



NOTE DE RECHERCHE

DE LA DIRECTION DE LA RECHERCHE ET DOCUMENTATION

L'application du régime de la TVA à l'activité des membres du conseil d'administration d'une société anonyme

[...]

[...]

Mai 2023
[...]



SYNTHÈSE

Introduction.....	2
I. Droit de l'Union	3
A. Directive TVA	3
B. Jurisprudence de la Cour	4
II. Droits nationaux	4
A. Considérations préliminaires.....	4
B. Critères déterminant le statut d'assujetti	6
C. Droits au sein desquels l'activité des administrateurs n'est pas considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA.....	7
D. Droits au sein desquels l'activité des administrateurs peut être considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA, selon un examen au cas par cas.....	10
E. Droits au sein desquels l'activité des administrateurs peut être considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA, en raison de l'exercice d'une autre activité indépendante/d'une profession libérale	14
F. Droit au sein duquel l'activité des administrateurs est généralement considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA	16
Conclusion	16
Tableau récapitulatif.....	18

INTRODUCTION

1. La présente note de recherche vise à déterminer si, dans les États membres, l'activité des membres du conseil d'administration d'une société anonyme est qualifiée d'« exercée de façon indépendante » au sens de l'article 9 de la directive 2006/112¹ et soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).
2. L'étude effectuée dans le cadre de cette note a été menée en deux étapes. D'abord, un tour d'horizon impliquant les droits de l'ensemble des États membres de l'Union a été effectué². Il a démontré que plusieurs droits³ ne contiennent pas de réglementation ou de jurisprudence⁴ relative à la soumission à la TVA des activités des membres des conseils d'administration des sociétés anonymes. En effet, dans la majorité de ces États membres, les rémunérations payées aux membres des organes de gestion des sociétés sont considérées comme des salaires et sont, dès lors, soumises, à ce titre, à l'impôt sur le revenu⁵. Dès lors, la soumission à un tel impôt sur le revenu sous forme de salaire pourrait expliquer l'absence de législation ou de jurisprudence en matière de TVA. Ces droits nationaux ont, en conséquence, été exclus de la présente étude.
3. Treize droits nationaux ont, en revanche, révélé des éléments jugés pertinents pour la présente étude de droit comparé et ont, de ce fait, été sélectionnés pour la préparation de celle-ci. Il s'agit des droits **allemand, autrichien, belge, bulgare, chypriote, espagnol, hellénique, italien, luxembourgeois⁶, polonais, portugais, tchèque et suédois**.
4. Il convient d'ores et déjà de préciser que certains des droits sélectionnés prévoient un régime moniste (à savoir un système de gestion à conseil d'administration) à l'égard de la gestion des sociétés anonymes ou de leur équivalent, tandis que d'autres prévoient un régime dualiste (à savoir un système dans lequel la gestion sociale est assurée par un directoire, sous le contrôle d'un conseil de surveillance). Dans certains systèmes nationaux, ces deux régimes coexistent. Dans ce dernier cas, la présente étude se concentre, dans la mesure du possible, sur les solutions monistes.
5. Ensuite, certains droits prévoient qu'aussi bien des personnes physiques que des personnes morales peuvent être membres du conseil d'administration d'une société anonyme. La présente étude ne prend en compte que les cas de figure de personnes physiques étant membres desdits conseils d'administration.
6. Enfin, il convient de préciser que la notion qui sera utilisée dans cette étude est celle de « membre d'un conseil d'administration » ou d'« administrateur », bien qu'il faille garder à l'esprit

¹ Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ([IO 2006, L 347, p. 1](#)) (ci-après la « directive TVA »).

² [...]

³ À savoir les droits **croate, danois, estonien, finlandais, français, hongrois, irlandais, letton, lituanien, maltais, néerlandais, roumain, slovaque et slovène**.

⁴ Dans certains cas, la présente étude n'a permis d'identifier que des positions singulières, doctrinales ou administratives ne permettant pas de déduire des règles ou des critères pertinents.

