

Texte pseudonymisé

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

**Jugement Civil (IIIe chambre)**  
**2022TALCH03/00060**

**Audience publique du mardi, vingt-six avril deux mille vingt-deux**

Numéro du rôle : TAL-2021-01422

Composition :

Christian SCHEER, vice-président,  
Marc PUNDEL, premier juge,  
Julie ZENS, juge,  
Danielle FRIEDEN, greffier.

**E N T R E:**

Maître 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, 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, demeurant à Luxembourg.

---

## **LE TRIBUNAL :**

L'instruction a été clôturée à l'audience du 15 mars 2022.

Vu la loi modifiée du 19 décembre 2020 portant adaptation temporaire de certaines modalités procédurales en matière civile et commerciale.

Les mandataires des parties constituées ont été informés par bulletin du 2 décembre 2021 de la composition du tribunal.

Par courrier du 8 mars 2022, la société ELVINGER HOSS PRUSSEN, représentée par Maître Elisabeth ADAM, a sollicité d'être entendue oralement en ses plaidoiries.

Par avis du 9 mars 2022, l'affaire a été fixée pour plaidoiries à l'audience du 15 mars 2022 à 15 heures.

A l'audience du 15 mars 2022, la société ELVINGER HOSS PRUSSEN, représentée par Maître Elisabeth ADAM, mandataire de Maître 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 15 mars 2022 par le président du siège.

### **Faits et procédure**

Il est constant en cause que Maître PERSONNE1.) est membre du conseil d'administration de plusieurs sociétés anonymes luxembourgeoises.

Il est encore constant en cause que Maître PERSONNE1.) a fait l'objet d'un bulletin de taxation d'office pour l'année 2019 émis le 28 juillet 2020 et notifié le 13 août 2020 pour cette activité de membre d'un conseil d'administration.

Par courrier du 2 octobre 2020 au directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, Maître PERSONNE1.) a déposé une réclamation contre le bulletin de taxation d'office pour l'année 2019. Il a fait valoir que l'activité d'administrateur de sociétés ne constituait pas une activité économique au sens de l'article 4 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA et ne conférait pas la qualité d'assujetti aux administrateurs.

Par décision du 23 décembre 2020, réputée notifiée le 2 janvier 2021, le directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA

TVA a informé Maître PERSONNE1.) que le bulletin de taxation d'office contesté resterait maintenu. Le directeur a motivé sa décision en précisant qu'un administrateur d'une société anonyme luxembourgeoise exerçait une activité économique de façon indépendante et qu'il n'échappait donc pas à l'application de la TVA.

Par exploit d'huissier de justice du 26 janvier 2021, Maître PERSONNE1.) a introduit le présent recours contre la décision précitée du 23 décembre 2020 du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA pour, aux termes du dispositif de l'exploit d'assignation,

*« voir dire que le bulletin de taxation d'office pour l'année 2019 soumet à tort à la TVA des tantièmes d'administrateurs, alors que pour cette activité le requérant n'est pas un assujetti au sens de l'article 4 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe à la valeur ajoutée ;*

*voir annuler ledit bulletin de taxation d'office et voir dire que l'Administration ne peut pas taxer ces tantièmes ».*

Maître PERSONNE1.) demande encore à voir condamner l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux frais de l'instance.

### **Moyens et prétentions des parties**

#### **Position de Maître PERSONNE1.)**

Au soutien de son recours, Maître PERSONNE1.) expose que l'activité de membre d'un conseil d'administration ou de gérance ne serait pas à considérer comme une activité économique exercée à titre indépendant et que conformément à l'arrêt rendu par la Cour de Justice de l'Union européenne du 13 juin 2019 dans l'affaire C-420/18, cette TVA ne serait pas due. Le directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aurait à tort considéré que cet arrêt n'était pas transposable à la présente espèce.

Selon Maître PERSONNE1.), l'activité exercée dans la société par un membre d'un organe de la société ne serait pas une activité exercée à titre indépendant mais comme membre d'un organe collectif représentant la personne morale.

Maître PERSONNE1.) estime que l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 13 juin 2019 dans l'affaire C-420/18 serait transposable aux membres d'un conseil d'administration d'une société anonyme. Il indique que dans cet arrêt, la Cour de Justice de l'Union européenne aurait retenu que le membre d'un conseil de surveillance n'était pas à considérer comme salarié puisque ces membres étaient *« censés exercer un contrôle de manière indépendante sur la stratégie de l'organe de direction et sur la marche générale des affaires de cette fondation, cette fonction de tutelle n'étant pas conciliable avec un lien de subordination »*. Maître PERSONNE1.) en déduit que la situation serait donc similaire à celle d'un conseil d'administration sauf que le conseil

d'administration ne surveillerait pas seulement la direction mais définirait la stratégie de la société concernée.

La Cour de Justice de l'Union européenne aurait encore rappelé que pour déterminer le caractère indépendant d'une telle activité, il conviendrait 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 ses activités* ». La question principale à examiner selon Maître PERSONNE1.) serait donc celle de savoir si en participant aux activités du conseil d'administration ou conseil de gérance, un administrateur ou un gérant accomplirait ses activités en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, et s'il supporte personnellement le risque économique lié à cette activité.

Maître PERSONNE1.) estime que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aurait erronément retenu que tel serait le cas. Le risque visé par la Cour de Justice de l'Union européenne serait le risque économique directement encouru par la personne morale en raison des décisions du conseil. Le risque économique de l'activité des membres au sein du conseil serait celui de la société et la responsabilité encourue envers les tiers serait celle de la société. Les développements de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA concernant la responsabilité éventuelle des administrateurs seraient erronés. Cette responsabilité ne pourrait être mise en cause que si l'administrateur sortirait manifestement des limites du comportement admissible. Il faudrait par ailleurs que l'acte fautif puisse être considéré comme détachable de la fonction d'administrateur. Il en serait ainsi, selon la jurisprudence de la cour de cassation française, si le dirigeant « *commet intentionnellement une faute d'une particulière gravité incompatible avec l'exercice normal des fonctions sociales* ».

Quant aux autres arguments invoqués par le directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, Maître PERSONNE1.) soutient que l'article 110-16 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi sur les sociétés commerciales serait invoqué erronément. Il faudrait différencier entre pouvoir de décision et pouvoir de représentation. La question de la représentation d'une société serait sans incidence sur la question de savoir si un membre d'un organe de gestion collectif tend individuellement des services de gestion pour lesquels il serait à considérer comme assujetti.

L'article 441-5 alinéa 1 à 4 de la loi citée par le directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA viserait la représentation en justice de la société qui serait assurée par le conseil en tant qu'organe collégial.

