

62022CJ0288

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

21 décembre 2023 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 9 – Assujettis – Activité économique exercée d’une façon indépendante – Notion d’“activité économique” – Notion d’“exercice indépendant de l’activité” – Activité d’un membre du conseil d’administration d’une société anonyme »

Dans l’affaire C-288/22,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le tribunal d’arrondissement de Luxembourg (Luxembourg), par décision du 26 avril 2022, parvenue à la Cour le 29 avril 2022, dans la procédure

TP

contre

Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA,

LA COUR (troisième chambre),

composée de Mme K. Jürimäe, présidente de chambre, MM. N. Piçarra, M. Safjan (rapporteur), N. Jääskinen et M. Gavalec, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : Mme K. Hötzel, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 17 mai 2023,

considérant les observations présentées :

—

pour TP, par Mes E. Adam, N. Le Gouellec et K. Veranneman, avocates,

—

pour le gouvernement luxembourgeois, par MM. A. Germeaux et T. Schell, en qualité d’agents, assistés de Me F. Lerch, avocate,

—

pour le gouvernement tchèque, par MM. O. Serdula, M. Smolek et J. Vlášil, en qualité d’agents,

—

pour la Commission européenne, par Mmes A. Armenia, M. M. Björkland et Mme C. Ehrbar, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 13 juillet 2023,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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 (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant TP à l'administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Luxembourg) au sujet d'un bulletin de taxation d'office aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), émis par cette dernière en rapport avec l'activité de TP en tant que membre du conseil d'administration de plusieurs sociétés anonymes de droit luxembourgeois.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c)

les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

4

L'article 9, paragraphe 1, de cette directive prévoit :

« 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.

»

5

L’article 10 de ladite directive est libellé comme suit :

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

6

Aux termes de l’article 24, paragraphe 1, de la même directive :

« Est considérée comme “prestation de services” toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. »

7

L’article 73 de la directive TVA dispose :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d’imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l’acquéreur, du preneur ou d’un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

Le droit luxembourgeois

8

L’article 4, paragraphe 1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « loi sur la TVA ») prévoit :

« 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.

[...] »

9

L’article 5 de la loi sur la TVA est libellé comme suit :

« Par activité économique on entend toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

10

L'article 441-1 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (ci-après la « loi du 10 août 1915 ») dispose :

« Les sociétés anonymes sont administrées par des mandataires à temps, associés ou non, révocables, salariés ou gratuits. »

11

Aux termes de l'article 441-2 de cette loi :

« Les administrateurs doivent être au nombre de trois au moins.

[...]

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.

[...] »

12

L'article 441-5 de ladite loi est libellé comme suit :

« Le conseil d'administration a le pouvoir d'accomplir tous les actes nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet social, à l'exception de ceux que la loi ou les statuts réservent à l'assemblée générale. [...]

Il représente la société à l'égard des tiers et en justice, soit en demandant, soit en défendant. Les exploits pour ou contre la société sont valablement faits au nom de la société seule.

Les limitations apportées aux pouvoirs que les alinéas précédents attribuent au conseil d'administration et qui résultent soit des statuts, soit d'une décision des organes compétents, sont inopposables aux tiers, même si elles sont publiées.

Toutefois, les statuts peuvent donner qualité à un ou à plusieurs administrateurs pour représenter la société dans les actes ou en justice, soit seuls, soit conjointement. Cette clause est opposable aux tiers dans les conditions prévues au titre Ier, chapitre Vbis de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

[...] »

13

L'article 441-8 de la même loi dispose :

« Les administrateurs ne contractent aucune obligation personnelle relativement aux engagements de la société. »

14

Aux termes de l'article 441-9 de la loi du 10 août 1915 :

« 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. »

15

L'article 441-10 de cette loi prévoit :

« La gestion journalière des affaires de la société ainsi que la représentation de la société, en ce qui concerne cette gestion, peuvent être déléguées à un ou plusieurs administrateurs, directeurs, gérants et autres agents, associés ou non, agissant seuls ou conjointement.