⁵ Tel est le cas selon les droits **danois, estonien, finlandais, français, hongrois, irlandais, lituanien, roumaine, slovaque et slovène**. Si cette manière d'imposer ces rémunérations implique que les membres en question sont alors jugés comme étant dépendants aux fins de l'imposition directe, cela n'exclut pas, en théorie, que leur activité au sein du conseil d'administration puisse être considérée, dans certains cas de figure, comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA.

⁶ [...]

que, dans ce contexte, il est convenu qu'elle couvre également, le cas échéant, les membres d'un conseil de surveillance ou d'un organe similaire. Des précisions ponctuelles seront apportées le cas échéant.

I. DROIT DE L'UNION

A. DIRECTIVE TVA

7. À titre liminaire, il convient de noter que les compétences de l'Union en matière fiscale varient selon le type de charge fiscale. À cet égard, une distinction classique s'impose, selon le caractère direct ou indirect de ladite charge. La fiscalité directe reste de la compétence des États membres, bien que ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union et, notamment, des libertés fondamentales garanties par le traité FUE⁷. Par conséquent, ce volet de la fiscalité n'a fait l'objet de mesures d'harmonisation au niveau de l'Union que dans peu de domaines. En revanche, la fiscalité indirecte, qui a une influence sur la libre circulation des marchandises et la libre prestation des services au sein du marché unique, a été largement harmonisée par le législateur de l'Union.
8. En matière de fiscalité indirecte, l'Union coordonne et harmonise, notamment, la législation sur la TVA. Le fait que cette taxe soit harmonisée implique que les États membres n'ont qu'une marge de manœuvre limitée pour concevoir leurs systèmes de TVA à l'échelle nationale. À cet égard, la législation de l'Union établissant le régime de la TVA, y compris la directive TVA, prévoit un cadre détaillé précisant, notamment, les opérations devant être soumises à la TVA ainsi que les personnes devant être assujetties pour ces opérations, à savoir celles exerçant, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels qu'en soient les buts ou les résultats.
9. L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA dispose que sont soumises à la TVA, inter alia, les « prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».
10. L'article 9, paragraphe 1, de cette directive énonce :

« 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. »
11. L'article 10 de ladite directive dispose :

« 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

⁷ Voir, notamment, arrêt du 24 février 2022, Pharmacie populaire - La Sauvegarde et Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 et C-53/21, [EU:C:2022:127](#), point 21).

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

B. JURISPRUDENCE DE LA COUR

12. Il convient de noter que la Cour a eu l'occasion d'examiner l'assujettissement à la TVA de personnes physiques en leur qualité de membre du conseil de surveillance d'une fondation⁸. Ce conseil exerçait un contrôle sur l'organe de direction de la fondation et sur les membres de cet organe. La fondation était représentée sur les plans judiciaire et extrajudiciaire par son organe de direction. Toutefois, la représentation pouvait également, dans une certaine mesure, être assurée par le conseil de surveillance.
13. Après avoir constaté que l'activité des membres d'un conseil de surveillance a un caractère économique pour autant qu'elle présente un caractère permanent et soit exercée contre rémunération, la Cour a examiné si ladite activité était exercée de façon indépendante, pour finalement en conclure que tel n'était pas le cas.
14. En effet, bien que lesdits membres n'aient été liés par aucun lien de subordination hiérarchique à l'organe de direction de la fondation en question, ni par un tel lien au conseil de surveillance de ladite fondation en ce qui concerne l'exercice de leur activité de membres de ce conseil, ils n'agissaient ni en leur nom, ni pour leur compte, ni sous leur propre responsabilité. En revanche, ils agissaient pour le compte et sous la responsabilité de ce même conseil et ne supportaient pas non plus le risque économique découlant de leur activité, dès lors qu'ils percevaient une rémunération fixe, qui ne dépendait ni de leur participation aux réunions ni des heures de travail qu'ils avaient effectivement accomplies.