Quant à l'implémentation des décisions prises par la société, Maître PERSONNE1.) donne à considérer que celle-ci serait le plus souvent confiée à des employés de la société et non pas à des administrateurs pris individuellement. Si les administrateurs accomplissent des missions individuelles et se placent en dehors de l'activité de l'organe collégial, et s'ils sont rémunérés pour ces activités spécifiques, ils agiraient en une autre qualité que celle de membre de l'organe collégial. Ainsi, si un administrateur-délégué

est chargé de la mise en œuvre des décisions du conseil d'administration, la rémunération relative à la gestion journalière serait fiscalement assimilée à un salarié et la Cour de Justice de l'Union européenne aurait été très claire sur ce point dans l'affaire C-355/06.

Par conclusions notifiées le 12 juillet 2021, Maître PERSONNE1.) demande de soumettre, par application de l'article 19, paragraphe 3, b) du traité sur l'Union européenne et de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, à la Cour de Justice de l'Union européenne, la question préjudicielle suivante :

*« Une personne physique, membre d'un conseil d'administration ou d'un conseil de gérance d'une société anonyme ou d'une société à responsabilité limitée luxembourgeoise exerce-t-elle une activité économique 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 et est-ce que les tantièmes perçus par un membre d'un tel conseil d'administration ou conseil de gérance peuvent-ils être considérés comme une rétribution obtenue en contrepartie des services fournis à de telles sociétés en qualité d'assujetti et de ce fait soumis à la TVA? »*

Selon Maître PERSONNE1.), la seule question à toiser serait celle de savoir si la coopération à la gestion d'une société par un administrateur au sein d'un organe collectif pourrait être qualifiée de prestation d'un service exercée à titre indépendant. L'analyse qui aurait été faite par la Cour de Justice de l'Union européenne conduirait à conclure que le « service » est presté par l'organe collectif et non pas par ses membres pris individuellement. Le conseil discuterait collectivement des options possibles et prendrait des décisions, la position du membre individuel pouvant être diamétralement opposée à celle de l'organe collectif.

Maître PERSONNE1.) souligne que, dans le cas lui soumis, la Cour de Justice de l'Union européenne, n'aurait pas pris en compte que le conseil pris comme organe de gestion collectif est le représentant légal de la société, de sorte que le service de gestion rendu collectivement est censé rendu par la société elle-même. En effet, la Cour de Justice de l'Union européenne n'aurait pas jugé un cas ayant trait à un organe collectif de gestion mais à un organe de surveillance.

Concernant le point accessoire examiné par la Cour de Justice de l'Union européenne, celui de savoir si le membre de l'organe collectif supporte une responsabilité personnelle pour ses actes, Maître PERSONNE1.) soutient que le principe inscrit à l'article 441-8 de la loi sur les sociétés commerciales serait que « *les administrateurs ne contractent aucune obligation personnelle relativement aux engagements de la société* ». Dans des cas extrêmement rares, à savoir en cas de faute grave ayant contribué à la faillite d'une société, un administrateur pourrait être déclaré responsable de tout ou partie du passif social.

Maître PERSONNE1.) donne à considérer que la situation des salariés d'une entreprise ne serait pas tellement différente de celle des administrateurs. La loi sur le contrat de

travail prévoirait en son article 47 que « *l'employeur supporte les risques engendrés par l'activité de l'entreprise. Le salarié supporte les dégâts causés par ses actes volontaires ou par sa négligence grave* ». En tenant compte des particularités de l'activité des administrateurs, de leur droit à l'erreur, de l'obligation d'une appréciation marginale qui impliquerait que le comportement d'un mandataire social ne pourrait être considéré comme fautif que s'il sort manifestement des limites du comportement admissible, le juge ne pouvant substituer son appréciation à celle de l'auteur du comportement ainsi que du fait que les décisions du conseil d'administration devraient être appréciées à priori sans tenir compte de l'existence éventuelle de conséquences défavorables étant donné que les risques éventuelles paraissaient raisonnables au moment où la décision de gestion a été prise, il y aurait effectivement une similitude de régime entre les administrateurs et les salariés. L'administrateur serait effectivement responsable de sa faute volontaire ou de sa négligence grave.

La seule différence consisterait en ce que le fait pour un salarié de ne pas travailler ne serait pas considéré comme une faute grave engageant sa responsabilité pécuniaire envers l'entreprise ou même des tiers. De l'autre côté, l'administrateur qui ne gèrerait pas ou ne surveillerait pas les délégués à la gestion, pourrait engager sa responsabilité pour faute grave, mais ce ne serait pas toujours le cas comme le montrerait la décision de la Cour administrative dans l'affaire D.) ou L.).

Maître PERSONNE1.) soutient que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA voudrait rendre responsable l'administrateur pour tout acte de la société dont il est membre de l'organe collégial. Il estime que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ne connaîtrait pas les conditions de la responsabilité des administrateurs envers les tiers et déclare que si l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA avait raison, il n'y aurait plus de dirigeants sociaux.

Selon Maître PERSONNE1.), le tribunal ne devrait pas examiner la question de la responsabilité éventuelle d'un administrateur mais devrait soumettre cette question à la Cour de Justice de l'Union européenne. Il en serait de même de l'autre particularité relevée, à savoir que la rémunération perçue par Maître PERSONNE1.) n'est pas une rémunération convenue d'un prestataire de services avec son client mais une rétribution accordée par l'assemblée générale des actionnaires ou associés.

Dans ses conclusions notifiées le 11 novembre 2021, Maître PERSONNE1.) soutient que les questions préjudicielles formulées par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA seraient biaisées et donneraient une fausse image des devoirs et responsabilités des administrateurs et gérants de sociétés luxembourgeoises.

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

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA se rapporte à prudence de justice quant à la recevabilité en la pure forme du présent recours et quant au délai endéans lequel il a été introduit.

Elle conclut à voir confirmer la décision directoriale et à voir débouter Maître PERSONNE1.) de l'intégralité de ses demandes.

