



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 26 octobre 2018

sj.d(2018)6180560 – **ORIG:** NL

Documents de procédure juridictionnelle

À MONSIEUR LE PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES
DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

OBSERVATIONS ÉCRITES

déposées, conformément à l'article 23, deuxième alinéa, du protocole sur le statut de la Cour de justice de l'Union européenne, par la

COMMISSION EUROPÉENNE

représentée par M^{me} Jurgita JOKUBAUSKAITĖ et M. Pieter VANDEN HEEDE, membres de son service juridique, en qualité d'agents, ayant élu domicile auprès du service juridique, Greffe contentieux, BERL 1/169, 1049 Bruxelles, et consentant à la signification de tout acte de procédure via e-Curia,

dans

l'affaire C-420/18, IO

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle présentée par arrêt du 21 juin 2018 (ci-après l'«arrêt de renvoi») du Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Pays-Bas) (ci-après la «juridiction de renvoi»), en vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, au sujet de l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil¹ (ci-après la «directive TVA»), et notamment de ses articles 9 et 10.

¹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1).

I. FAITS ET PROCÉDURE

1. La demande de décision préjudicielle a été présentée dans le cadre d'un litige opposant, d'une part, IO (ci-après le «requérant») et, d'autre part, l'inspecteur de l'administration fiscale néerlandaise (*inspecteur van de rijksbelastingdienst*, ci-après l'«administration fiscale») au sujet d'un montant de TVA de 782 EUR dont le requérant serait redevable sur la rémunération qu'il a perçue pour ses activités de membre du conseil de surveillance d'une fondation.
2. Pour de plus amples détails concernant les faits et le déroulement de la procédure, il convient de se reporter à l'arrêt de renvoi.

II. LA QUESTION PRÉJUDICIELLE

3. La juridiction de renvoi a posé la question préjudicielle suivante:

Un membre du conseil de surveillance d'une fondation qui, en ce qui concerne ses conditions de travail et de rémunération, se trouve dans une position de subordination à l'égard dudit conseil de surveillance mais qui, pour le surplus, ne se trouve pas dans une telle position par rapport au conseil de surveillance ou à la fondation, exerce-t-il ses activités économiques de manière indépendante au sens des articles 9 et 10 de la directive 2006/112/CE 1 du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1)?

III. LE CADRE JURIDIQUE

III.1. Droit de l'Union

4. Les dispositions pertinentes de la directive TVA sont les suivantes:

Article 9

1. 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.

2. [...]

Article 10

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.

III.2. Droit national

5. L'article 7 de la loi néerlandaise sur la TVA (*Wet Omzetbelasting*) du 28 juin 1968 dispose ce qui suit, pour ce qui intéresse la présente espèce:

Article 7

1. *Est considéré comme un entrepreneur quiconque exerce une activité économique de manière indépendante.*
2. *On entend également par entreprise au sens de la présente loi:*
 - a. *l'activité professionnelle;*
 - b. *[...]*

IV. REMARQUE PRÉLIMINAIRE

6. Au point 2.4 de son arrêt de renvoi, la juridiction de renvoi mentionne que la décision CPP2006/2138M du secrétaire d'État aux finances néerlandais, prévoyant de ne pas considérer comme un assujetti un membre du conseil de surveillance dès lors que celui-ci n'exerçait pas plus de quatre mandats de membre d'un conseil de surveillance, a été retirée à la suite d'une demande de la Commission européenne du 29 septembre 2011. Le juge de renvoi ajoute à cet égard que, selon la Commission européenne, le travail d'un membre d'un conseil de surveillance, même pour un seul conseil, doit être considéré comme une activité économique aux fins de la TVA.
7. La Commission tient à préciser sur ce point que sa demande était un avis motivé envoyé dans le cadre d'une procédure d'infraction. Cette procédure d'infraction ne concernait pas en soi la qualification des activités des membres de conseils de surveillance en tant qu'activités économiques exercées d'une façon indépendante, mais bien le caractère automatique de l'exonération de la TVA dont bénéficiaient ces activités. Ladite procédure d'infraction est par conséquent dénuée de pertinence pour l'analyse de la question préjudicielle posée. Par souci d'exhaustivité, la Commission

tient par ailleurs à faire remarquer qu'il a été mis fin à la procédure d'infraction après le retrait de la décision litigieuse.