II. DROITS NATIONAUX

A. CONSIDÉRATIONS PRÉLIMINAIRES

15. Il convient d'emblée de constater que la réponse à la question de savoir si la rémunération versée aux membres du conseil d'administration d'une société anonyme doit être soumise à la TVA ne ressort pas avec évidence des droits étudiés. Surtout, le traitement de ces rémunérations ne semble pas être expressément réglementé par les législations des États membres de l'Union. À l'instar de l'article 9 de la directive TVA, ces législations restent muettes à cet égard. Toutefois, dans certains droits, la question susmentionnée a été abordée dans la jurisprudence, bien que cela soit parfois de manière indirecte en ce sens que les rémunérations en question ont été examinées à l'aune de l'impôt sur le revenu⁹.
16. Il convient à cet égard de rappeler que, même si l'interprétation des réglementations nationales transposant le droit de l'Union, et notamment de celles portant sur les systèmes nationaux de TVA, appartient aux organes du pouvoir public national tels que les juridictions et les autorités compétentes, ceux-ci doivent garder à l'esprit que, selon une jurisprudence constante de la Cour,

⁸ Arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance) (C-420/18, [EU:C:2019:490](#)).

⁹ Rappelons que, lors du tour d'horizon, il s'est avéré que plusieurs États membres soumettent la rémunération versée aux membres des conseils d'administration à l'impôt sur le revenu sous forme de salaire, traitant ainsi ces rémunérations comme des salaires. Toutefois, ce traitement n'implique pas nécessairement que lesdits membres aient été considérés comme relevant d'un contrat d'emploi. Il convient également de noter que certains États membres, tels que, notamment, la Suède et la République tchèque, ont expressément déclaré qu'une telle imposition n'excluait pas que le même revenu soit, en théorie, examiné également sous l'angle de l'assujettissement à la TVA.

les notions figurant dans la directive TVA sont d'interprétation autonome et uniforme, indépendamment des qualifications utilisées dans les États membres¹⁰.

17. Dans ce contexte, l'articulation entre la fiscalité directe et la fiscalité indirecte revêt un certain intérêt pour la présente analyse, dans la mesure où, tel que cela sera démontré ci-dessous, certains États membres peuvent avoir tendance à interpréter leur législation en matière de TVA en prenant en compte des critères établis dans le cadre de la fiscalité directe, et plus précisément dans le cadre de l'impôt sur le revenu, tels que, notamment, l'impôt prélevé sur le salaire.
18. Finalement, quelques exemples de droit « souple », prenant la forme de prises de position ou de recommandations (non contraignantes) émises par les autorités fiscales ou d'avis défendus dans la doctrine, ont également été identifiés.
19. Dans la mesure où les États membres ont pris position, soit dans la jurisprudence nationale, soit par le droit souple, sur la question de savoir si les rémunérations versées aux gérants d'une société sont soumises à la TVA, des critères sont employés pour déterminer si lesdits membres mènent leur activité de façon indépendante dans le sens prévu par l'article 9 de la directive TVA.
20. Les critères en question ont pour source principale le droit de l'Union, et plus précisément la jurisprudence de la Cour, qui a précisé les critères délimitant les activités indépendantes des activités dépendantes¹¹.
21. Toutefois, quelques autres sources semblent également être utilisées par les États membres pour identifier les critères définissant le caractère indépendant d'une activité, à savoir le droit fiscal direct et le droit du travail au niveau national. Certains droits examinés font donc parfois référence à un statut de salarié, soit en vertu du droit fiscal direct, soit en vertu du droit du travail, et utilisent ce statut pour analyser le degré d'indépendance d'un membre d'un conseil d'administration, au sens de la même notion, telle qu'elle est employée dans le droit de la TVA.
22. Ce constat s'explique par le fait que, dans ces deux derniers domaines du droit national, la différenciation entre les activités menées de façon indépendante et celles menées de manière dépendante joue également un rôle important. Il s'agit, dans ces derniers domaines, de séparer les personnes salariées des personnes ayant des professions libérales ou entrepreneuriales.
23. Ainsi, en ce qui concerne l'utilisation de critères établis dans le domaine de la fiscalité directe, aux fins de l'impôt sur le revenu (et plus particulièrement de l'impôt sur le salaire), il peut être mentionné, à titre d'exemple, que le droit **autrichien**, qui prévoit un régime dualiste, emploie de tels critères en ce qui concerne les membres d'un directoire (« Vorstand »)¹². Ainsi, une personne qualifiée de « travailleur » aux fins de l'impôt sur le revenu ne peut pas mener une activité qualifiée d'« indépendante ». La compréhension de la notion d'« indépendant » selon la fiscalité directe correspondrait, à cet égard, à celle prévue par la directive TVA. En droit **hellénique** et en

¹⁰ Voir arrêt du 3 février 2022, Finanzamt A (C-515/20, [EU:C:2022:73](#), point 26 et jurisprudence).

