pas un banquier, ni un spécialiste de la logistique, ni un spécialiste des sociétés pharmaceutiques.

PERSONNE1.) ajoute que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aurait demandé des précisions sur les montants perçus en 2019 et il lui aurait fourni les détails suivants :

A part les montants, de toute façon exonérés, payés par des sociétés de titrisation agréées et un OPC (point qui n'a pas été contesté) les émoluments en question étaient payés en 2019 par :

- SOCIETE2.) : prorata de tantième pour le mandat de 2018 - montant hors TVA net de 16.104,66 euros (brut de 20.130,82 euros) ;
- SOCIETE3.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 24.000 euros (brut 30.000 euros) ;
- SOCIETE4.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 20.000 euros (brut de 25.000 euros) ;
- SOCIETE5.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 20.000 euros (brut de 25.000 euros) ;
- SOCIETE6.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 20.000 euros (brut de 25.000 euros) ;
- SOCIETE7.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 20.000 euros (brut de 25.000 euros) ;
- SOCIETE8.) : tantième pour le mandat de 2018 - montant hors TVA net de 7.127,53 euros, (brut de 8.909,41 euros).

PERSONNE1.) soutient qu'il ressortirait des documents publiés par la SOCIETE5.) et par SOCIETE2.) qu'il s'agirait de montants décidés par l'assemblée générale des actionnaires pour les administrateurs, qui ne feraient pas partie du comité de direction et qui ne seraient pas chargés de la gestion journalière. Cela figurerait dans les rapports annuels de SOCIETE2.) (avec mention « Non-Executive Directors » (fixed compensation)) avec d'ailleurs un montant identique pendant toute la durée du mandat du concluant. Le montant des émoluments payé par SOCIETE5.) au concluant serait également forfaitaire et serait resté inchangé pendant de longues années. Ces rapports pourraient être facilement vérifiés, puisqu'ils seraient déposés au registre du commerce et des sociétés. Pour l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, ils seraient surtout faciles à vérifier en demandant copie de la déclaration des tantièmes des sociétés concernées auprès de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES.

Pour ce qui en est des sociétés SOCIETE3.) et SOCIETE4.) (cette dernière ayant été dissoute par scission et les activités poursuivies par les sociétés issues de la scission, puis par ses anciens actionnaires, à savoir notamment SOCIETE3.) et SOCIETE9.)), elles auraient payé ensemble annuellement le même montant forfaitaire de 55.000 euros. Après la scission, SOCIETE3.) aurait pris en charge le même montant total de 55.000 euros. Le montant total payés aux administrateurs, identique pendant plusieurs années, ressortirait également des comptes de SOCIETE4.) et de SOCIETE3.) et des déclarations de TVA de ces sociétés, qui déclareraient les montants payés à ceux des administrateurs, qui ne seraient pas résidents au Luxembourg.

Dans le cas de toutes ces sociétés, les devoirs prestés comme avocat auraient été facturés séparément par la SOCIETE1.). Pour SOCIETE4.) et SOCIETE3.), d'autres membres du conseil presteraient des services de conseil prévus par des contrats de services pour lesquels la TVA aurait été versée par SOCIETE3.) et SOCIETE4.), en auto-liquidation. Ces personnes auraient touché et toucheraient des émoluments forfaitaires comme membres de l'organe collégial que serait le conseil d'administration. Il n'y aurait pas de raisons d'admettre que les montants forfaitaires payés avec une régularité constante aux administrateurs de ces sociétés rémunéreraient une activité différente de celle de membre du conseil d'administration.

PERSONNE1.) estime qu'il n'y aurait donc aucun élément qui pourrait mettre en doute sa déclaration qu'il aurait touché des montants forfaitaires à titre d'émolument en raison de sa participation aux activités des organes collégiaux dont il aurait été membre y compris ceux dont il serait encore membre.

PERSONNE1.) considère que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aurait donc les éléments permettant de définir sa propre position dans ce litige. Il en déduit que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ferait de la procédure pour faire de la procédure, tout en étant capable de vérifier elle-même les déclarations du concluant. Il y aurait donc lieu de la condamner au paiement d'une indemnité de procédure de 1.800.- euros. Il y aurait également lieu d'ordonner la restitution du montant payé suite à la taxation d'office, s'agissant de taxe que le concluant avait payée de sa propre poche (et non perçue auprès des sociétés) avec les intérêts qui, selon la jurisprudence de la Cour de justice (et celle du tribunal), seraient dus.

PERSONNE1.) prend ensuite position par rapport à l'argumentation de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA :

1. Pour ce qui en est de l'obligation de PERSONNE1.) de faire des déclarations mensuelles, PERSONNE1.) souligne que depuis le 1^{er} janvier 2022, toutes les déclarations déposées mentionneraient un chiffre d'affaires de zéro. PERSONNE1.) soutient qu'il aurait abandonné le statut d'avocat associé indépendant et serait devenu avocat salarié de la SOCIETE1.) pour des raisons indépendantes des questions de TVA. Il n'aurait pas envoyé la déclaration de cessation étant donné que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA refusait d'entendre raison sur sa théorie de l'administrateur assujetti.
2. PERSONNE1.) conteste l'affirmation de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA qu'elle n'aurait pas le droit

d'interpréter l'arrêt de la Cour de justice, étant dessaisie du dossier suite au jugement du tribunal et au renvoi par la Cour de justice au tribunal. Il soutient que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA pourrait accepter la solution de la Cour de justice, mais aurait, en l'espèce, décidé de demander au tribunal de juger que la Cour de justice aurait eu tort, tout en insinuant que le cas normal ne s'appliquerait pas et que le cas d'espèce serait un cas d'exception.

3. Quant à l'hypothèse exceptionnelle où un administrateur pourrait se voir confier des responsabilités particulières qui ne rentreraient pas dans l'activité normale d'un membre d'un conseil, mais seraient des activités à part qui le rendraient assujéti à la TVA, PERSONNE1.) ne conteste pas avoir été consulté par certaines de ces sociétés dans le cadre de son activité d'avocat conseil ou d'avocat plaidant. Cependant, ces activités seraient exercées dans le cadre de l'étude SOCIETE1.) et facturés par l'étude (avec TVA évidemment). Ces activités seraient comprises dans les déclarations de TVA de l'étude et les honoraires mis en compte, qui varieraient selon les prestations, seraient souvent plus élevés que les rémunérations d'administrateur. Les rémunérations d'administrateur ne comprendraient donc pas des services en qualité d'avocat.
4. Selon PERSONNE1.), l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA méconnaîtrait les règles de fonctionnement et la pratique normale du fonctionnement d'un organe collégial. Un conseil serait normalement convoqué pour l'année en cours à des dates proposées à la fin de l'année précédente. La convocation serait accompagnée des documents à discuter et des propositions de la direction ou du président de l'organe collégial. Ces documents seraient souvent volumineux et détaillés et pourraient comprendre la documentation des sociétés filiales au sujet desquelles des décisions seraient à prendre. Avant la réunion, l'administrateur aura donc pris connaissance des points de discussion et de la documentation distribuée. Lors du conseil, ceux qui auraient préparé ces documents donneraient des explications sur ces documents et les décisions à prendre. Ces questions seraient ensuite débattues par le conseil. A ce moment, chaque membre aurait la possibilité de soulever des questions supplémentaires. Il pourrait également approfondir les débats avec ses analyses propres et lors de la prise de décision, il donnerait son avis sur la façon de traiter les questions. S'il y a consensus (ce qui est souvent le cas), il n'y aurait pas lieu de passer à un vote et le procès-verbal (généralement circularisé après la séance) le constaterait. En cas d'avis divergents, un vote serait nécessaire après les discussions. En plus chaque administrateur pourrait soulever d'autres questions à mettre sur l'ordre du jour de la réunion ou d'une réunion prochaine, selon les conclusions qu'il aurait pu tirer de la documentation ou des débats.

PERSONNE1.) ajoute que, dans beaucoup de cas, la réunion débiterait par un exposé sur la « *marche des affaires* » avec des explications sur les comptes intermédiaires soumis au conseil et les perspectives de l'évolution des affaires eu égard à ces comptes et aux explications sur le marché concernée et la position de la société sur ce marché. Ces explications supplémentaires donneraient l'occasion d'approfondir les délibérations sur l'évolution future de l'entreprise. Le rôle de l'administrateur normal consisterait à agir dans ce contexte, à prendre connaissance et à analyser les documents soumis, à poser des questions sur la marche des

affaires et d'éventuels problèmes soulevés dans ce contexte, à discuter sur les orientations à prendre par la société pour améliorer le fonctionnement de l'entreprise, à soulever des questions et suggérer des points à approfondir, et finalement à émettre sa voix lors de la décision collégiale sur les points soumis au conseil. Cette activité se passerait dans le cadre de l'organe collectif que serait le conseil et les décisions prises seraient des décisions collectives.