V. RÉPONSE À LA QUESTION PRÉJUDICIELLE

8. Premièrement, la Commission souhaite observer que, conformément à l'article 2, paragraphe 1, point c), de la directive TVA, les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel, sont soumises à la TVA.
9. Deuxièmement, la Commission tient à relever qu'aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, 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.
10. L'article 10 de la directive TVA précise que le terme «d'une façon indépendante» exclut de la taxation non seulement les salariés, mais aussi les personnes liées 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'employeur². En conséquence, une prestation de service n'est taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, l'élément déterminant à cet égard étant de savoir si le prestataire accomplit une activité économique indépendante. Il y a lieu de rechercher à ce propos si le prestataire est autonome, notamment en ce qu'il supporte le risque économique découlant de son activité³.
11. Il convient de relever dans ce contexte que, bien que le requérant soit employé par la commune en tant que fonctionnaire, ses activités de membre du conseil de surveillance de la fondation en question sont totalement distinctes.
12. Troisièmement, la Commission souhaite faire remarquer que la directive TVA ne comporte aucune disposition spécifique concernant les activités des membres d'un conseil de surveillance.

² Arrêt de la Cour du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a., C-78/02, EU:C:2003:604, point 35.

³ Arrêt de la Cour du 23 mars 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, points 33 à 35 et jurisprudence citée, et arrêt de la Cour du 17 septembre 2014, Skandia America USA, C-7/13, EU:C:2014:2225, points 24 et 25.

13. La Commission estime toutefois que les activités d'un membre du conseil de surveillance d'une fondation, telles que décrites dans l'arrêt de renvoi, présentent des similitudes avec les activités d'un administrateur ou d'un commissaire d'une société.
14. Il convient sur ce point de renvoyer à la déclaration ci-après, qui a été faite par le Conseil de l'Union européenne et par la Commission le 13 mai 1977, lors de l'adoption de la sixième directive⁴, laquelle a été remplacée par la directive TVA:

«Le Conseil et la Commission déclarent que les États membres ont la faculté de ne pas soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée des personnes qui exercent des activités honorifiques ainsi que les gérants, administrateurs, commissaires et liquidateurs de sociétés dans leurs relations avec les sociétés et en tant qu'organes de celles-ci.»

15. Le point de savoir si les activités exercées par des personnes physiques en leur qualité d'administrateurs d'une société sont soumises à la TVA a également été examiné lors d'une discussion qui s'est tenue le 7 septembre 2012 au sein du comité TVA institué sur la base de l'article 398 de la directive TVA. Au cours de cette discussion, il a été constaté:

- qu'il y avait peu voire pas de concordance entre les législations des différents États membres sur ce point et qu'il était par conséquent impossible d'élaborer des directives générales;
- que cette question ne peut dès lors être tranchée qu'au cas par cas.

16. Il ressort du point 4.3 de l'arrêt de renvoi qu'il est constant que le requérant a exercé une activité économique en tant que membre du conseil de surveillance de la fondation.

17. Il ressort cependant aussi du même point que le requérant estime ne pas avoir exercé son activité économique d'une façon indépendante.

18. La Commission renvoie dans ce contexte aux conclusions de l'avocat général Van Gerven dans l'affaire *Polysar*, où l'on peut lire ce qui suit:

«[...] un administrateur, ou un commissaire, n'agit pas en son nom propre, mais lie uniquement la société (filiale) dont il est l'organe; en d'autres termes, lorsqu'il agit dans le cadre de sa mission statutaire, il n'intervient pas "d'une façon indépendante".