¹¹ Voir, notamment, arrêts du 25 juillet 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, [EU:C:1991:332](#)) ; du 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, [EU:C:2014:147](#)) ; du 27 janvier 2000, Heerma (C-23/98, [EU:C:2000:46](#)) ; du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, [EU:C:2007:615](#)) ; et du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, [EU:C:2015:635](#)).

¹² Approche défendue par la doctrine. En revanche, pour les membres d'un conseil de surveillance (« Aufsichtsrat »), l'UStG, lue en combinaison avec les lignes directrices y afférentes, prévoit expressément des critères définissant le statut d'indépendant.

droit **polonais**, il est également fait référence au droit fiscal direct¹³. En revanche, en **Suède**, le Skatteverket (administration fiscale) a souligné que la question de savoir si un tel membre mène son activité de manière indépendante, au sens de la réglementation nationale sur la TVA, doit être examinée sans égard aux considérations relatives au caractère indépendant de ladite activité aux fins de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu¹⁴. Cette approche a également été défendue en droit **tchèque** dans la jurisprudence¹⁵.

24. Dès lors, il peut être noté que, même si le domaine de la TVA relève du droit de l'Union et que l'interprétation des réglementations relatives à cette taxe doit être autonome, la fiscalité directe semble avoir une certaine influence sur cette interprétation au niveau national.
25. Des critères émanant du droit civil, et plus particulièrement du droit des contrats, sont parfois également employés pour qualifier un statut d'« indépendant » à l'égard desdites rémunérations, du point de vue de la TVA.
26. Dans la mesure où les droits étudiés considèrent que le contrat liant un membre du conseil d'administration d'une société à ladite société est l'élément principal pour qualifier l'activité de membre d'un conseil d'administration d'« indépendante », la substance du contrat, et non sa forme, semble être décisive. Dès lors, la situation dudit membre fait, en principe, l'objet d'une analyse au cas par cas en ce qui concerne les différents éléments caractérisant le rapport entre la société et l'administrateur et permettant d'en déterminer la nature.

B. CRITÈRES DÉTERMINANT LE STATUT D'ASSUJETTI

27. En ce qui concerne les critères spécifiques ressortant des sources indiquées ci-dessus, deux d'entre eux servent à déterminer l'existence éventuelle du caractère indépendant de l'activité menée par des personnes impliquées dans la gestion d'une société. Il s'agit, premièrement, de l'absence d'un lien de subordination des membres, notamment, d'un conseil d'administration et, deuxièmement, de l'exercice d'une autre activité indépendante ou d'une profession libérale. Le premier critère se base sur plusieurs éléments, tels que : le risque, la responsabilité, le fait d'agir en son nom et pour son propre compte, l'ampleur et la nature des revenus, la pluralité de mandats, les ressources humaines et matérielles utilisées, le rôle que la personne concernée a par ailleurs dans la société et le fait de pouvoir organiser librement les modalités d'exécution de son travail.

¹³ Aux termes de l'article 15, paragraphe 3, point 3, de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et services), du 11 mars 2004 (Dz. U. n° 54, position 535) (ci-après la « loi polonaise sur la TVA ») : « N'est pas considérée comme exercée d'une façon indépendante au sens du premier paragraphe du présent article une activité [...] dont les revenus appartiennent aux revenus énumérés à l'article 13, points 2 à 9, de la ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (loi relative à l'impôt sur les revenus des personnes physiques), du 26 juillet 1991 (Dz. U. de 2018, position 200), lorsque la personne exerçant l'activité et la personne qui l'a chargée de l'exercer sont liées par des liens de nature juridique qui créent un rapport juridique déterminant les conditions d'exercice de l'activité, la rémunération et la responsabilité de la personne chargée de l'activité à l'égard des tiers. »

À cet égard, la loi relative à l'impôt sur les revenus des personnes physiques comporte, à l'article 13, points 2 à 9, les dispositions relatives à l'imposition des revenus des « non-salariés » (à savoir les personnes physiques exerçant une activité individuelle). L'article 13, point 9, de cette loi prévoit notamment l'imposition des revenus des « non-salariés » obtenus sur la base de contrats de gestion d'une entreprise, de contrats de « manager » ou de contrats de nature similaire.