5. PERSONNE1.) s'étonne de lire dans les conclusions de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA qu'il n'aurait pas produit les contrats définissant les rémunérations d'administrateur touchées et qu'il aurait indiqué lors des plaidoiries avoir reçu une rémunération forfaitaire déterminée à l'avance.

PERSONNE1.) soutient que ce serait inexact. Il n'aurait cessé de rappeler que la rémunération ne serait pas fixée d'avance par un contrat, mais serait déterminée par l'assemblée des actionnaires de manière forfaitaire, parfois à l'avance, parfois lors de l'assemblée statuant sur les comptes de l'exercice pour lequel la rémunération est payée.

PERSONNE1.) ajoute que la rémunération se caractériserait en outre par la régularité du montant, autre indice qu'elle serait forfaitaire (bien qu'un paiement forfaitaire ne soit pas une condition requise en soi (cf ci-avant). Elle aurait parfois été révisée à la hausse quand l'actionnaire principal aurait estimé qu'elle ne correspondait plus aux usances. Ainsi, la rémunération payée par l'une des sociétés, initialement de 20.000, aurait été portée à 25.000 après quelques années, alors même que le demandeur ne le savait pas d'avance. Ceci aurait été une initiative des principaux actionnaires de la société.

6. Concernant la responsabilité du membre de l'organe de gestion, PERSONNE1.) fait valoir que le critère déterminant serait celui du caractère collectif de l'organe de gestion. Selon la jurisprudence développée dans le cas IO, le service de gestion ou de surveillance serait presté par l'organe (qui serait collégial) et non pas par le membre individuel de l'organe, dont le vote pourrait être contraire à la décision prise par le conseil.

PERSONNE1.) cite ensuite la Cour de justice, qui aurait conclu que *« c'est la société elle-même qui devra faire face aux conséquences négatives des décisions adoptées par le conseil d'administration et qui, ainsi, supportera le risque économique découlant de l'activité des membres de ce conseil »*. Elle aurait encore précisé au considérant 59 de sa décision du 21 décembre 2023 qu'*« une telle conclusion s'impose en particulier lorsque, comme dans l'affaire au principal, il ressort du cadre juridique national que les membres du conseil d'administration n'assument pas d'obligations personnelles en ce qui concerne les dettes de la société. Elle s'impose même lorsque le montant de la rémunération perçue par le membre du conseil d'administration sous forme de tantièmes dépend des bénéfices réalisés par la société. En effet, ce membre ne supporte pas, en tout état de cause, un risque de perte liée à son activité de membre du conseil d'administration, dans la mesure où la participation aux bénéfices de la société ne peut pas être assimilée à la prise en charge d'un risque propre de bénéfice et de perte »*.

Concernant les assurances souscrites par les membres d'un conseil d'administration, PERSONNE1.) indique de tels assurances existeraient et couvriraient la responsabilité civile éventuelle d'un administrateur. Cependant, ces assurances seraient normalement souscrites par les sociétés pour leurs administrateurs pour couvrir avant tout les frais de procès qui devraient normalement être supportés par les sociétés. Cette particularité ne serait donc pas un indice que l'activité en soi comporterait d'autres risques que toute activité qui pourrait entraîner pour des tiers un préjudice réel ou non. Les membres ordinaires de conseils supporteraient donc la responsabilité de leurs actes comme ils le feraient pour les autres actes de la vie civile, pour lesquels ils auraient normalement également conclu une assurance-responsabilité.

7. Pour ce qui en est de la demande d'indemnité de procédure, PERSONNE1.) estime que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA devrait, au lieu de tenter de s'y opposer, saluer la modestie de la demande.

Il invoque un arrêt de la Cour de cassation No 39/ 2023 qui confirmerait le principe de l'unité d'un acte administratif illégal et de la faute civile. Ce principe serait applicable aux actes de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA en matière de TVA, ce qui signifierait qu'en principe la demande pourrait porter sur l'intégralité des honoraires et des frais non seulement relatifs à cette procédure, mais également de toutes les dépenses entraînées par l'exigence illégale du maintien de la qualité d'assujetti dans le chef du demandeur.

Position de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA entend, avant de revenir en détail sur l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 21 décembre 2023, prendre position par rapport au procès d'intention que lui ferait PERSONNE1.). Elle donne à considérer que jusqu'au dépôt de sa déclaration de cessation le 4 mars 2024, PERSONNE1.) aurait été assujettie à la TVA et à ce titre, soumise aux obligations déclaratives imposées par la loi et notamment celles prévues par l'article 64 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée. En l'espèce, la déclaration mensuelle pour le mois d'octobre 2022 ne serait pas entrée endéans le délai légal fixé au 14 novembre 2022. PERSONNE1.) n'aurait pas non plus respecté la date limite qui lui avait été accordée par le biais d'un avertissement, à savoir le 16 janvier 2023. La déclaration aurait finalement été déposée le 30 janvier 2023.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA indique que PERSONNE1.) aurait introduit une réclamation le 1^{er} juin 2023 contre l'amende prononcée le 17 février 2023 en reconnaissant que « *il est exact qu'il y a eu ce retard qui était dû à une erreur de ma part (...)* ». Cette réclamation aurait été rejetée par décision directoriale du 8 septembre 2023 portant date de notification au 18 septembre 2023 contre laquelle aucun recours n'aurait été introduit endéans le délai légal. L'amende serait donc définitive et ne pourrait être rediscutée devant le tribunal de céans qui ne serait saisi que du bien-fondé de la décision directoriale litigieuse.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA estime qu'il en serait de même de l'amende prononcée le 18 avril 2023 du fait du non-dépôt de la déclaration mensuelle pour le mois de décembre 2022 qui n'aurait pas fait l'objet d'une réclamation et serait donc à ce jour définitive. Il en serait de même de l'amende prononcée le 27 juin 2023 pour non dépôt endéans le délai légal de la déclaration mensuelle du mois de janvier 2023 qui aurait fait l'objet d'une réclamation le 10 octobre 2023 puisque la décision directoriale du 7 novembre 2023, qui l'aurait rejetée, n'aurait pas fait l'objet d'un recours.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ajoute que, suite à l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne, il appartiendrait à la juridiction de renvoi de tirer les conclusions de cet arrêt étant donné alors que la Cour de justice de l'Union européenne n'appliquerait pas elle-même le droit de l'Union européenne à un litige présenté par une juridiction de renvoi, son rôle étant d'aider à le résoudre.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA souligne qu'en cas de question préjudicielle, l'arrêt prononcé n'aurait pas pour objectif de déclarer qu'une règle nationale est ou non compatible avec le droit communautaire, dans la mesure où comme elle l'a reconnu elle-même, la Cour de justice de l'Union européenne n'est pas compétente pour statuer sur une telle question ; néanmoins, en fournissant les critères d'interprétation requis, elle permet au juge national de se prononcer sur cette compatibilité. La Cour de justice de l'Union européenne rappellerait d'ailleurs ce principe au point 31 de son arrêt du 21 décembre 2023 : « *S'il revient à la juridiction de renvoi d'appliquer les dispositions nationales ayant transposé l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA aux circonstances du litige au principal et de procéder aux appréciations factuelles et aux qualifications Juridiques nécessaires à cet effet, la Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, peut apporter des précisions visant à guider cette juridiction dans son Interprétation (arrêt du 22 novembre 2017, Cussens e.a.. C-251/16, EU:C:2017:881, point 59 ainsi que jurisprudence citée) ».*

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA précise finalement que dès le 22 décembre 2022, soit le lendemain de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne, elle aurait pris une circulaire par laquelle les effets de la circulaire n° 781 du 30 septembre 2016 auraient été suspendus (circulaire n° 781-1), réaction qui aurait été saluée dans les milieux autorisés.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA prend ensuite position quant aux conséquences de l'arrêt du 21 décembre 2023.