En tout état de cause, et avant tout autre progrès en cause, elle demande de soumettre les questions préjudicielles suivantes à la Cour de Justice de l'Union européenne, par application de l'article 19, paragraphe 3, b) du Traité sur l'Union européenne et de l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne :

*« Une personne physique, administrateur d'une société anonyme luxembourgeoise exerce-t-elle une activité économique 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.*

*Que plus spécialement, les tantièmes perçus par un administrateur d'une société anonyme luxembourgeoise comme ceux perçus en l'espèce par Maître PERSONNE1.) au cours de l'exercice 2019 peuvent-ils être considérés comme une rétribution obtenue en contrepartie des services fournis et ce aux fins de l'assujettissement à la TVA ?*

*Que la circonstance qu'en droit luxembourgeois, le droit des sociétés donne application de la théorie de l'organe en ce que le conseil d'administration (organe légal) respectivement les administrateurs (organe statutaire) constituent l'organe de la société exprimant la volonté propre de la personne morale et s'identifiant à la société a-t-elle une incidence quant à l'appréciation du critère d'indépendance ?*

*Que la circonstance qu'un administrateur d'une société anonyme de droit luxembourgeois soit responsable de ses fautes tant vis à vis de la société que des tiers et notamment du fisc national et à ce titre redevable des dettes de la société sur son propre patrimoine est-elle caractéristique s'agissant de l'appréciation de la nature indépendante d'une activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ? »*

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA demande de réserver la décision à intervenir sur le fond et les dépens dans l'attente de la décision de la Cour de Justice de l'Union Européenne.

Elle sollicite encore la condamnation de Maître PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, qui la demande affirmant en avoir fait l'avance.

Quant à la recevabilité, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA indique que Maître PERSONNE1.) aurait à juste titre attiré la seule administration à la cause.

Quant au fond, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA soutient que la question qui serait posée au tribunal serait celle de savoir si un administrateur d'une société anonyme luxembourgeoise exercerait une activité économique de façon indépendante au sens de la loi TVA. Selon elle, tel serait le cas et elle aurait pris le soin de le rappeler par le biais de la circulaire n° 78 du 30 septembre 2016.

Au niveau européen, les activités des dirigeants ne feraient pas l'objet d'un traitement particulier dans les directives européennes et malgré les interventions ponctuelles de la commission, il n'y aurait aucune harmonisation sur cette question entre les pays. L'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 13 juin 2019 dans l'affaire C-420/18 invoqué par Maître PERSONNE1.) serait uniquement valable pour le traitement perçu par un membre du conseil de surveillance d'une fondation néerlandaise. La question dont le tribunal serait actuellement saisi n'aurait pas encore fait l'objet d'une prise de position claire de la part de la Cour de Justice de l'Union européenne.

Il résulterait cependant de l'économie du système commun de TVA ainsi que du libellé 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 ainsi que de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, que la définition complète d'assujetti figurant à cet article 9 doit être appliquée de façon uniforme. Il conviendrait donc de saisir la Cour de Justice de l'Union européenne des questions préjudicielles précitées.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA indique ensuite que sa position se fonderait sur les articles 2, 4 et 5 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Pour qu'il y ait application de la TVA à l'activité d'administrateur, il faudrait que celui-ci 1) effectue des prestations 2) à titre onéreux 3) d'une façon indépendante 4) quelle que soit sa qualité 5) à titre habituel et 6) dans le cadre d'une activité économique.

L'appréciation de chacun de ces critères pour voir qualifier une activité d'économique au sens de l'article 9, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée devrait être faite au cas par cas.

Quant au caractère économique de l'activité exercée par Maître PERSONNE1.), l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA soutient que l'activité économique devrait remplir deux conditions : elle devrait présenter un caractère permanent et elle devrait entraîner la perception d'une rémunération en contrepartie de l'activité exercée.

Le caractère de permanence serait donné vu que les membres des conseils d'administration seraient, de par la loi sur les sociétés commerciales (article 441-2), nommés par l'assemblée générale des actionnaires pour un mandat de 6 ans maximum renouvelable.

Les prestations effectuées ou à effectuer par Maître PERSONNE1.) donneraient également lieu à rémunération, en sens que ce dernier percevrait des tantièmes dont l'allocation serait votée par l'assemblée générale des actionnaires sur proposition du conseil d'administration. Les prestations de services fournies par Maître PERSONNE1.) en faveur des sociétés dans lesquelles il exerce un mandat d'administrateur seraient donc assurées en vue d'en retirer des recettes.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA déduit de ces considérations que Maître PERSONNE1.) exerce une activité économique au sens de la loi TVA.

Quant au caractère habituel de l'activité exercée par Maître PERSONNE1.), l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA estime qu'il ne serait pas contestable que cette condition soit remplie en l'espèce. Dans la mesure où l'activité d'administrateur s'exercerait dans la durée, par l'accumulation d'opérations relevant de la fonction de gestion, le caractère habituel de l'activité serait donné en l'espèce.

Quant à la qualité du prestataire de services et à l'existence d'une prestation de services, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA donne à considérer qu'elle ne fait aucune différence de traitement suivant que les prestations seraient réalisées par des personnes physiques ou par des personnes morales. En vertu de l'article 4 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, quiconque pourrait être considéré comme assujetti. La qualité de Maître PERSONNE1.) à être un assujetti ne serait d'ailleurs pas contestée par ce dernier.

S'agissant de l'existence de prestations de services de la part de Maître PERSONNE1.), la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée proposerait une définition négative de cette notion étendant ainsi au maximum son champ d'application. La prestation de services serait définie par l'article 15 de la loi précitée du 12 février 1979 comme « *toute opération qui ne constitue ni une livraison ni une acquisition intracommunautaire ni une importation* ».

Les activités des administrateurs seraient exercées dans le cadre du mandat leur confié par l'assemblée générale de la société dont ils seraient les administrateurs. Ils seraient donc considérés comme les mandataires des sociétés qu'ils dirigent. Les prestations du mandataire vis-à-vis de son mandant seraient considérées comme des prestations de services au sens de la loi précitée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et ce même si le mandat est exercé en vertu de la loi.

L'activité de mandataire social exercée par Maître PERSONNE1.) constituerait partant une prestation au sens de la loi précitée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Quant au caractère onéreux des prestations de services rendues par Maître PERSONNE1.), l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA souligne qu'il n'existerait pas de définition légale de la notion de « *caractère onéreux* ». Il serait cependant certain que cette notion renverrait à celle de contrepartie.

La rémunération d'une prestation de services serait définie par l'article 29 de la loi précitée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Pour que l'opération soit soumise à la TVA, il faudrait non seulement un service et une contrepartie mais également un lien direct entre ces deux. Il faudrait donc un lien direct entre la rémunération perçue par Maître PERSONNE1.), à savoir les tantièmes, et ses prestations en faveur des sociétés dont il serait administrateur.