¹⁴ [Prise de position de 2021](#) du Skatteverket (administration fiscale, Suède) (Dnr: 8-1054864).

¹⁵ Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque) a ainsi jugé que la loi nationale sur la TVA qui prévoit qu'une activité économique indépendante n'est pas l'activité de la personne qui est taxée comme revenus d'une activité dépendante est contraire à l'article 9 de la directive 2006/112. Voir [décision du 22 novembre 2016](#), n° 2 Afs 100/2016.

C. DROITS AU SEIN DESQUELS L'ACTIVITÉ DES ADMINISTRATEURS N'EST PAS CONSIDÉRÉE COMME INDÉPENDANTE AUX FINS DE L'ASSUJETTISSEMENT À LA TVA

28. Dans six des treize droits étudiés, l'activité exercée par les membres du conseil d'administration n'est pas considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA. Au cœur des critères identifiés dans les droits nationaux analysés, en ce qui concerne l'exigence d'« indépendance » en matière d'assujettissement à la TVA¹⁶, se trouve le critère du lien de subordination. Ce critère est en effet présent dans la quasi-totalité des droits examinés, que ce soit dans la législation nationale applicable et/ou dans la jurisprudence nationale, et se décline, dans la pluralité des sous-critères cités au paragraphe 27¹⁷.
29. En droit **belge**, où est prévu aussi bien le modèle « moniste » que le modèle « dualiste », les administrateurs, en leur qualité de membre d'un conseil d'administration, ne peuvent pas être liés par un contrat de travail avec la société¹⁸.
30. Toutefois, cela n'implique pas que l'activité d'un administrateur est considéré comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA. En effet selon l'administration de la TVA¹⁹, les administrateurs qui sont des personnes physiques et qui agissent dans l'exercice de leur mandat sont réputés agir en tant qu'organes de la société²⁰, dans un lien de subordination à celle-ci et, en l'absence d'un caractère indépendant, ils ne répondent pas à la définition d'« assujetti à la TVA » au sens de l'article 4 du code de la taxe sur la valeur ajoutée²¹. Toutefois, les opérations réalisées en dehors de ce mandat sont, en principe, soumises à la TVA, dans la mesure où il ne s'agit pas d'opérations occasionnelles.
31. Ce même constat a été réitéré plus récemment par l'Administration générale de la fiscalité - Services centraux TVA (Belgique), en ce sens que « [l]es administrateurs, gérants et liquidateurs de sociétés, qui, en leur qualité de personnes physiques, agissent à l'égard des tiers comme organes de la personne morale qu'ils représentent, n'agissent donc pas de manière indépendante au sens du code de la TVA. Il en résulte que, lorsqu'ils agissent dans le cadre de l'exercice ordinaire de leur mission statutaire, ils se trouvent dans un lien de subordination à l'égard de la personne morale qui leur a confié cette mission et ne sont donc pas assujettis en raison des missions prestées dans ce cadre [...]. Toutefois, lorsqu'ils fournissent à la société concernée des prestations de services spécifiques en dehors du cadre de leur mission statutaire

¹⁶ Ou aux fins de l'application du régime de la fiscalité directe (à savoir l'impôt sur le revenu).

¹⁷ Plusieurs droits nationaux visés par la présente étude s'appuient précisément sur la jurisprudence de la Cour pour définir la notion de « lien de subordination » et, partant, l'indépendance ou l'absence d'indépendance.

¹⁸ [Code des sociétés et des associations](#), du 23 mars 2019 (*Moniteur belge* du 4 avril 2019, p. 33239, version consolidée).