Quant au caractère économique de l'activité exercée par PERSONNE1.), l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA est d'avis que l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne donne une réponse positive à la première question préjudicielle. Pour ce faire, la Cour de justice de l'Union européenne aurait tout d'abord constaté que : « *s'il apparaît des pièces du dossier dont dispose la Cour, notamment des missions conférées à TP, telles que rappelées au point 18 du présent arrêt, que ce dernier a fourni une prestation de services, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, (...)* » (point 32 de l'arrêt). Sur ce point, la Cour de justice de l'Union européenne aurait donc rejoint la position de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA

suyant laquelle PERSONNE1.) exercerait une activité de mandataire social, activité qui constituerait une prestation de services au sens de la loi.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA indique que la Cour de justice de l'Union européenne se serait ensuite penchée sur le caractère onéreux de cette prestation, en rappelant que « *la qualification d'une prestation de services d'opération « à titre onéreux », au sens de la disposition susmentionnée, suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre cette prestation et une contrepartie réellement reçue par l'assujéti. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement des Domaines et de la TVA. C-846/19, EU:C:2021:277, point 36 ainsi que jurisprudence citée) » (point 33 de l'arrêt).*

S'agissant plus spécialement du lien direct entre une prestation et une contrepartie réellement reçue par l'assujéti, condition nécessaire pour que l'on pourrait parler de prestation à titre onéreux, la Cour de justice de l'Union européenne aurait rappelé que :

- pour pouvoir être considérée comme étant la contre-valeur effective du service fourni, la rétribution devrait se situer dans une proportion raisonnable par rapport au service fourni en ce qu'elle ne devrait pas ne rémunérer que partiellement les prestations effectuées ou à effectuer au point de rompre le lien direct entre ces prestations et la contrepartie (voir, en ce sens, GUE, arrêt du 2 juin 2016. Laivér. C-263/15. point 49) ;
- le fait qu'une opération économique serait effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient, et, partant, à un prix supérieur ou inférieur au prix normal du marché, serait sans pertinence s'agissant de la qualification de cette opération d'« *opération à titre onéreux* » (voir, en ce sens, GUE, arrêt du 2 juin 2016. Laivér. C-263/15. point 45) ; et
- il faudrait que la rémunération soit prévisible ce qui ne serait pas le cas lorsque la rétribution serait accordée de manière purement gracieuse et aléatoire de sorte que son montant serait pratiquement impossible à déterminer (voir, en ce sens, arrêt du 3 mars 1994, Toisma, C-16/93, point 19) ou lorsque son montant serait difficilement quantifiable ou incertain au regard des circonstances entourant sa détermination (voir, en ce sens, arrêt du 10 novembre 2016, Bastovà, C-432/15, point 35).

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA donne à considérer qu'en l'espèce, PERSONNE1.) n'aurait jamais versé aux débats de convention écrite relative à sa rémunération, conclu entre lui-même et les sociétés anonymes dont il est membre du conseil d'administration. PERSONNE1.) aurait cependant déclaré, tant lors de l'audience des plaidoiries devant la Cour de justice de l'Union européenne que dans ses dernières écritures, recevoir une rémunération forfaitaire déterminée à l'avance.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA estime que s'agissant d'une telle rémunération, la Cour de justice de l'Union européenne aurait pris le soin de préciser qu'« *à cet égard, l'existence d'un lien direct entre la rémunération et l'activité semble établie dans l'hypothèse d'une rémunération*

prenant la forme d'une somme forfaitaire déterminée à l'avance. En effet, la circonstance qu'une compensation est fixée non pas en fonction de prestations individualisées, mais de manière forfaitaire et sur une base annuelle n'affecte pas en soi le caractère direct du lien existant entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue (arrêts du 22 février 2018, Naavszénâs Teleoulésszolaátatási Nonorofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, point 37, et du 13 juin 2019, 10 (TVA - Activité de membre d'un conseil de surveillance). C-420/18, EU:C:2019:490, point 25) ».

Selon l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, l'existence d'un lien direct entre la rémunération et l'activité d'administrateur exercée en l'espèce par PERSONNE1.) ne serait pas contestable et ne serait d'ailleurs pas contesté par ce dernier.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ajoute que la Cour de justice de l'Union européenne se serait également interrogée sur l'hypothèse d'une rémunération prenant la forme de tantièmes. En pareille hypothèse, il conviendrait de vérifier si, dans le cas où la société anonyme concernée ne réaliserait pas de bénéfice ou réaliserait un bénéfice d'un faible montant, l'assemblée générale des actionnaires de ladite société pourrait néanmoins accorder aux administrateurs, sur la base d'autres facteurs, un montant de tantièmes qui pourrait être considéré comme étant objectivement en adéquation avec le service fourni par ces derniers. Cette hypothèse n'étant pas donnée en l'espèce, des vérifications sur ce point n'auraient pas à être effectuées, ce d'autant plus que la source de financement (participation au capital ou frais d'exploitation, d'après les impôts directs) serait sans intérêt en matière de TVA.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA relève que l'existence de pareille hypothèse démontrerait néanmoins qu'un examen au cas par cas de la situation d'un assujetti, tel qu'elle le préconiserait, serait indispensable.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA soutient qu'en tout état de cause, il faudrait, pour qu'il y ait activité économique, que la rémunération elle-même revête un caractère de permanence, ce que la Cour de justice de l'Union européenne aurait rappelé en indiquant qu'« *une activité est ainsi, en général, qualifiée d'économique lorsqu'elle présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération perçue par l'auteur de l'opération* » (point 42 de l'arrêt).

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ajoute que pour la Cour de justice de l'Union européenne, la nomination d'une personne physique, telle que PERSONNE1.), à la fonction de membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois pour un mandat d'une durée maximale de six ans, renouvelable, conférerait à l'activité d'un tel membre un caractère permanent, peu importe que ce mandat soit révocable ad nutum, c'est-à-dire à tout moment et sans motivation.

Elle précise que la durée du mandat de six ans serait également susceptible de conférer à la rémunération allouée sous forme de tantièmes un caractère de permanence (voir, en ce sens, arrêt du 13 juin 2019, 10 (TVA - Activité de membre

d'un conseil de surveillance), C-420/18, point 27). La Cour de justice de l'Union européenne noterait toutefois, pour que ce caractère de permanence soit préservé, il importerait que, dans l'hypothèse où les tantièmes seraient alloués en fonction des bénéfices réalisés par la société concernée, des tantièmes puissent également être alloués aux membres du conseil d'administration lors des exercices sociaux au cours desquels la société n'aurait pas réalisé de bénéfices.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA conclut que cette hypothèse n'étant pas donnée en l'espèce, il serait indiscutable que la réponse à la première question préjudicielle serait positive : PERSONNE1.) exercerait une activité économique.

Quant au critère de l'indépendance, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA donne à considérer que dans son analyse, la Cour de justice de l'Union européenne aurait pris en considération les spécificités du présent cas d'espèce et notamment le fait que PERSONNE1.) n'aurait pas de voix prépondérante au sein des conseils d'administration dans lesquels il siégeait, ne participait pas à la gestion journalière des sociétés dont il était administrateur et ne faisait pas partie du comité de direction tel que défini par la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales.

Au point 49 de son arrêt du 21 décembre 2023, la Cour de justice de l'Union européenne préciserait que « à titre liminaire, il y a lieu de préciser qu'il ressort des éléments du dossier dont dispose la Cour que TP n'avait aucune voix prépondérante au sein des conseils d'administration des sociétés anonymes dont il était membre et qu'il n'assumait pas non plus la représentation ou la gestion journalière des affaires de ces sociétés au sens de l'article 441-10 de la loi du 10 août 1915, pas plus qu'il ne faisait partie d'un comité de direction visé à l'article 441-11 de cette loi. C'est donc au regard de ces circonstances que la Cour examinera la question du caractère indépendant ou non d'une activité telle que celle exercée par TP » (arrêt du 21 décembre 2023, point 49).

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA en déduit que la solution qu'il appartiendra au tribunal de céans de dégager en l'espèce ne pourrait être appliquée à d'autres cas d'espèces dont les spécificités ne concorderaient pas avec celles du présent litige.

Elle estime que l'arrêt intervenu en date du 21 décembre 2023 ne pourrait pas s'analyser en un arrêt de principe mais seulement en un arrêt d'espèce et il conviendrait d'être vigilant quant à sa portée.