Selon l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, ce lien existerait en l'espèce. Maître PERSONNE1.) serait un avocat chevronné, bénéficiant d'une large et profonde expérience permettant aux sociétés qui l'ont nommé de bénéficier d'une très haute qualité de services dans l'exercice de son mandat d'administrateur. Et pour s'adjoindre l'expertise d'un éminent spécialiste, les sociétés devraient offrir une contrepartie à Maître PERSONNE1.) en lien tant avec la qualité que la quantité du service qu'il leur rend. La rémunération perçue par Maître PERSONNE1.) trouverait donc son origine dans les fonctions exercées par ce dernier dans le cadre de son mandat social.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ajoute que la rémunération par voie d'attribution de tantièmes présenterait l'avantage d'« *intéresser les administrateurs, s'ils ne sont pas actionnaires, à la bonne marche des affaires sociales, et à les déterminer à donner à celles-ci tous leurs soins les plus attentifs de manière à leur faire produire de féconds résultats* ».

Elle indique encore qu'il existerait un courant doctrinal selon lequel l'attribution d'un tantième serait tributaire tant de la décision souveraine de l'assemblée générale que de l'existence d'un bénéfice distribuable de sorte qu'il n'y aurait pas de lien direct entre les tantièmes et les prestataires d'administrateur. Ce courant ne devrait cependant pas être suivi.

D'une part, en droit luxembourgeois, l'existence d'un bénéfice distribuable ne serait pas un prérequis pour l'allocation de tantièmes. La loi n'imposerait pas que les tantièmes ne pourraient être pris que sur les bénéfices réalisés par la société.

D'autre part, la décision de l'assemblée générale des actionnaires d'attribuer un montant plus ou moins élevé au titre des tantièmes serait intimement liée à l'importance des services fournis par les administrateurs au cours de l'exercice clôturé.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA cite, à titre d'exemple, qu'en cas de remplacement d'un dirigeant, il serait souvent décidé par l'assemblée générale de répartir le tantième obtenu au prorata de la durée de fonction de chacun.

Il y aurait donc lieu de conclure, en l'espèce, à l'existence d'un rapport juridique entre le service rendu par Maître PERSONNE1.) et la contrevaletur reçue, à savoir les tantièmes.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA soulève que Maître PERSONNE1.) ne fournirait aucune donnée factuelle quant à la détermination des tantièmes perçus au cours de l'exercice litigieux. Il préciserait uniquement que *« l'activité du requérant visée par la taxation d'office concerne une banque établie à Luxembourg, une société de participation et tête de groupe de logistique cotée à la bourse de Francfort, et deux sociétés de participations contrôlant un groupe pharmaceutique coté en bourse de Paris »*.

Elle estime qu'il serait éclairant de disposer de plus de précisions quant aux tantièmes perçus par Maître PERSONNE1.) et notamment de savoir comment a été décidée, pour l'exercice concerné, l'attribution de tantièmes à Maître PERSONNE1.).

Selon l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, il y aurait lieu de saisir la Cour de Justice de l'Union européenne de cette problématique en lui posant la question préjudicielle précitée.

Quant au critère de l'indépendance, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA indique que l'article 10 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée préciserait que le critère d'indépendance viserait à exclure de la taxation, les salariés et autres personnes liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

Selon l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, *« les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et qui jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte. Les personnes qui exercent une activité professionnelle en vertu :*

- *d'un contrat d'entreprise, c'est-à-dire d'une convention par laquelle une personne s'engage à faire un ouvrage pour autrui, en conservant son indépendance*

- dans les conditions d'exécution des tâches,*
- *d'un contrat de mandat, c'est-à-dire d'une convention par laquelle une personne s'engage à agir au nom d'une autre qu'elle représente juridiquement*

*sont notamment réputées agir d'une manière indépendante.*

(...)

*De même, le dirigeant de société ne rentre pas dans le domaine de la TVA lorsqu'il reçoit une rémunération basée sur un contrat de travail, c'est-à-dire sur un état de subordination vis-à-vis de son employeur ( QJUE J.A, von der Steen, 18 oct.2007, aff. 355/06). Par contre, lorsqu'il exerce en sus de son activité salariale des activités indépendantes rémunérées sous forme de tantièmes, il entrera dans le champ d'application de la TVA en tant que membre d'une profession libérale. » (A. Steichen, Précis de droit fiscal de l'entreprise, op. prém, p. 510 ».*

Elle estime que dans son arrêt du 13 juin 2019 dans l'affaire C-420/18 invoqué par Maître PERSONNE1.), la Cour de Justice de l'Union européenne se serait uniquement prononcée sur la question de l'activité d'un membre du conseil de surveillance d'une fondation de droit néerlandais en tenant compte des précisions factuelles fournies par la juridiction de renvoi.

Cet arrêt devrait par ailleurs être rapproché de l'arrêt du 13 mars 2014 rendu par la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'affaire C-204-13. Cet arrêt contiendrait le germe d'une réflexion sur le statut TVA des administrateurs et gérants de société dans l'Union européenne laquelle devrait reposer sur une analyse de la notion d'indépendance en TVA désolidarisée de la théorie de l'organe. Le principe d'autonomie de la TVA exclurait de tirer des conséquences d'une théorie accueillie, avec réserves, par la doctrine en matière de droit civil et des sociétés.

Plutôt que de vérifier si la théorie de l'organe est ou non appliquée en matière de TVA, il serait plus pertinent de se pencher sur la question de savoir si le dirigeant remplit ou non les conditions posées par la Cour de Justice de l'Union européenne dans le cadre de l'examen du critère d'indépendance.

Pour la Cour de Justice de l'Union européenne, le lien de subordination se caractériserait par une dépendance vis-à-vis de la société pour la détermination des conditions de rémunération et d'organisation, une absence de responsabilité individuelle vis-à-vis des tiers à raison des conséquences de l'activité et donc une absence de risque économique supporté par le prestataire dans le cadre de l'activité. Il conviendrait donc d'examiner si ces conditions seraient données en l'espèce.

S'agissant des conditions de travail de l'administrateur, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA soutient que des indices de l'indépendance de l'activité économique serait le fait que les opérateurs se procureraient et organiseraient eux-mêmes de façon autonome, dans les limites prévues

par la loi, les moyens en personnel et en matériel nécessaires à l'exercice de leurs activités. Tel serait le cas d'un administrateur en droit luxembourgeois.

S'agissant de la rémunération de l'administrateur, elle renvoie à ses développements précédents fait par rapport au caractère onéreux des prestations de Maître PERSONNE1.).

S'agissant de la responsabilité du dirigeant vis-à-vis des tiers et du risque qu'il supporterait en lien avec son activité, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA souligne que les dirigeants seraient civilement responsables de leurs actes accomplis dans le cadre de la gestion de la société. Cette responsabilité existerait tant vis-à-vis de la société que des tiers.