⁴ Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145 du 13.6.1977, p. 1).

À cet égard, son activité doit être plutôt assimilée à celle d'un travailleur dont l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive [actuellement l'article 10 de la directive TVA] dit expressément qu'il n'intervient pas "d'une façon indépendante"»⁵.

19. Un raisonnement similaire se retrouve dans les conclusions de l'avocat général Fennelly dans l'affaire *Floridienne et Berginvest*, où l'on peut lire ce qui suit:

«Outre les activités susvisées qu'une société holding exerce en tant qu'actionnaire d'autres sociétés, il y a également des activités qu'elle exerce elle-même par le truchement de ses propres organes, exactement comme n'importe quelle autre société, et qui, dans la mesure où elles sont exercées dans le cadre interne de la société (dans ses relations avec ses actionnaires et ses organes sociaux), ne peuvent pas davantage être considérées comme des "activités économiques" au sens de la sixième directive [actuellement la directive TVA]. On retiendra, notamment, l'administration de la société holding, l'établissement de ses comptes annuels, l'organisation de son assemblée générale, la décision relative à l'affectation des bénéfices de la société holding et la distribution (ainsi que le paiement éventuel) du dividende.

Les actes que la société holding ou les personnes agissant en son nom posent en qualité d'administrateur ou de commissaire d'une société filiale ne constituent pas davantage, selon nous, des activités économiques accomplies de façon indépendante, au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive [actuellement l'article 10 de la directive TVA]. En effet, un administrateur, ou un commissaire, n'agit pas en son nom propre, mais lie uniquement la société (filiale) dont il est l'organe; en d'autres termes, lorsqu'il agit dans le cadre de sa mission statutaire, il n'intervient pas d'"une façon indépendante". À cet égard, son activité doit être plutôt assimilée à celle d'un travailleur dont l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive [actuellement l'article 10 de la directive TVA] dit expressément qu'il n'intervient pas d'"une façon indépendante".

26. Il résulte du passage précité que, contrairement au point de vue soutenu dans cette affaire par le gouvernement belge, le simple fait pour une société holding de nommer des administrateurs ou des commissaires, et nous dirions également, des directeurs d'une filiale ne modifie pas la nature de la relation sous l'angle de la TVA»⁶.

20. Dans les deux affaires précitées, il était à chaque fois question d'une relation entre deux sociétés distinctes, à savoir, d'une part, une société holding et, d'autre part, d'autres sociétés appartenant à ce groupe. En l'espèce, toutefois, il s'agit de la relation entre un conseil de surveillance d'une fondation et un membre de ce conseil, ledit conseil étant un élément inhérent à cette fondation et constitutif de celle-ci.

⁵ Conclusions de l'avocat général Van Gerven du 24 avril 1991 dans l'affaire C-60/90, EU:C:1991:171, point 6.

⁶ Conclusions de l'avocat général Fennelly du 4 avril 2000 dans l'affaire C-142/99, EU:C:2000:186, points 25 et 26.