Elle soutient qu'un examen au cas par cas aurait d'ailleurs été préconisé par les commentateurs de l'arrêt du 21 décembre 2023 :

« *The reasoning of the Court is applied to a specific set of facts and circumstances and may therefore vary depending on the exact characteristics of a director's mandate or on the legal form of the entity where he/she sits at the board or even depending on how the activity of board members is organised* »,

et

« However, there could be instances where managers in charge of daily operations of companies would have - by law - a personal liability for some debts of the company (such as tax debts) and might be acting with a higher level of independence. A case-by-case analysis is therefore always advisable ».

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA souligne que dès ses premières écritures, PERSONNE1.) aurait estimé que le critère d'indépendance n'était pas rempli dans son chef. Il faudrait cependant noter que sa démonstration se serait alors exclusivement basée sur l'application de la théorie de l'organe. Cette théorie imposerait de reconnaître que la prestation d'un administrateur ne pourrait pas recevoir la qualification de prestation de services exercée à titre indépendant. Or, cette théorie de l'organe n'aurait pas été validée par la Cour de justice de l'Union européenne dans le cadre de l'arrêt du 21 décembre 2023.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA rappelle ensuite que la prestation pertinente, et donc à analyser d'un point de vue TVA, serait celle fournie par PERSONNE1.) au bénéfice de l'organe et de la société pour lui permettre de fonctionner et non le fonctionnement de l'organe dont il ferait partie. Il existerait, dans le chef d'un administrateur, membre d'un conseil d'administration, deux relations juridiques ou économiques indépendantes :

- une première externe, par laquelle il assumerait le mandat donné par les actionnaires de la société consistant en la mise à disposition (onéreuse) de sa capacité comme membre externe (dit « *membre indépendant* ») du conseil d'administration et de son temps, qui lierait l'administrateur à la société, et qui donnerait lieu à des prestations effectuées en son nom, pour son compte et sous sa responsabilité à la société,
- une seconde, interne, concernant l'action de l'organe en question au sein de l'entité juridique (théorie de l'organe), organe qui agirait au nom et pour le compte de la société et qui d'un point de vue TVA serait une prestation interne à la société et par conséquent, non taxable.

Selon l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, une activité serait exercée à titre indépendant aux termes de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, si :

- ladite activité est exercée par une personne qui n'est pas organiquement intégrée dans une entreprise ou dans une administration (ce qui exclut les activités exercées dans le cadre d'une fonction judiciaire ou administration publique),
- cette personne dispose d'une liberté d'organisation appropriée quant aux moyens humains et matériels utilisés dans l'exercice de l'activité en question, et
- le risque économique inhérent à cette activité est supporté par cette personne.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ajoute que pour « *apprécier l'existence de ce lien de subordination, il convient de contrôler si la personne concernée accomplit ses activités en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité ainsi que si elle supporte le risque économique lié à l'exercice de ces activités. Pour constater l'indépendance des*

activités en question, la Cour a ainsi pris en compte l'absence de tout lien de subordination hiérarchique, ainsi que le fait que la personne concernée agit pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, qu'elle organise librement les modalités d'exécution de son travail et qu'elle perçoit elle-même les émoluments constituant ses revenus [arrêt du 13 juin 2019, iO (TVA - Activité de membre d'un conseil de surveillance), C-420/18, EU:C:2019:490, point 39 et Jurisprudence citée] ».

S'agissant du lien de subordination hiérarchique, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA déclare qu'il ne serait, en l'espèce, pas contesté que PERSONNE1.) organise librement les modalités d'exécution de son travail et qu'il perçoit lui-même les émoluments constituant ses revenus. Elle rappelle que, s'agissant des conditions de travail, le tribunal de céans aurait, déjà, retenu dans son jugement du 26 avril 2022 que les membres de conseil d'administration de sociétés anonymes de droit luxembourgeois ne sont pas soumis à des obligations en ce qui concerne les horaires et les lieux de travail et qu'ils sont libres dans l'organisation et l'exécution de leur travail.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA soutient que dans son rapport avec les sociétés dans lesquelles un mandat d'administrateur lui a été confié, PERSONNE1.) serait libre quant à la manière d'exercer son mandat : personne ne pourrait lui donner des instructions ou lui dicter ses contributions au conseil d'administration. En droit luxembourgeois, « *le dirigeant est un mandataire des associés qui lui ont confié la gestion sociale, il doit s'occuper de ces fonctions de manière diligente, ce qui implique qu'il puisse agir en toute indépendance, sans être soumis à des pressions quelconques y compris de la part des associés qui l'ont nommé. Le mandataire doit en effet user de son pouvoir d'initiative pour accomplir la mission qui lui a été confiée de la manière la plus conforme aux intérêts de ses mandants* » (A. Steichen, Précis de droit des sociétés, op. prém. no 207).

L'administrateur, qui aurait pour mission principale de gérer la société dans le respect de l'objet et de l'intérêt social, devrait donc, pour accomplir cette mission, maintenir en toutes circonstances son indépendance d'analyse, de jugement, de décision et d'action pour lui permettre d'agir de manière objective compte tenu de sa propre perception de l'intérêt social.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA en déduit que ce faisant, tous les administrateurs seraient nécessairement indépendants dans l'exécution de leur mission. Elle ajoute que sous cet aspect, l'exercice de cette fonction ne serait pas conciliable avec un lien de subordination de quelque nature qu'il soit vis-à-vis de la société : l'administrateur serait d'ailleurs indépendant par rapport à l'organe de direction de la société, dans la mesure où le conseil d'administration ne pourrait pas donner d'instruction à ses membres quant à la façon d'exercer individuellement leur mandat. Le lien de subordination qui caractériserait la dépendance de l'employé par rapport l'employeur ne se retrouverait donc pas dans la structure du contrat de mandat qui gouverne les relations des administrateurs vis-à-vis de la société.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA estime que la Cour de justice de l'Union européenne aurait reconnu au point 54 de son

arrêt du 21 décembre 2023 que l'exercice de l'activité d'administrateur par PERSONNE1.) se caractériserait par des conditions de travail excluant tout lien de subordination hiérarchique.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA estime que la Cour de justice de l'Union européenne inviterait ensuite le tribunal de céans à vérifier si PERSONNE1.) agit en son nom, pour son propre compte et sous sa responsabilité étant donné qu'une activité indépendante ne pourrait pas être exercée sans responsabilité, ces deux notions s'excluant mutuellement. Pour ce faire, la Cour de justice de l'Union européenne inviterait le tribunal de céans à procéder à un examen des règles du droit national régissant la répartition des responsabilités entre les membres du conseil d'administration et la société. Elle préciserait que si la répartition des responsabilités était similaire ou équivalente à une relation entre un employeur et son employé, ceci serait de nature à indiquer que les administrateurs n'agissent pas sous leur propre responsabilité.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA entend d'abord préciser que malgré les termes de l'article 441-8 de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, la responsabilité civile des administrateurs ne serait pas absorbée par la société.

En vertu de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, l'administrateur serait légalement responsable vis-à-vis des tiers et vis-à-vis de la société en cas de violation d'une disposition légale ou réglementaire en matière de droit des sociétés et des statuts sociaux. On qualifierait ces violations de faute de régularité. L'article 441-9, alinéa 2 de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales instituerait en effet une responsabilité solidaire de tous les dirigeants en cas de violation d'une disposition légale ou réglementaire en matière de droits des sociétés ou de violation des statuts.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA énumère ensuite les fautes de régularité que les administrateurs pourraient commettre : l'absence de publications des bilans ou les opérations exécutées en dehors de l'objet social, le retard dans l'approbation et le dépôt des comptes annuels (obs. : le non-dépôt des comptes annuels peut en outre faire l'objet d'une action en dissolution judiciaire sur la base de l'art. 1200-1 de la LSC), la non-convocation de l'assemblée générale, le dépassement de l'objet social ou encore le non-respect des règles statutaires de répartition des compétences entre les différents organes de la société, voire au sein même de ces organes pris individuellement, non-respect des règles en matière de conflits d'intérêts, la non-publication des comptes, des comptes consolidés, du rapport de gestion ou du rapport du commissaire aux comptes avec intention frauduleuse, la distribution de dividendes fictifs (i.e. dividendes payés en l'absence de réels profits), la falsification des comptes sociaux avec intention frauduleuse, l'abus de biens sociaux (art. 1500-11) par des dirigeants de droit ou de fait qui ont fait usage des biens de la société pour leur propre bénéfice ou pour le bénéfice de sociétés qu'ils détiennent en nom propre, etc.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA souligne qu'à la différence de la faute de gestion où il faudrait concéder aux dirigeants le droit à l'erreur, la faute de régularité relèverait de l'obligation de résultat. Ainsi, «

l'organe qui viole le Code des sociétés ou les statuts engage donc sa responsabilité vis-à-vis de la société et les tiers, puisqu'il se place, ce faisant, en marge de ses fonctions ».