La responsabilité des dirigeants serait contractuelle vis-à-vis de la société et des associés et délictuelle vis-à-vis des tiers. Un seul acte du dirigeant pourrait constituer à la fois une faute contractuelle de gestion envers la société et une faute délictuelle envers les tiers. La responsabilité vis-à-vis des tiers ne devrait dans ce cas cependant pouvoir être engagée que si les dirigeants ont commis une faute détachable de leurs fonctions. A défaut, la faute engagerait non pas la responsabilité du dirigeant mais celle de la société. 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.

Le risque économique réellement encouru par les dirigeants dans le cadre de l'exercice de leur activité serait loin d'être purement hypothétique. Il y aurait eu, au Luxembourg, un nombre croissant de mises en jeu de la responsabilité personnelle des dirigeants pour les impôts impayés de la société dont ils auraient assuré la gestion.

Il existerait ainsi un régime de responsabilité personnelle et solidaire d'un administrateur en tant que représentant de la société eu égard aux dettes d'impôts impayées de la société. De plus, la responsabilité personnelle des administrateurs chargés de la gestion journalière pourrait être engagée pour les montants de TVA impayés par la société par le biais d'un bulletin d'appel en garantie. L'article 495 du code de commerce permettrait par ailleurs d'étendre la faillite de la société aux dirigeants de droit et de fait s'étant rendus coupables d'un certain nombre de fautes graves.

La responsabilité fiscale du dirigeant ne pourrait donc être niée.

Selon l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, il y aurait en tout état de cause, lieu de saisir la Cour de Justice de l'Union européenne des questions préjudicielles précitées.

Dans ses conclusions notifiées le 27 septembre 2021, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA demande de lui donner acte que Maître PERSONNE1.) ne conteste pas les critères de réalisation de (i) prestations de services (ii) à titre onéreux, et (iii) à titre habituel (iv) dans le cadre d'une

activité économique. Maître PERSONNE1.) contesterait uniquement que le critère d'indépendance soit rempli dans son chef.

La démonstration de Maître PERSONNE1.) baserait uniquement sur la théorie de l'organe qui imposerait de reconnaître que la prestation d'un administrateur ne peut recevoir la qualification de prestation de services exercée à titre indépendant. Suivant cette théorie, l'administrateur ne serait pas un mandataire tirant ses pouvoirs d'un contrat le chargeant d'accomplir des actes juridiques au nom et pour le compte d'un mandant mais le titulaire d'une fonction, de gestion ou de représentation, organisée par la loi et exercée par des personnes investies, certes par décision sociale, mais également désignées par la loi. Les dirigeants constitueraient ainsi des organes de la société exprimant la volonté propre de la personne morale et s'identifieraient à celle-ci.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA rappelle qu'en raison du principe d'autonomie de la TVA, cette théorie ne serait pas pertinente pour déterminer si l'activité d'un administrateur est exercée à titre indépendant.

Elle revient ensuite sur les trois critères arrêtés par l'article 10 de la directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée caractérisant le lien de subordination, à savoir les conditions de travail, les conditions de rémunérations et la responsabilité de l'employeur.

Les éléments suivants attesteraient que le régime juridique régissant le statut d'administrateur ne répondrait pas à ces critères :

- l'administrateur pourrait être révoqué ad nutum, ce qui caractériserait des conditions de travail différentes de personnes sous la dépendance d'un employeur, jouissant en général de protection contre le licenciement ;
- l'administrateur serait libre de l'organisation de son travail et des moyens utiles à sa bonne exécution ;
- la rémunération de l'administrateur dépendrait, du moins en partie, de la bonne marche des affaires, et partant du risque économique de la société, lequel ne serait jamais supporté par l'employé ;
- la personne sous un lien de subordination bénéficierait généralement d'une immunité de responsabilité pour les fautes commises dans l'exercice de son travail, ce qui ne serait pas le cas des administrateurs dont la responsabilité pourrait être actionnée par des tiers.

Le lien de subordination qui caractériserait la dépendance de l'employé par rapport à l'employeur ferait défaut dans la structure du contrat de mandat gouvernant les relations des administrateurs vis-à-vis de la société. L'argument de Maître PERSONNE1.) selon lequel la qualité d'organe induirait un lien de préposition serait irrelevant. La finalité de la théorie de l'organe serait de pallier certaines carences du régime juridique du mandat. Le pouvoir de représentation de la société exercé par le ou les administrateurs

n'emporterait aucune conséquence quant au statut de l'administrateur à l'égard de la société qu'il représente.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA cite en dernier lieu l'extrait suivant de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 13 juin 2019 dans l'affaire C-420/18 :

*« Que dans le cadre de l'arrêt I0 (C-420/18), la Cour a relevé qu'« En outre, la situation d'un membre d'un conseil de surveillance tel que le requérant au principal, contrairement à celle d'un entrepreneur, se caractérise par l'absence d'un quelconque risque économique découlant de l'activité exercée. En effet, selon la juridiction de renvoi, un tel membre perçoit une rémunération fixe qui ne dépend ni de sa participation aux réunions ni des heures de travail qu'il a effectivement accomplies. Ainsi, à la différence d'un entrepreneur, il n'exerce une influence significative ni sur ses recettes ni sur ses dépenses (voir, a contrario, arrêt du 12 novembre 2009, Commission/Espagne, C-154/08, non publié, EU:C:2009:695, point 107 et jurisprudence citée). De surcroît, il apparaît qu'une négligence commise par le membre d'un tel conseil de surveillance, dans l'exercice de ses fonctions, n'est pas susceptible d'affecter directement la rémunération de ce membre, dès lors que, selon les statuts de la fondation concernée, une telle négligence ne peut conduire à la révocation de ce dernier qu'après qu'une procédure particulière a été respectée ».*

Selon l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, la situation factuelle d'un administrateur serait différente :

- la rémunération de l'administrateur dépendrait, du moins en partie, de la bonne marche des affaires et partant du risque économique de l'entreprise ;
- une négligence commise par un administrateur pourrait conduire à la révocation de ce dernier qui serait révocable ad nutum.

S'agissant de la responsabilité des administrateurs en droit luxembourgeois, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA réitère ses arguments que les administrateurs seraient responsables vis-à-vis des tiers :

- des fautes de régularité dans les mêmes conditions que vis-à-vis des actionnaires ;
- des fautes de gestion pour les fautes d'une particulière gravité incompatible avec l'exercice normal des fonctions sociales ;
- en matière d'impôts directs et de TVA, en cas de mise en solidarité actionnée par un bulletin d'appel en garantie.

Les règles de responsabilité des administrateurs en droit luxembourgeois seraient donc différentes de celles ayant donné lieu à l'arrêt précité de la Cour de Justice de l'Union européenne du 13 juin 2019 dans l'affaire C-420/18.