Leur nomination, leur révocation et leurs attributions sont réglées par les statuts ou par une décision des organes compétents sans cependant que les restrictions apportées à leurs pouvoirs de représentation pour les besoins de la gestion journalière soient opposables aux tiers, même si elles sont publiées.

La clause, en vertu de laquelle la gestion journalière est déléguée à une ou plusieurs personnes agissant soit seules soit conjointement, est opposable aux tiers dans les conditions prévues au titre Ier, chapitre Vbis de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

La délégation à un membre du conseil d'administration impose au conseil l'obligation de rendre annuellement compte à l'assemblée générale ordinaire des traitements, émoluments et avantages quelconques alloués au délégué.

La responsabilité des délégués à la gestion journalière en raison de cette gestion se détermine conformément aux règles générales du mandat.

[...] »

16

L'article 441-11 de ladite loi dispose :

« Les statuts peuvent autoriser le conseil d'administration à déléguer ses pouvoirs de gestion à un comité de direction ou un directeur général, sans que cette délégation puisse porter sur la politique générale de la société ou sur l'ensemble des actes réservés au conseil d'administration en vertu d'autres dispositions de la loi. Si un comité de direction est institué ou un directeur général est nommé, le conseil d'administration est chargé de surveiller celui-ci.

Le comité de direction se compose de plusieurs personnes, qu'ils soient administrateurs ou non.

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

17

TP est membre du conseil d'administration de plusieurs sociétés anonymes de droit luxembourgeois et exerce plusieurs missions dans ce cadre.

18

Il ressort de la décision de renvoi que, selon les précisions apportées par TP, son activité consiste notamment à recevoir les rapports des dirigeants ou des représentants des sociétés concernées, à discuter des propositions stratégiques, des choix des dirigeants opérationnels, des problèmes liés aux comptes de ces sociétés et de leurs filiales ainsi que des risques que celles-ci encourent. Le cas échéant, il participerait à l'élaboration des décisions que doivent prendre les représentants des sociétés en question au niveau des conseils d'administration des filiales des mêmes sociétés. Il participerait également à l'élaboration des décisions concernant les comptes des sociétés concernées et à celle des propositions à soumettre aux assemblées d'actionnaires, à la politique des risques ainsi qu'aux décisions sur la stratégie à suivre par ces sociétés. Conformément aux articles 441¹⁰ et 441-11 de la loi du 10 août 1915, la gestion journalière desdites sociétés serait assurée par un comité de direction comprenant des administrateurs délégués ou des administrateurs-directeurs ou, en l'absence d'activité opérationnelle nécessitant un comité de direction, par des représentants permanents au conseil d'administration ou par des membres de ce conseil.

19

Du fait de ces activités, TP a, en sa qualité de membre du conseil d'administration des sociétés concernées, perçu, par décision des assemblées générales des actionnaires de celles-ci, des tantièmes sur le bénéfice réalisé par ces sociétés.

20

En raison desdites activités, TP a reçu un bulletin de taxation d'office aux fins de la TVA pour l'année 2019, émis le 28 juillet 2020 par l'administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA.

21

Par un courrier du 2 octobre 2020, TP a déposé une réclamation auprès de cette administration

contre ce bulletin, en faisant valoir que l'activité de membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois ne constituait pas une activité économique au sens de l'article 4 de la loi sur la TVA, lequel transpose l'article 9 de la directive TVA, et ne conférait pas la qualité d'assujetti à un tel membre.

22

Par une décision du 23 décembre 2020, le directeur de ladite administration a rejeté la réclamation de TP au motif que les membres du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois, tels que TP, exerçaient une activité économique d'une façon indépendante et que, par conséquent, les tantièmes qu'ils percevaient à ce titre n'échappaient pas à l'application de la TVA.