Autrement dit : « *L'obligation de respecter la loi et les statuts a un caractère absolu pour les dirigeants et ils ne sauraient échapper à leur responsabilité en arguant que le fait fautif aurait été décidé ou approuvé par l'assemblée générale ou qu'il s'agirait que d'une faute légère* » (A. Steichen, Précis de Droit des Sociétés, édition, éditions Saint-Paul, no 244).

La responsabilité solidaire pour fautes de régularité mise en place par la loi reposerait sur une présomption de faute consistant à ne pas avoir œuvré en vue d'éviter que la faute ne soit commise.

Selon l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, cette solidarité impliquerait une obligation de surveillance mutuelle : pour échapper à cette responsabilité, l'administrateur devrait démontrer qu'il n'a pas pris part à la faute, par exemple en ne participant à la réunion de l'organe ou en ayant voté contre, qu'aucune faute ne puisse lui être imputable, qu'il ne s'est pas contenté de demeurer silencieux mais a œuvré pour éviter que ne soit commise la faute envisagée et il devra enfin dénoncer la faute commise lors de la prochaine assemblée générale (art. 441-9 de la LSC in fine).

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA précise que le conseil d'administration prenant ses décisions et agissant collectivement, l'administrateur pourrait voir sa responsabilité encourue en raison d'actes pris par le conseil d'administration alors qu'il se trouvait en désaccord avec la décision prise majoritairement. En pareil cas, l'administrateur aurait le droit de manifester son désaccord. Lorsqu'un administrateur s'oppose à une décision, il pourrait d'ailleurs faire consigner son opposition ainsi que ses motifs dans le procès-verbal de la réunion, et il pourrait également se faire entendre en assemblée pour y évoquer son opinion dissidente, s'il l'estime utile pour la prise de décision de ladite assemblée.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA souligne que sous ce prisme, la responsabilité des administrateurs ne serait donc ni analogue ni similaire à celle d'un salarié.

La Cour de justice de l'Union européenne prendrait le soin de préciser que le risque économique se rapporterait toujours au risque économique encouru directement par la personne dont le caractère indépendant de l'activité économique devrait être apprécié (point 57 de l'arrêt du 21 décembre 2023).

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA considère que le fait que la société supporte un risque économique de profit ou perte lié à l'activité de la société n'empêcherait pas que l'administrateur supporte lui aussi un risque économique, lié à son activité d'administrateur et qui lui est propre.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA déclare que vis-à-vis de la société, la responsabilité des dirigeants serait en principe

individuelle, même dans les sociétés à gestion collégiale, en ce qui concerne les fautes de gestion, la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales renvoyant aux règles générales de la responsabilité civile (article 441-9, alinéa 1) : « *il s'ensuit que celui qui veut invoquer la responsabilité civile d'un dirigeant doit démontrer une faute personnelle imputable à celui-ci. La responsabilité atteindra le dirigeant fautif selon l'imputabilité de la faute (art. 1995 C. civ.). Il faut donc dans ce cas fixer la part de responsabilité de chaque dirigeant dans l'acte dommageable. Dans les cas extrêmes, l'indemnisation peut porter sur l'obligation de supporter l'intégralité du passif social que la société ne saurait rembourser* » (A. Steichen, Précis de droit des sociétés, op. prém, no 243).

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA renvoie ensuite aux conclusions de l'Avocat Général Niilo Jääskinen présentées dans le cadre de l'affaire C-276/14 (points 46 et suivants) :

« À mon avis, l'existence d'un risque économique doit être comprise d'une manière plus large que ce que prétend le gouvernement polonais. En effet, la réalisation du risque économique peut prendre diverses formes mais, selon moi, la personne supportant le risque doit disposer d'une sorte de patrimoine qu'elle risque de perdre »

et aux observations de la Commission (point 54) :

« Ainsi, un administrateur qui, par exemple, prend des décisions stratégiques pour la direction à suivre par la société dont il est administrateur supporte le risque économique lié aux résultats de ces décisions. En effet, dans l'hypothèse où lesdites décisions n'apporteraient pas les fruits escomptés, l'administrateur pourrait être révoqué à tout moment par les actionnaires réunis en assemblée générale ».

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA considère que, contrairement à un salarié, un administrateur étant révocable *ad nutum*, il risquerait de perdre du fait de la perte de son mandat, une partie de son patrimoine. De même et là aussi contrairement à un salarié, un administrateur risquerait de voir son patrimoine diminué en cas de responsabilité pour faute de gestion et/ou de régularité.

Elle ajoute que l'existence même de ce risque ne pourrait pas être niée et que pour cette raison, tout administrateur normalement prudent et diligent souscrirait une police d'assurance pour se protéger. PERSONNE1.) n'aurait jamais, sur ce point, fourni la moindre information.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA note qu'il serait également intéressant de savoir comment est fixée la rémunération de PERSONNE1.), celui-ci ayant entretenu le flou sur cette donnée. Il serait notamment intéressant de connaître l'impact éventuel d'une faute ou négligence de l'administrateur sur sa rémunération.

En dernier lieu l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA expose que s'il est vrai que l'administrateur soumet des conseils ou propositions au conseil d'administration qui doivent être formulés dans l'intérêt et pour le compte de la société, il n'en demeure pas moins qu'agissant de la sorte,

l'administrateur agit pour son compte. En effet, soumettre des conseils ou propositions au conseil d'administration est l'essence de son travail puisque l'administrateur est le mandataire des associés qui lui ont confié la gestion sociale de la société. S'il ne s'acquittait pas de cette tâche, sa responsabilité pourrait être engagée. Sous cet angle, l'administrateur agirait donc bien pour son propre compte, moyennant un travail intellectuel contre rémunération.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ajoute qu'en matière d'impôt sur le revenu, caractérisé par la qualification économique des activités (« *wirtschaftliche Betrachtungsweise* »), les administrateurs seraient imposés sur leurs revenus comme un bénéficiaire provenant de l'exercice d'une profession libérale (donc à titre indépendant), et que l'impôt sur les tantièmes y serait imputé comme une simple retenue à la source.

En conclusion de ces considérations, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA déclare se rapporter à prudence de justice quant au caractère indépendant de l'activité d'administrateur exercée par PERSONNE1.).

Appréciation du tribunal

Le tribunal de céans avait saisi la Cour de justice de l'Union européenne de deux questions préjudicielles. La première avait trait au caractère économique de l'activité exercée par un membre d'un conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois. La deuxième portait sur l'exercice de « *façon indépendante* » de cette activité. La Cour a répondu à ces deux questions dans son arrêt précité du 21 décembre 2023. Il convient à présent d'appliquer les principes dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne au présent cas d'espèce.

- Quant au caractère économique de l'activité exercée par PERSONNE1.) en tant que membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois

Le tribunal rappelle qu'il avait posé à la Cour de justice de l'Union européenne la question suivante :

« *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 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée 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 ?* ».

Dans son arrêt précité du 21 décembre 2023, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu de la manière suivante à cette question :

« *L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,*

doit être interprété en ce sens que :

le membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois exerce une activité économique, au sens de cette disposition, s'il fournit à titre onéreux une prestation de services à cette société ainsi que si cette activité présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération dont les modalités de fixation sont prévisibles ».

Pour que l'activité d'un membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois soit qualifiée d'économique, il faut donc que plusieurs critères soient réunis. Il doit tout d'abord fournir une prestation de services à titre onéreux à cette société. Son activité doit ensuite présenter un caractère permanent et être effectuée contre une rémunération dont les modalités de fixation sont prévisibles.

Concernant le premier critère, il n'est en l'espèce pas contesté que PERSONNE1.) a fourni ses services aux différentes sociétés dont il est membre du conseil d'administration. Seul le caractère onéreux de cette prestation de services a donné lieu à discussion, et plus précisément la question de savoir si les tantièmes perçus par un membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois doivent être considérés comme une rétribution obtenue en contrepartie des services fournies à cette société.