S'agissant de points de droit luxembourgeois, le tribunal saisi serait le plus à même pour éclairer le juge communautaire sur ces questions et il serait bien outillé pour les analyser dans la mesure du nécessaire.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA soutient que les questions préjudicielles formulées par Maître PERSONNE1.) seraient biaisées en ce qu'elles partiraient du principe que la théorie de l'organe aurait vocation à s'appliquer en l'espèce.

### **Appréciation du tribunal**

#### **1. Le cadre juridique**

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 prévoit ce qui suit :

*« Est considéré comme «assujetti» quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Est considérée comme «activité économique» toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence ».*

L'article 10 de la même directive ajoute que *« La condition que l'activité économique soit exercée d'une façon indépendante visée à l'article 9, paragraphe 1, exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur ».*

L'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 2 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prévoit quant à lui ce qui suit :

*« Est considéré comme assujetti au sens de l'article 2 quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu ».*

#### **2. Rappel des faits**

Le tribunal rappelle que Maître PERSONNE1.) a fait l'objet d'un bulletin de taxation d'office par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA pour son activité de membre d'un conseil d'administration de plusieurs sociétés anonymes de droit luxembourgeois au courant de l'année 2019.

Par courrier du 2 octobre 2020, Maître PERSONNE1.) a déposé une réclamation contre ce bulletin de taxation d'office en faisant valoir que l'activité de l'administrateur de sociétés ne constituait pas une activité économique au sens de l'article 4 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA et ne conférait pas la qualité d'assujetti aux administrateurs.

Par décision du 23 décembre 2020, le directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA a informé Maître PERSONNE1.) que le bulletin de taxation d'office contesté restait maintenu. Le directeur a motivé sa décision en précisant qu'un administrateur d'une société anonyme luxembourgeoise exerçait une activité économique de façon indépendante et qu'il n'échappait donc pas à l'application de la TVA.

### 3. Questions litigieuses

Il ressort des échanges de conclusions entre parties que leur désaccord porte sur deux questions.

La première est celle de savoir si une personne physique, membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois, exerce une activité « économique » au sens de l'article 9, paragraphe 1<sup>er</sup> de la directive 2006/112/CE précitée du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et de l'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup> de la loi précitée du 2 février 1979 concernant la taxe sur la valeur. Plus précisément, les parties s'opposent sur la question de savoir si les tantièmes perçus par une telle personne peuvent être considérés comme une rétribution obtenue en contrepartie des services fournis à ces sociétés.

La deuxième question qui oppose les parties est celle de savoir si une personne physique, membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois, exerce son activité « *de façon indépendante* » au sens de l'article 9, paragraphe 1<sup>er</sup> de la directive 2006/112/CE précitée du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et de l'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup> de la loi précitée du 2 février 1979 concernant la taxe sur la valeur est litigieuse.

Avant d'examiner ces questions, le tribunal note que Maître PERSONNE1.) ne fournit aucun élément factuel concernant les sociétés dont il est l'administrateur. Il précise uniquement ce qui suit :

*« L'activité du requérant visée par la taxation d'office concerne une banque établie à Luxembourg, une société de participation et tête de groupe d'un groupe de logistique cotée à la bourse de Francfort, et deux sociétés de participations contrôlant un groupe pharmaceutique coté en bourse de Paris. Le requérant y exerce une activité traditionnelle de membre du conseil d'administration, qui reçoit les rapports des dirigeants de la banque, soit du groupe de logistique, soit de l'entreprise pharmaceutique contrôlée ou des représentants des sociétés en question au conseil d'administration de la société contrôlée, discute des propositions stratégiques, parfois*

*de choix des dirigeants opérationnels, des problèmes liés aux comptes des sociétés et de leurs filiales, des problèmes de risques encourus par les sociétés concernées et leurs filiales et, le cas échéant, des décisions à prendre par les représentants des sociétés aux questions au niveau des conseils des filiales: Comme membre de ces conseils, il participe évidemment aux décisions concernant les comptes et aux propositions à faire aux assemblées d'actionnaires, la politique des risques et les décisions sur la stratégie à suivre par le groupe concerné. La gestion journalière des deux premières sociétés est assurée par un comité de direction comprenant les administrateurs délégués ou administrateurs-directeurs, les deux autres sociétés n'ont pas une activité opérationnelle nécessitant un comité de ; direction, mais sont représentées au conseil d'administration de la principale société pharmaceutique cotée soit directement par un représentant permanent, soit par des membres de leur propre conseil d'administration. »*

Il ajoute qu'il a reçu des rémunérations décidées par les assemblées générales des actionnaires des sociétés concernées sans verser les décisions en question.

Il ressort des conclusions échangées entre parties que celles-ci entendent voir saisir la Cour de Justice de l'Union européenne de la question générale de savoir si un administrateur d'une société anonyme luxembourgeoise exerce une activité économique de façon indépendante sans tenir compte des spécificités du cas d'espèce.

Le tribunal tient à préciser que le rôle de la Cour de Justice de l'Union européenne est de contribuer à l'administration effective de la justice dans les Etats membres et non de formuler des opinions consultatives sur des questions générales.

Il convient donc d'examiner si les questions que les parties entendent soumettre à la Cour de Justice de l'Union européenne sont pertinentes pour la solution du présent litige.

Le tribunal ne disposant pas des statuts des sociétés dont Maître PERSONNE1.) est l'administrateur, il appliquera les règles de droit commun des sociétés.

- L'activité « économique » au sens de l'article 9, paragraphe 1 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 précitée

Selon la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, une activité est qualifiée d'économique lorsqu'elle présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération perçue par l'auteur de l'opération (CJUE, arrêt du 29 octobre 2009, Commission des Communautés européennes c/ République de Finlande, affaire C-246/08, Rec. I-10605, point 37, et jurisprudences y citées).

La Cour de Justice de l'Union européenne poursuit « *qu'une prestation de services n'est effectuée «à titre onéreux», au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (voir, notamment,*

*arrêts Tolsma, précité, point 14; du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 45, et MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, précité, point 47). 45 En conséquence, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'existence d'une prestation de services à titre onéreux, au sens dudit article 2, point 1, de la sixième directive, suppose un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (voir, notamment, arrêts du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, points 11 et 12; du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, point 12, ainsi que Commission/Grèce, précité, point 29) » (CJUE, arrêt du 29 octobre 2009 précité, points 44 et 45).*

Il convient donc d'examiner si les tantièmes perçus par un membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois constituent « *la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire* » et s'il existe « *un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue* ».