21. La Commission renvoie à cet égard à l'arrêt *Heerma*, dans lequel la question s'est posée de savoir si la mise en location d'un bien immeuble par un particulier à une société dont ce particulier était lui-même un associé devait être considérée comme une activité économique exercée d'une façon indépendante. Étant donné que le bien immeuble ne faisait pas partie du patrimoine de la société, le particulier ne pouvait être considéré comme ayant agi en tant qu'associé de la société dans le cadre de sa mise en location. En conséquence, la Cour a jugé que la mise en location devait être considérée comme exercée de façon indépendante au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive (actuellement l'article 10 de la directive TVA). La Cour a jugé plus particulièrement qu'*«il n'existe pas [...] entre la société et l'associé de liens de subordination analogues à ceux mentionnés à l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la sixième directive qui excluraient la condition de l'indépendance dans le chef de l'associé. Au contraire, celui-ci, en donnant en location un bien corporel à la société, agit en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, même s'il est en même temps gérant de la société locataire. En effet, ladite mise en location ne relève pas de la gestion ou de la représentation de la société»*⁷.
22. Dans la présente affaire, il semble établi que, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire *Heerma*, les activités économiques du requérant ne peuvent pas être considérées indépendamment du conseil de surveillance pour lequel il les exerce.
23. En outre, la Commission renvoie à l'arrêt *van der Steen*, dont on peut déduire que la circonstance que l'intéressé perçoit un salaire mensuel fixe et un pécule de vacances annuel, sur lesquels l'entreprise ou l'organisation retient l'impôt sur le revenu et les cotisations de sécurité sociale, et que l'intéressé, lorsqu'il fournit ses services, agit pour le compte et sous la responsabilité de l'entreprise, est susceptible d'indiquer que l'activité économique en cause n'est pas exercée d'une façon indépendante (arrêt de la Cour du 18 octobre 2007, *van der Steen*, C-355/06, EU:C:2007:615, points 22 et 23).
24. Il ressort de l'arrêt de renvoi (points 2.3 et 2.9) que l'intéressé perçoit, pour l'activité économique qu'il exerce, une rémunération mensuelle fixe sur laquelle sont retenus un impôt sur le revenu et des cotisations de sécurité sociale. Cette rémunération ne dépend pas de la participation aux réunions ni des heures de travail effectif, et elle est

⁷ Arrêt de la Cour de justice du 27 janvier 2000, *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46, point 18.

fixée par le conseil de surveillance, de sorte que l'intéressé ne supporte pas le risque économique.

25. En conséquence, une personne physique qui est membre d'un conseil de surveillance ne saurait être automatiquement assimilée à une personne physique qui peut fixer elle-même le prix du service qu'elle fournit sur la base des forces du marché.
26. Dans ces circonstances, il convient de constater qu'il ne semble pas exister de lien direct entre l'activité économique exercée par le requérant et la rémunération perçue pour cette activité. La Commission est d'avis qu'en l'absence de ce lien direct, il n'y a pas lieu de soumettre l'activité en question à la TVA.
27. La circonstance que la nomination en tant que membre du conseil de surveillance intervienne par un accord conclu entre la fondation et le membre concerné, plutôt qu'entre le conseil de surveillance et le membre concerné, semble dénuée de pertinence dans ce contexte. Cette circonstance semble être davantage dictée par des considérations pratiques (seule la fondation dispose en effet de la personnalité juridique) que par la volonté de créer un lien de subordination déterminé ou de l'éviter.
28. Eu égard à ce qui précède, la Commission estime qu'une personne physique qui est membre du conseil de surveillance d'une fondation ne saurait être considérée, pour les activités qu'elle exerce en cette qualité, comme un assujetti à la TVA indépendant de la fondation et de son conseil de surveillance, étant donné qu'elle n'exerce pas d'activités économiques d'une façon indépendante.
29. Lorsqu'en revanche une personne physique fournit des services supplémentaires d'une façon indépendante, en dehors du cadre de son mandat de membre du conseil de surveillance, par exemple des services de conseil spécialisés, lesdits services doivent être considérés comme étant soumis à la TVA.

VI. CONCLUSION

Eu égard aux considérations qui précèdent, la Commission propose à la Cour d'apporter la réponse suivante à la question préjudicielle qui lui a été posée par la juridiction de renvoi:

Il convient d'interpréter les articles 9 et 10 de la directive 2006/112/CE en ce sens qu'une personne physique qui est membre du conseil de surveillance d'une fondation n'est pas assujettie à la TVA si, en ce qui concerne ses conditions de travail et de rémunération, elle se trouve dans une position de subordination à l'égard dudit conseil de surveillance ou de ladite fondation, et qu'elle se limite à exercer des activités qui sont nécessaires à l'accomplissement de son mandat.

Jurgita JOKUBAUSKAITĖ

Pieter VANDEN HEEDE

Agents de la Commission