La Cour de justice de l'Union européenne a pris le soin de préciser que

« la qualification d'une prestation de services d'opération « à titre onéreux », au sens de la disposition susmentionnée, suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre cette prestation et une contrepartie réellement reçue par l'assujéti. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 36 ainsi que jurisprudence citée) » (point 33 de l'arrêt),

et que

« pour pouvoir être considérée comme étant la contre-valeur effective du service fourni, la rétribution doit se situer dans une proportion raisonnable par rapport au service fourni en ce qu'elle ne doit pas ne rémunérer que partiellement les prestations effectuées ou à effectuer au point de rompre le lien direct entre ces prestations et la contrepartie (voir, en ce sens, arrêt du 2 juin 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, point 49). Cela étant, le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient, et, partant, à un prix supérieur ou inférieur au prix normal du marché, est sans pertinence s'agissant de la qualification de cette opération d'« opération à titre onéreux ». En effet, une telle circonstance n'est pas de nature à affecter le lien direct entre les prestations de service effectuées ou à effectuer et la contrepartie reçue ou à recevoir dont le montant est déterminé à l'avance et selon des critères bien établis (voir, en ce sens, arrêts du 12 mai 2016, Geemente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 26 ainsi que jurisprudence citée, et du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 43) » (point 34 de l'arrêt).

La Cour de justice de l'Union européenne a encore précisé que la rémunération pouvait être « *fixée au fur et à mesure qu'un prestataire déploie ses activités, pour autant que les modalités de fixation soient prévisibles* » (point 35 de l'arrêt).

Elle a finalement indiqué que le lien direct entre la prestation et la contrepartie était rompu « *lorsque la rétribution est accordée de manière purement gracieuse et aléatoire de sorte que son montant est pratiquement impossible à déterminer (voir, en ce sens, arrêt du 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, point 19) ou lorsque son montant est difficilement quantifiable ou incertain au regard des circonstances entourant sa détermination (voir, en ce sens, arrêt du 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, point 35)* » (point 36 de l'arrêt).

Il ressort des éléments du dossier que la rémunération de PERSONNE1.) a pris la forme soit de tantièmes alloués par les assemblées générales des actionnaires en fonction du bénéfice réalisé par les sociétés anonymes concernées, soit d'une somme forfaitaire.

La Cour de justice de l'Union européenne a d'ores et déjà retenu que l'existence d'un lien direct entre la rémunération et l'activité semble établie dans l'hypothèse d'une rémunération prenant la forme d'une somme forfaitaire déterminée à l'avance.

En ce qui concerne l'hypothèse où la rémunération de PERSONNE1.) prend la forme de tantièmes, la Cour de justice de l'Union européenne a précisé que « *la juridiction de renvoi devra, eu égard à la jurisprudence citée aux points 33 à 36 du présent arrêt, vérifier si, dans le cas où la société anonyme concernée ne réalise pas de bénéfice ou réalise un bénéfice d'un faible montant, l'assemblée générale des actionnaires de ladite société peut néanmoins accorder à TP, sur la base d'autres facteurs, un montant de tantièmes qui peut être considéré comme étant objectivement en adéquation avec le service fourni par TP* ».

En l'espèce, PERSONNE1.) déclare avoir fourni les informations suivantes à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA concernant les émoluments perçus en 2019 par les sociétés dont il était membre du conseil d'administration :

«

- SOCIETE2.) : prorata de tantième pour le mandat de 2018 - montant hors TVA net de 16.104,66 euros (brut de 20.130,82 euros) ;
- SOCIETE3.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 24.000 euros (brut 30.000 euros) ;
- SOCIETE4.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 20.000 euros (brut de 25.000 euros) ;
- SOCIETE5.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 20.000 euros (brut de 25.000 euros) ;
- SOCIETE6.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 20.000 euros (brut de 25.000 euros) ;
- SOCIETE7.) : tantième pour le mandat 2019 - montant hors TVA net de 20.000 euros (brut de 25.000 euros) ;
- SOCIETE8.) : tantième pour le mandat de 2018 - montant hors TVA net de 7.127,53 euros, (brut de 8.909,41 euros) ».

Selon PERSONNE1.), il ressortirait des documents publiés au registre de commerce par SOCIETE2.) et par SOCIETE5.) que les montants alloués sont des montants décidés par l'assemblée générale des actionnaires pour les administrateurs, qui ne feraient pas partie du comité de direction et qui ne seraient pas chargés de la *gestion journalière (rapports annuels de SOCIETE2.) avec mention « Non-Executive Directors »* (fixed compensation)) avec d'ailleurs un montant identique pendant toute la durée du mandat de PERSONNE1.). Le montant des émoluments payés par SOCIETE5.) ressortirait également des documents publiés au registre de commerce et serait également forfaitaire. Il serait resté inchangé pendant de longues années.

Pour ce qui en est des sociétés SOCIETE3.) et SOCIETE4.), PERSONNE1.) déclare qu'elles auraient payé ensemble annuellement le même montant forfaitaire de 55.000 euros. Après la scission, SOCIETE3.) aurait pris en charge le même montant total de 55.000 euros. Le montant total payés aux administrateurs, identique pendant plusieurs années, ressortirait également des comptes de SOCIETE4.) et de SOCIETE3.) et des déclarations de TVA de ces sociétés, qui déclareraient les montants payés à ceux des administrateurs, qui ne sont pas résidents au Luxembourg.

Le tribunal note que PERSONNE1.) ne verse pas les documents dont il fait état. Or, il n'appartient pas au tribunal de se procurer les pièces qu'une partie invoque pour établir ses prétentions et ce même si ces pièces sont disponibles publiquement.

Dans la mesure où l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ne conteste cependant pas les déclarations de PERSONNE1.), il convient de retenir que PERSONNE1.) a perçu les montants qu'il indique dans ses conclusions. Il convient également de retenir la déclaration non contestée que ces montants n'ont pas varié ou peu varié au cours des années.

Comme le relève encore, à juste titre, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, l'hypothèse soulevée par la Cour de justice de l'Union européenne d'une société anonyme qui n'aurait pas réalisé de bénéfices ou qui aurait réalisé un bénéfice d'un faible montant n'est pas donnée en l'espèce.

Il est donc établi en cause que PERSONNE1.) a perçu des tantièmes, dont le montant a peu ou pas varié au cours des années, pour les services qu'il a fourni aux différentes sociétés dont il était membre du conseil d'administration.

Ces tantièmes alloués à PERSONNE1.) constituant la contre-valeur effective du service fourni aux sociétés anonymes, le premier critère, à savoir que la prestation de service doit être fournie à titre onéreux, est partant donné en l'espèce.

Il faut ensuite que l'activité de PERSONNE1.) de membre du conseil d'administration des sociétés anonymes présente un caractère permanent et soit effectuée contre une rémunération dont les modalités de fixation sont prévisibles.

Dans son arrêt précité du 21 décembre 2023, la Cour de justice de l'Union européenne précise que « *une activité est ainsi, en général, qualifiée d'économique lorsqu'elle présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération perçue par l'auteur de l'opération (arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 47 ainsi que jurisprudence*

citée), ce qui implique que la rémunération elle-même doit revêtir un caractère de permanence [voir, en ce sens, arrêts du 13 décembre 2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, point 18 et jurisprudence citée ; du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance), C-420/18, EU:C:2019:490, point 27 ainsi que jurisprudence citée, et du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 55] » (point 42).

La Cour de justice de l'Union européenne retient ensuite que « *la nomination d'une personne physique, telle que TP, à la fonction de membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois pour un mandat d'une durée maximale de six ans renouvelable confère à l'activité d'un tel membre un caractère permanent. La circonstance qu'un tel mandat est révocable ad nutum, c'est-à-dire à tout moment et sans motivation, et que son titulaire peut lui aussi y renoncer à tout moment ne saurait, en soi, faire perdre à cette activité son caractère permanent dès lors qu'une durée maximale de six ans est, ab initio, attachée audit mandat* » (point 45 de l'arrêt).

Elle ajoute que « *cette durée du mandat de six ans est également susceptible de conférer à la rémunération allouée sous forme de tantièmes un caractère de permanence [voir, en ce sens, arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance), C-420/18, EU:C:2019:490, point 27 et jurisprudence citée]. Toutefois, pour que ce caractère de permanence soit préservé, il importe que, dans l'hypothèse où les tantièmes seraient alloués en fonction des bénéfices réalisés par la société concernée, des tantièmes puissent également être alloués aux membres du conseil d'administration lors des exercices sociaux au cours desquels la société n'a pas réalisé de bénéfices* » (point 46 de l'arrêt).