Maître PERSONNE1.) estime que le « *service* » ne serait pas presté par chaque membre du conseil d'administration pris individuellement mais par l'organe collectif. Le service de gestion rendu collectivement serait censé être rendu par la société elle-même. La rémunération que le membre d'un conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeoise percevrait, ne serait pas une rémunération convenue par un prestataire de services avec son client mais une rétribution accordée par l'assemblée générale des actionnaires.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA estime qu'en l'espèce Maître PERSONNE1.) aurait été nommé à sa fonction en raison de sa profonde expérience permettant aux sociétés qui l'ont nommé de bénéficier d'une très haute qualité de services dans l'exercice de son mandat d'administrateur. Et pour s'adjoindre l'expertise d'un éminent spécialiste, les sociétés devraient offrir une contrepartie à Maître PERSONNE1.) en lien tant avec la qualité que la quantité du service qu'il leur rendrait. La rémunération perçue par Maître PERSONNE1.) trouverait donc son origine dans les fonctions exercées par ce dernier dans le cadre de son mandat social.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA ajoute que la décision de l'assemblée générale des actionnaires d'attribuer un montant plus ou moins élevé au titre des tantièmes serait intimement liée à l'importance des services fournis par les exercices au cours de l'exercice clôturé. Elle conclut à l'existence d'un lien direct entre le service rendu par Maître PERSONNE1.) et la contre-valeur reçue, à savoir les tantièmes.

Elle soulève encore que Maître PERSONNE1.) ne fournirait aucune donnée factuelle quant à la détermination des tantièmes perçus au cours de l'exercice litigieux.

Le tribunal a également relevé ci-avant que Maître PERSONNE1.) ne fournit aucune donnée factuelle concernant tant les sociétés qui l'ont nommées aux fonctions d'administrateur que les rémunérations qu'il a perçues de la part de ces sociétés.

Il convient donc de partir du postulat, qui ne semble pas contesté, que Maître PERSONNE<sup>1</sup>) a reçu des tantièmes sur le bénéfice réalisé par les sociétés anonymes de droit luxembourgeois dont il est l'administrateur et que ces tantièmes lui ont été alloués par décision de l'assemblée générales des actionnaires.

Les deux parties au litige demandent au tribunal de saisir la Cour de Justice de l'Union européenne de la question de savoir si les tantièmes perçus par une personne physique, membre d'un conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois, sont à considérer comme une rétribution obtenue en contrepartie des services fournis à cette société.

Aux termes de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « *La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel : a) sur l'interprétation des traités, b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union. Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question. Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour. Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais* ».

Une juridiction nationale dont les décisions restent susceptibles de recours, tel qu'en l'espèce, peut donc décider d'un renvoi préjudiciel, lorsqu'il s'agit d'une question d'interprétation nouvelle présentant un intérêt général pour l'application uniforme du droit de l'Union dans l'ensemble des États membres, ou lorsque la jurisprudence existante ne paraît pas applicable à un cadre factuel inédit. Cette faculté se trouve néanmoins, aux termes de la jurisprudence de la Cour de Justice, conditionnée entre autres par le caractère pertinent de la question. Il faut que la solution de la question relevant du droit communautaire soit nécessaire à la décision à prendre par la juridiction nationale.

En l'espèce, la question de savoir si les tantièmes perçus par l'administrateur d'une société anonyme de droit luxembourgeois sont à considérer comme une rétribution obtenue en contrepartie des services fournis à cette société n'a, à la connaissance du tribunal, pas encore été examinée par la Cour de Justice de l'Union européenne.

Il convient partant de poser à la Cour de Justice de l'Union européenne la question préjudicielle telle que formulée au dispositif du présent jugement.

- L'exercice « d'une façon indépendante » de l'activité économique au sens des articles 9 et 10 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 précitée

L'article 10 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 précitée exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail.

L'article 441-1 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales dispose que « *les sociétés anonymes sont administrées par des mandataires à temps, associés ou non, révocables, salariés ou gratuits* ».

L'article 441-2, alinéas 4 et 5 de la même loi poursuit que « *Ils sont nommés pour une période déterminée par l'assemblée générale des actionnaires ; ils peuvent cependant, pour la première fois, être nommés par l'acte de constitution de la société. (...) Le terme de leur mandat ne peut excéder six ans ; ils sont toujours révocables par l'assemblée générale* ».

La notion de « *salariés* » au sens de l'article 441-1 de la loi modifiée du 10 août 1915 précité n'implique pas que les administrateurs sont liés à la société par un contrat de travail, ce contrat étant incompatible avec le caractère révocable du mandat qui leur est confié. Il y a lieu de comprendre la notion de « *salarié* » comme rémunéré. Le mandat de l'administrateur d'une société anonyme peut partant être rémunéré ou gratuit.

Il convient donc de retenir que Maître PERSONNE<sup>1</sup>) n'exerce pas son mandat d'administrateur sur base d'un contrat de louage de travail.

L'article 10 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 précitée exclut également de la taxation toute personne liée à son employeur par un rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

S'agissant des conditions de travail, la Cour de Justice de l'Union européenne a retenu qu'il n'y a pas de lien de subordination dès lors que les intéressés se procurent et organisent eux-mêmes de façon autonome, dans le cadre des limites prévues par la loi, les moyens en personnel et en matériel nécessaires à l'exercice de leurs activités (CJUE, arrêt du 25 juillet 1991, Ayuntamiento de Sevilla c/ Recaudadores de las Zonas primera y segunda, aff. C-202/90, Rec. I. 4247, point 11).

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 n'existe donc pas de lien de subordination en ce qui concerne les conditions de travail.

En l'absence d'un lien de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les membres d'un conseil d'administration ne sont pas liés par un autre rapport juridique créant des liens de subordination, au sens de l'article 10 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 précitée. Par conséquent, c'est à la lumière de l'article 9 de cette directive qu'il y a lieu d'apprécier, dans un second temps, la question de savoir si une activité telle que celle en cause au principal doit être considérée comme étant

exercée de façon indépendante (CJUE, arrêt du 13 juin 2019, IO c/ Inspecteur van de rijksbelastingdienst, aff. C- 420/18, ECLI:EU:C:2019:490, point 37).

Pour déterminer si une personne exerce une activité économique de façon indépendante au sens de l'article 9 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 précitée, il convient de vérifier si, dans l'exercice de ses activités, elle se trouve dans un lien de subordination vis-à-vis de la personne qui l'a nommé à ses fonctions (CJUE, arrêt du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, points 33 et 36).