23

Le 26 janvier 2021, TP a introduit un recours en annulation contre cette décision devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourg), qui est la juridiction de renvoi.

24

Cette dernière expose que, aux fins de la résolution du litige au principal, il lui faut déterminer, en premier lieu, si une personne physique, membre du conseil d'administration de sociétés anonymes de droit luxembourgeois, exerce une activité économique au sens de l'article 9 de la directive TVA.

25

Dans cette optique, la juridiction de renvoi se demande si, au regard de la jurisprudence de la Cour relative à la notion d'« activité économique » visée par cette disposition, les tantièmes perçus par une telle personne physique constituent la contre-valeur effective d'un service fourni au bénéficiaire et s'il existe un lien direct entre le service ainsi rendu et la contre-valeur reçue.

26

En second lieu, la juridiction de renvoi, tout en précisant qu'une personne physique telle que TP, membre du conseil d'administration de sociétés anonymes, n'est pas, en droit luxembourgeois, liée à un employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique au sens de l'article 10 de la directive TVA, souhaite obtenir de la part de la Cour des éclaircissements quant au point de savoir si une telle personne exerce son activité d'une façon indépendante au sens de l'article 9 de la directive TVA.

27

Dans ces conditions, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

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

2)

Une personne physique, membre d'un conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois, exerce-t-elle son activité de "façon indépendante" au sens des article[s] 9 et 10 de la directive [TVA ?] »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

28

Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA 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.

29

En premier lieu, il convient de rappeler que, aux termes de l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, 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. La notion d'« activité économique » est définie à l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA comme englobant toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.

30

La Cour a précisé qu'une activité peut être qualifiée d'activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, uniquement si elle correspond à l'une des opérations visées à l'article 2, paragraphe 1, de cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 32 ainsi que jurisprudence citée). Parmi celles-ci sont mentionnées, à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de ladite directive, les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

31

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).

32

En l'occurrence, 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, la juridiction de renvoi s'interroge sur le caractère onéreux de cette prestation et, plus précisément, sur la question de savoir si les tantièmes perçus par un membre du conseil d'administration de

plusieurs sociétés anonymes peuvent être considérés comme une rétribution obtenue en contrepartie des services fournis à ces sociétés.

33

À cet égard, il convient de rappeler 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'assujetti. 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).

34

Sur ce dernier point, il y a lieu de rappeler 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, Geemete 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).

35

En outre, la rémunération peut être fixée au fur et à mesure qu'un prestataire déploie ses activités, pour autant que les modalités de fixation soient prévisibles et de nature à assurer que le prestataire reçoit, en principe, un paiement pour les prestations qu'il fournit (voir, en ce sens, arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 44).

36

Par ailleurs, le lien direct entre la prestation et la contrepartie est 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).

37

En l'occurrence, même en l'absence de convention écrite relative à la rémunération de TP, conclue entre celui-ci et les sociétés anonymes dont il est membre du conseil d'administration, il ressort des éléments du dossier dont dispose la Cour que ce dernier a perçu, en contrepartie de

son activité de membre de conseils d'administration, une rétribution qui semble avoir pris la forme soit de tantièmes alloués par les assemblées générales des actionnaires en fonction du bénéfice réalisé par les sociétés anonymes concernées soit, ainsi que TP l'a affirmé au cours de l'audience devant la Cour, d'une somme forfaitaire.

38

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, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, point 37, et du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance), C-420/18, EU:C:2019:490, point 25).

39

Dans l'hypothèse où la rémunération de TP aurait pris la forme de tantièmes, 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.

40

Par ailleurs, s'agissant de la circonstance selon laquelle les tantièmes sont accordés par l'assemblée générale des actionnaires de la société concernée et même à supposer que, en droit luxembourgeois, une telle assemblée doit être considérée non pas comme un organe de cette société, mais comme un organe tiers ou une entité dissociable de celle-ci, il y a lieu de rappeler qu'il n'est pas nécessaire, pour qu'une prestation de services puisse être considérée comme étant effectuée « à titre onéreux », au sens de la directive TVA, que la contrepartie de cette prestation soit obtenue directement de la part du destinataire de celle-ci, cette contrepartie pouvant en effet être obtenue d'un tiers, comme cela résulte aussi clairement du libellé de l'article 73 de cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 40 ainsi que jurisprudence citée).