Comme le tribunal l'a relevé ci-avant, l'hypothèse d'une société qui ne réalise pas de bénéfices n'est pas donnée en l'espèce.

Dans la mesure où il est constant en cause que PERSONNE1.) a été nommé à ses fonctions de membre du conseil d'administration des différentes sociétés anonymes pour une durée de 6 ans, il y lieu de retenir que tant l'activité de PERSONNE1.) que sa rémunération ont un caractère permanent.

Il s'ensuit que le deuxième critère, à savoir que l'activité de PERSONNE1.) de membre du conseil d'administration des sociétés anonymes présente un caractère permanent et soit effectuée contre une rémunération dont les modalités de fixation sont prévisibles est également donné en l'espèce.

Il convient par conséquent de retenir que l'activité de PERSONNE1.) de membre du conseil d'administration de plusieurs sociétés anonymes de droit luxembourgeois constitue une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

- Quant à l'exercice de « façon indépendante » de l'activité de PERSONNE1.) de membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois

Le tribunal rappelle qu'il avait posé à la Cour de justice de l'Union européenne la question suivante :

« 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 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ? »,

Dans son arrêt précité du 21 décembre 2023, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu de la manière suivante à cette question :

« L'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112

doit être interprété en ce sens que :

l'activité de membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois n'est pas exercée d'une façon indépendante, au sens de cette disposition, lorsque, malgré le fait que ce membre organise librement les modalités d'exécution de son travail, perçoit lui-même les émoluments constituant ses revenus, agit en son nom propre et n'est pas soumis à un lien de subordination hiérarchique, il n'agit pas pour son compte ni sous sa propre responsabilité et ne supporte pas le risque économique lié à son activité ».

Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne relative à l'article 9 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée que *« pour déterminer si une personne exerce une activité économique d'une façon indépendante, il importe de vérifier s'il existe un lien de subordination dans l'exercice de cette activité [arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance), C-420/18, EU:C:2019:490, point 38 et jurisprudence citée] »* (point 51 de l'arrêt précité du 21 décembre 2023).

La Cour de justice de l'Union européenne précise qu'*« afin d'apprécier l'existence de ce lien de subordination, il convient de contrôler si la personne concernée accomplit ses activités en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité ainsi que si elle supporte le risque économique lié à l'exercice de ces activités. Pour constater l'indépendance des activités en question, la Cour a ainsi pris en compte l'absence de tout lien de subordination hiérarchique, ainsi que le fait que la personne concernée agit pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, qu'elle organise librement les modalités d'exécution de son travail et qu'elle perçoit elle-même les émoluments constituant ses revenus [arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance), C-420/18, EU:C:2019:490, point 39 et jurisprudence citée] »* (point 52 de l'arrêt).

Pour que l'activité économique d'un membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois soit exercée de façon indépendante, plusieurs conditions doivent donc être réunies. Il faut tout d'abord que l'administrateur organise librement les modalités d'exécution de son travail. Il faut ensuite qu'il perçoit lui-même les émoluments constituant ses revenus. L'administrateur doit encore agir en

l'absence de tout lien de subordination hiérarchique. Il doit finalement agir pour son propre compte et sous sa propre responsabilité.

Il convient en premier lieu d'analyser si PERSONNE1.) a organisé librement les modalités d'exécution de son travail.

Le tribunal de céans avait, dans son jugement précité du 26 avril 2022, déjà retenu que les membres du conseil d'administration de sociétés anonymes de droit luxembourgeois ne sont pas soumis à des obligations en ce qui concerne les horaires et les lieux de travail et ils sont libres dans l'organisation et l'exécution de leur travail. Il avait également retenu qu'il n'existe pas de lien de subordination en ce qui concerne les conditions de travail (page 21 du jugement).

La première condition est donc remplie en l'espèce.

En deuxième lieu, il convient d'examiner si PERSONNE1.) a perçu lui-même les émoluments constituant ses revenus. Ces déclarations ne sont pas contestées par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA.

PERSONNE1.) déclare, dans ses conclusions notifiées le 11 juin 2024, les émoluments qu'il a perçus en 2019 et qui sont repris ci-avant.

Il est ainsi également établi que PERSONNE1.) a perçu lui-même les émoluments constituant ses revenus.

Quant à la question du lien de subordination hiérarchique, la Cour de justice de l'Union européenne a pris le soin de préciser que *« la circonstance que, dans le cadre de son activité de conseil et de délibération au sein d'un conseil d'administration, le membre de ce conseil est libre de soumettre à ce dernier les propositions et les conseils qu'il souhaite et de voter en son sein comme il l'entend constitue un indice de l'absence d'un tel lien. Il en va ainsi même si ce membre doit respecter les décisions dudit conseil, dès lors que les tâches lui incombant, telles que celles rappelées au point 18 du présent arrêt, consistent essentiellement non pas à appliquer ou à mettre en œuvre des décisions des mêmes conseils, mais à émettre des propositions et des conseils ainsi qu'à élaborer et à adopter, avec les autres membres des conseils d'administration concernés, les décisions de ces derniers »* (point 54 de l'arrêt précité du 21 décembre 2023).

Dans ses conclusions notifiées le 11 juin 2024, PERSONNE1.) décrit les règles de fonctionnement des conseils d'administration dans lesquels il siège de la manière suivante :

« Un conseil est normalement convoqué pour l'année en cours à des dates proposées à la fin de l'année précédente. La convocation est accompagnée des documents à discuter et des propositions de la direction ou du président de l'organe collégial. Ces documents sont souvent volumineux et détaillés et peuvent comprendre la documentation des sociétés filiales au sujet desquelles des décisions sont à prendre. Avant la réunion, l'administrateur aura donc pris connaissance des points de discussion et de la documentation distribuée. Lors du conseil ceux qui ont préparé ces documents donnent des explications sur ces documents et les décisions à prendre.

Ces questions sont ensuite débattues par le conseil où chaque membre a la possibilité de soulever des questions supplémentaires et d'approfondir les débats avec ses analyses propres et lors de la prise de décision, donne son avis sur la façon de traiter les questions. S'il y a consensus (ce qui est souvent le cas) il n'y a pas lieu de passer à un vote et le procès-verbal (généralement circularisé après la séance) le constatera. En cas d'avis divergents un vote sera nécessaire après les discussions. En plus chaque administrateur peut soulever d'autres questions à mettre sur l'ordre du jour de la réunion ou d'une réunion prochaine, selon les conclusions qu'il aura pu tirer de la documentation ou des débats. Dans beaucoup de cas la réunion débute par un exposé sur la « marche des affaires » avec des explications sur les comptes intérimaires soumis au conseil et les perspectives de l'évolution des affaires eu égard à ces comptes et aux explications sur le marché concernée et la position de la société sur ce marché. Ces explications supplémentaires donnent l'occasion d'approfondir les délibérations sur l'évolution future de l'entreprise. Le rôle de l'administrateur normal consiste à agir dans ce contexte à prendre connaissance et à analyser les documents soumis, à poser des questions sur la marche des affaires et d'éventuels problèmes soulevés dans ce contexte, à discuter sur les orientations à prendre par la société pour améliorer le fonctionnement de l'entreprise, à soulever des questions et suggérer des points à approfondir, et finalement à émettre sa voix lors de la décision collégiale sur les points soumis au conseil » (point 4 des conclusions).

Le tribunal déduit de ces déclarations de PERSONNE1.) que celui-ci est libre de soumettre au conseil d'administration les propositions et les conseils qu'il souhaite et de voter en son sein comme il l'entend.

Il y a donc lieu de retenir que la troisième condition, à savoir celle de l'absence de tout lien de subordination hiérarchique, est également donnée en l'espèce.

Concernant la dernière condition, à savoir celle que l'administrateur doit agir pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, la Cour de justice de l'union européenne indique qu'il convient « *de prendre en compte les règles de droit national régissant la répartition des responsabilités entre les membres du conseil d'administration et la société concernée* ». Elle ajoute que « *la circonstance qu'une telle répartition des responsabilités se retrouve de manière analogue ou équivalente dans les relations unissant un salarié à son employeur est de nature à indiquer que de tels membres n'agissent pas sous leur propre responsabilité. Il en va de même si le régime de responsabilité qui leur est applicable n'est qu'accessoire au régime de responsabilité applicable à la société ou au conseil d'administration en tant qu'organe de cette dernière* » (point 55 de l'arrêt).