En l'espèce, il convient donc d'examiner s'il existe un lien de subordination d'un administrateur vis-à-vis de la société anonyme qui l'a nommé à ses fonctions.

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 (CJUE, arrêt du 13 juin 2019, IO c/ Inspecteur van de rijksbelastingdienst, aff. C- 420/18, ECLI:EU:C:2019:490, point 39).

En l'espèce, Maître PERSONNE1.) estime que le risque économique visé par la Cour de Justice de l'Union européenne serait le risque économique directement encouru par la personne morale en raison des décisions du conseil d'administration. Le risque économique de l'activité des membres au sein du conseil d'administration serait celui de la société et la responsabilité encourue envers les tiers serait celle de la société. Maître PERSONNE1.) ajoute que dans le cas lui soumis dans l'affaire C- 420/18, la Cour de Justice de l'Union européenne n'aurait pas pris en compte que le conseil pris comme organe de gestion collectif est le représentant légal de la société, de sorte que le service de gestion rendu collectivement est censé rendu par la société elle-même. La Cour aurait en effet jugé un cas ayant trait à un organe collectif de surveillance et non à un organe collectif de gestion.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA estime pour sa part que plutôt que de vérifier si la théorie de l'organe serait ou non appliquée en matière de TVA, il serait plus pertinent de se pencher sur la question de savoir si le dirigeant remplit ou non les conditions dégagées par la Cour de Justice de l'Union européenne dans le cadre du critère d'indépendance.

Les deux parties au litige demandent au tribunal de saisir la Cour de Justice de l'Union européenne de la question de savoir si l'administrateur d'une société anonyme de droit luxembourgeois exerce son activité de façon indépendante.

Cette question n'a, à la connaissance du tribunal, pas encore été examinée par la Cour de Justice de l'Union européenne. En effet, comme le souligne à juste titre Maître PERSONNE<sup>1</sup>.), si la situation d'un membre d'un organe de gestion se rapproche de celle d'un membre d'un organe de surveillance, elle s'en distingue également sur plusieurs points. L'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 13 juin 2019 dans l'affaire C- 420/18 n'est donc pas transposable tel quel au présent litige.

Il convient partant de poser à la Cour de Justice de l'Union européenne la question préjudicielle telle que formulée au dispositif du présent jugement.

Pour autant que la Cour de Justice de l'Union européenne arrive à la conclusion que le risque économique et la responsabilité à prendre en considération seraient ceux du membre du conseil d'administration et non celui de la société, il convient encore de préciser les conditions dans lesquelles la responsabilité de l'administrateur d'une société de droit luxembourgeois peut être mise en cause.

Les administrateurs peuvent engager leur responsabilité tant vis-à-vis de la société que vis-à-vis des tiers.

L'article 441-9 alinéa 2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales prévoit que

*« 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 ».*

A l'égard de la société et des associés, la responsabilité des administrateurs est de nature contractuelle. Vis-à-vis des tiers, elle est de nature délictuelle.

Pour engager la responsabilité des administrateurs, la victime doit établir une faute, un dommage et un lien entre les deux.

Vis-à-vis de la société, l'administrateur peut engager sa responsabilité s'il commet une faute de régularité en violant la loi ou les statuts. Dans ce cas, il engage sa responsabilité solidairement avec les autres administrateurs. L'administrateur peut également engager

sa responsabilité vis-à-vis de la société s'il commet une faute de gestion. Dans ce cas, il convient d'examiner si toute autre personne normalement prudente et diligente placée dans les mêmes conditions aurait pris la même décision que l'administrateur. Sa responsabilité sera dans ce cas engagée individuellement à moins que les administrateurs aient commis une faute commune auquel cas ils engagent leur responsabilité *in solidum*.

Concernant la mise en œuvre de la responsabilité de l'administrateur vis-à-vis de la société, il convient de relever que l'action doit être exercée par la société en exerçant l'action sociale et il appartient à l'assemblée générale de décider d'intenter l'action sociale (et non au conseil d'administration).

L'action sociale ne peut en principe pas être exercée individuellement par les associés.

L'article 444-2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales prévoit cependant que « *Une action peut être intentée contre les administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance, selon le cas, pour le compte de la société par des actionnaires minoritaires ou titulaires de parts bénéficiaires. Cette action minoritaire est intentée par un ou plusieurs actionnaires ou titulaires de parts bénéficiaires possédant, à l'assemblée générale qui s'est prononcée sur la décharge, des titres ayant le droit de voter à cette assemblée représentant au moins 10 pour cent des voix attachées à l'ensemble de ces titres* ».

Si le préjudice subi n'est pas collectif, mais spécifique à un ou plusieurs associés seulement, seules ces personnes peuvent réclamer réparation de leur préjudice (A. Steichen, *Précis de droit des sociétés*, Éd. Saint-Paul, 2018, p. 309 et suiv.).

Vis-à-vis des tiers, il convient également de distinguer entre les fautes de régularité consistant en la violation par l'administrateur de la loi ou des statuts et les fautes de gestion.

La responsabilité des administrateurs à l'égard des tiers pour les fautes de régularité résulte de l'article précité 441-9 alinéa 2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales.

Concernant la responsabilité des administrateurs à l'égard des tiers pour les fautes de gestion, la théorie de l'organe, invoquée par Maître PERSONNE<sup>1</sup>.) trouve application. Si le dirigeant est bien une personne juridiquement distincte de la personne morale qu'il représente, l'acte qu'il commet au nom de la personne morale est l'acte de la personne morale et non le sien. L'acte, et partant la faute, étant imputable à la société, l'organe ne devrait pas être responsable vis-à-vis des tiers (A. Steichen, *op cit.*, p. 314 et suiv.).

Ainsi, 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* ».

Si l'administrateur commet cependant une faute détachable de ses fonctions, il sera seul responsable du dommage causé. La faute détachable des fonctions requiert la réunion de trois éléments, à savoir 1) une faute d'une particulière gravité, 2) une faute intentionnelle et 3) une faute incompatible avec l'exercice normal des fonctions sociales.

Les principes de la responsabilité de l'administrateur d'une société anonyme en droit luxembourgeois étant précisés, le tribunal de céans décide, au vu et sur base des motifs tels que développés ci-avant, qu'il convient de surseoir à statuer et de poser à la Cour de Justice de l'Union européenne les questions préjudicielles telles que formulées au dispositif du présent jugement.

### **Par ces motifs :**

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, troisième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en la forme,

quant au fond, avant tout autre progrès en cause, sursoit à statuer et demande 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 article 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 »,*

réserve les frais,

renvoie le dossier devant le juge de la mise en état dans l'attente de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne statuant sur les questions préjudicielles précitées.