41

En second lieu, il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'existence d'une telle prestation de services ne suffit pas pour constater l'existence d'une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la même directive (arrêt du 12 mai 2016, Geemente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 28), mais que d'autres critères doivent également être réunis.

42

En effet, la définition de la notion d'« activité économique », telle que rappelée au point 29 du présent arrêt, met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par cette notion ainsi que le caractère objectif de ladite notion, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats. 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].

43

Afin de déterminer si une prestation de services est effectuée contre rémunération de telle sorte que cette activité doit être qualifiée d'activité économique, il convient d'analyser l'ensemble des conditions dans lesquelles la prestation est réalisée (arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 48 ainsi que jurisprudence citée).

44

À cet égard, il y a lieu de rappeler que la comparaison entre les conditions dans lesquelles l'intéressé effectue la prestation de services en question et celles dans lesquelles ce type de prestation de services est habituellement réalisée peut constituer l'une des méthodes permettant de vérifier si l'activité concernée constitue une activité économique (arrêt du 12 mai 2016, Geemete Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 30 ainsi que jurisprudence citée). Peut également être un facteur pertinent le point de savoir si le niveau de la rémunération est déterminé selon des critères qui garantissent que celui-ci est suffisant pour couvrir les frais de fonctionnement du prestataire (arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, point 49 ainsi que jurisprudence citée).

45

Au vu de cette jurisprudence, il y a lieu de considérer 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.

46

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.

47

Eu égard aux motifs qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA 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.

Sur la seconde question

48

Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'activité de membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois est exercée d'une façon indépendante, au sens de cette disposition.

49

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 441¹⁰ de la loi du 10 août 1915, pas plus qu'il ne faisait partie d'un comité de direction visé à l'article 441¹¹ 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.

50

Il convient également de préciser que, conformément aux constatations effectuées par la juridiction de renvoi et nonobstant la formulation de la seconde question par cette juridiction, c'est à la lumière du seul article 9 de la directive TVA, et non de l'article 10 de cette dernière, qu'il y a lieu d'apprécier ladite question. En effet, ainsi que l'a relevé, en substance, Mme l'avocate générale aux points 23 et 39 de ses conclusions, le lien de subordination mentionné à l'article 10 de cette directive n'est qu'un critère pertinent aux fins de l'appréciation du point de savoir si une activité économique est exercée à titre indépendant, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive.

51

Sous le bénéfice de ces précisions liminaires, il ressort de la jurisprudence de la Cour relative à cet article 9 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), C⁴²⁰/18, EU:C:2019:490, point 38 et jurisprudence citée].

52

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].

53

En l'occurrence, il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier que TP a organisé librement les modalités d'exécution de son travail et qu'il a perçu lui-même les émoluments constituant ses revenus.

54

S'agissant de la question du lien de subordination hiérarchique, 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.

55

S'agissant de la question de savoir si un tel membre d'un conseil d'administration a agi en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, il convient tout particulièrement 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. À cet égard, ainsi que Mme l'avocate générale l'a indiqué en substance aux points 33 et 34 de ses conclusions, 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.

56

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.

57

Quant à la question de savoir si le membre du conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois supporte le risque économique lié à son activité, il convient de préciser que, ainsi qu'il ressort du point 43 de l'arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance) (C?420/18, EU:C:2019:490), et de la jurisprudence citée à ce point, 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.

58

Cette précision étant faite, il y a lieu de constater que, 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 Mme 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.

59

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.

60

Eu égard aux motifs qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question que l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA 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.

Sur les dépens

61

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit :

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.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le français.