En droit luxembourgeois, l'article 441-8 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales énonce que « *les administrateurs ne contractent aucune obligation personnelle relativement aux engagements de la société* ».

L'article 441-9 de la même loi fixe la responsabilité des administrateurs à l'égard des tiers dans les termes suivantes :

« Les administrateurs, les membres du comité de direction et le directeur général sont responsables envers la société, conformément au droit commun, de l'exécution du mandat qu'ils ont reçu et des fautes commises dans leur gestion.

Les administrateurs et les membres du comité de direction sont solidairement responsables, soit envers la société, soit envers tous tiers, de tous dommages résultant d'infractions aux dispositions de la présente loi, ou des statuts.

Les administrateurs et les membres du comité de direction ne seront déchargés de cette responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que si aucune faute ne leur est imputable et s'ils ont dénoncé ces infractions, pour ce qui est des membres du conseil d'administration, à l'assemblée générale la plus prochaine et, pour ce qui concerne les membres du comité de direction, lors de la première séance du conseil d'administration après qu'ils en auront eu connaissance ».

Les administrateurs ne répondent donc des fautes commises dans l'exécution de leur mandat qu'envers la société. En effet, l'acte que l'administrateur commet au nom de la personne morale est l'acte de la personne morale et non celui de l'administrateur. Ainsi l'acte, et partant la faute, étant imputable à la société, l'organe, et partant l'administrateur, n'est pas responsable vis-à-vis des tiers.

Il existe une exception à cette règle lorsque l'administrateur commet une infraction aux dispositions de la loi, ou des statuts. Dans pareil cas, l'administrateur est responsable envers les tiers des dommages résultants de cette infraction.

Les actes des administrateurs engagent donc, à titre principal, la société.

Ce n'est qu'à titre exceptionnel que les administrateurs engagent leur responsabilité à l'égard des tiers, à savoir en cas d'infraction à la loi ou aux statuts.

Cette exception ne saurait cependant être suffisante pour établir que les administrateurs agissent sous leur propre responsabilité. En effet, la responsabilité principalement engagée par les actes posés par les administrateurs est celle de la société elle-même.

La Cour de justice de l'Union européenne souligne que « si, à l'issue de ces vérifications, il apparaissait que le membre du conseil d'administration n'agit pas sous sa propre responsabilité, il y aurait également lieu de conclure que, même si cette personne semble agir en son nom propre lorsqu'elle soumet des conseils ou des propositions au conseil d'administration et lorsqu'elle vote, elle agit davantage pour le compte de ce conseil et, plus généralement, de la société dont ledit conseil constitue un organe, en ce que ces conseils, ces propositions et ces votes, susceptibles d'engager à titre principal la responsabilité de la société, doivent être formulés dans l'intérêt et pour le compte de cette dernière » (point 56 de l'arrêt).

Tel est le cas en l'espèce de sorte qu'il y a lieu de retenir que PERSONNE1.) agit pour le compte de la société lorsqu'il soumet des conseils ou des propositions au conseil d'administration et lorsqu'il vote.

La Cour de justice de l'Union européenne prend encore le soin de préciser que « le risque économique visé par la Cour dans sa jurisprudence se rapporte toujours au risque économique encouru directement par la personne dont le caractère indépendant de l'activité économique doit être apprécié. Dès lors, le risque économique encouru par une telle société en raison des décisions du conseil

d'administration dont une telle personne est membre ne saurait être pertinent » (point 57 de l'arrêt).

La Cour de justice de l'Union européenne a donc clairement retenu que le risque économique à prendre en considération est celui du membre du conseil d'administration et non celui de la société elle-même.

Or, en l'espèce, PERSONNE1.) n'encourt pas de risque économique du fait de son activité de membre d'un conseil d'administration. Le risque économique résultant des actes posés par le conseil d'administration est celui de la société tel que l'a également retenu la Cour de justice de l'Union européenne dans les termes suivants :

« lorsqu'une personne telle que TP apporte son expertise et son savoir-faire au conseil d'administration d'une société et prend part aux votes de ce conseil, elle ne semble pas supporter le risque économique lié à sa propre activité puisque, ainsi que M^{me} l'avocate générale l'a indiqué en substance aux points 33 et 36 à 38 de ses conclusions, c'est la société elle-même qui devra faire face aux conséquences négatives des décisions adoptées par le conseil d'administration et qui, ainsi, supportera le risque économique découlant de l'activité des membres de ce conseil ».

La Cour de justice de l'Union européenne ajoute que

« une telle conclusion s'impose en particulier lorsque, comme dans l'affaire au principal, il ressort du cadre juridique national que les membres du conseil d'administration n'assument pas d'obligations personnelles en ce qui concerne les dettes de la société. Elle s'impose même lorsque le montant de la rémunération perçue par le membre du conseil d'administration sous forme de tantièmes dépend des bénéfices réalisés par la société. En effet, ce membre ne supporte pas, en tout état de cause, un risque de perte liée à son activité de membre du conseil d'administration, dans la mesure où la participation aux bénéfices de la société ne peut pas être assimilée à la prise en charge d'un risque propre de bénéfice et de perte. La conclusion susmentionnée s'impose a fortiori lorsque les tantièmes sont alloués par l'assemblée générale des actionnaires sous la forme d'une somme forfaitaire qui est versée même dans le cas où la société subit des pertes ou se retrouve en liquidation judiciaire ».

Au vu de l'ensemble de ces considérations, il convient de retenir que PERSONNE1.) n'agissant pas sous sa propre responsabilité et ne supportant pas le risque économique lié à son activité, n'exerce pas son activité de membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois de façon indépendante.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA a, partant, à tort, considéré PERSONNE1.) comme assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée au sens de l'article 4 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne son activité de membre d'un conseil d'administration de différentes sociétés anonymes de droit luxembourgeois.

Il y a partant lieu d'annuler le bulletin de taxation du 28 juillet 2020 relatif à la TVA de l'année 2019.

Le tribunal ne saurait cependant pas faire droit à la demande de PERSONNE1.) à voir ordonner la restitution de l'impôt indûment fixé dans le bulletin de taxation d'office. En effet, le tribunal ne dispose pas de l'ensemble des informations concernant la situation fiscale de PERSONNE1.). PERSONNE1.) ne verse par ailleurs pas la preuve du paiement du montant indû.

Au vu de ces considérations, il convient de renvoyer le dossier devant l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA afin qu'elle procède aux calculs des montants redus ou à restituer.

Quant à la demande de PERSONNE1.) de voir assortir le montant redus des intérêts au taux légal, le tribunal note que PERSONNE1.) indique réclamer intérêts qui sont dus « *selon la jurisprudence de la Cour de Justice (et celle du tribunal)* ». Il ne fournit cependant pas les références de la jurisprudence en question. Il n'indique par ailleurs pas non plus la base légale de sa demande, ni le taux de l'intérêt réclamé. Il ne verse par ailleurs pas la preuve du paiement effectué prétendument le 8 septembre 2020.

A défaut pour PERSONNE1.) d'établir qu'il a effectivement payé le montant indu, il n'y a pas lieu d'assortir ledit montant d'intérêts de retard.

Quant à la demande en obtention d'une indemnité de procédure de PERSONNE1.), le tribunal rappelle que l'application de l'article 240 relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation, 2 juillet 2015, arrêt N° 60/15, JTL 2015, N° 42, page 166).

A défaut pour PERSONNE1.) d'avoir établi l'iniquité requise par l'article 240 du nouveau code de procédure civile, sa demande est à déclarer non fondée.

Par application de l'article 238 du nouveau code de procédure civile, il convient de condamner l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais et dépens de l'instance.

Par ces motifs :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, troisième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement et en continuation du jugement 2022TALCH03/00060 du 26 avril 2022 et vidant ledit jugement,

dit la demande de PERSONNE1.) fondée,

partant, par réformation de la décision directoriale du 23 décembre 2020, annule le bulletin de taxation de l'administration de l'enregistrement relatif à la TVA de l'exercice 2019 notifié le 13 août 2020,

renvoie le dossier devant l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux fins du calcul des montants redus ou à restituer,

dit qu'il n'y a pas lieu d'assortir le montant indu des intérêts réclamés,

dit non fondée la demande de PERSONNE1.) en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux frais et dépens de l'instance.