¹⁹ La position de cette administration repose sur la théorie dite « théorie de l'Organschaft », selon laquelle les administrateurs et les gérants, en tant qu'organes de la société, ne peuvent agir de manière indépendante vis-à-vis de la société qu'ils dirigent [voir De Maeijer, S. « [BTW-plicht van bestuurders en commissarissen](#) », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2020, p. 117 à 122, note 20, en ce qui concerne la différence entre les personnes morales (qui sont assujetties) et les personnes physiques (avec une différence en ce qui concerne les administrateurs qui sont des personnes physiques, selon qu'ils agissent dans le cadre de l'exercice ordinaire de leur mission statutaire ou, au contraire, en dehors du cadre de leur mission statutaire), ainsi que Van De Woestyne, I., *Fiscaal recht in essentie* 2020, Antwerpen, Intersentia, 2020, p. 416 à 417].

²⁰ Il convient de noter que l'approche consistant à considérer qu'un membre d'un conseil d'administration fait partie de la structure organique de la société et ne mène pas une activité indépendante au sein de son mandat, semble être adoptée par plusieurs États membres. En revanche, en droit **polonais**, le rapport de nature organisationnelle n'affecte pas le statut de l'administrateur au regard de l'assujettissement à TVA, qui est défini par le rapport de nature contractuel entre l'administrateur et la société. Voir arrêt du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), du 12 juillet 2022, I FSK 1585/18, LEX n° 3448355, point 12 et jurisprudence citée.

²¹ [Code de la taxe sur la valeur ajoutée](#), créé par la loi du 3 juillet 1969 (*Moniteur belge* du 17 juillet 1969, p. 7046, version consolidée) (ci-après le « code de la TVA »).

(par exemple, des conseils de gestion d'entreprise), ils sont toujours considérés comme assujettis pour ces services »²².

32. En **Bulgarie**, où l'organisation de la gestion de la société anonyme a un caractère mixte, tant moniste que dualiste, l'activité exercée par une personne physique en sa qualité de gérant ou de membre du conseil d'administration d'une société (anonyme), en exécution d'un contrat contre rémunération, est une activité liée à la gestion et au contrôle de la société. Cette activité n'est pas considérée comme une activité économique indépendante et n'est pas soumise à la TVA²³.
33. Dans le droit **espagnol**, qui prévoit un modèle moniste pour la gestion des sociétés, il est considéré que le contrat liant un administrateur avec une société ne peut, en aucun cas, être considéré comme ayant la nature d'un contrat de travail. À cet égard, en vertu de la législation sur les sociétés²⁴ et d'une jurisprudence consolidée, le rapport entre un administrateur et une société est, dans tous les cas, qualifié d'« organique ». Cela dérive du fait que l'administrateur fait partie d'un organe social et dispose, en vertu de cette appartenance, des facultés de gestion et de représentation de la société.
34. Dès lors, l'activité des membres d'un conseil d'administration n'est pas considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA. Or, en vertu de la jurisprudence, il existe une exception bien délimitée à cette règle générale. Ainsi, dans un cas relativement particulier²⁵, à savoir *lorsque les membres d'un conseil d'administration fournissent des services à la société, en dehors des tâches propres à leur mandat d'administrateur*, l'organisation des ressources propres est considérée comme un élément fondamental pour qualifier l'activité exercée d'« indépendante » aux fins de l'assujettissement à la TVA. En ce sens, les administrateurs qui fournissent leurs services à une société dans laquelle la propriété ou le droit d'utilisation des principaux actifs pour l'exercice de l'activité qui constitue son objet social correspond à l'entité elle-même, sont exclus du champ d'application de la taxe. À cet égard, s'agissant des administrateurs qui fournissent leurs services professionnels à une société dont l'objet est la fourniture de tels services, il y a lieu de tenir compte de la question de savoir si c'est l'administrateur lui-même qui constitue les moyens de production. Dans le cas de services pour lesquels le facteur humain constitue un moyen de production pertinent (services « intuitu personae ») et dans lesquels, par conséquent, il n'est pas toujours facile de différencier si les moyens de production se trouvent fondamentalement au siège de l'entreprise (moyens matériels tels que le matériel informatique, les bases de données et le personnel tel que personnel administratif et de soutien) ou chez l'administrateur (formation, connaissances, prestige professionnel), l'analyse se fera au cas par cas et devra également prendre en compte d'autres circonstances, afin de déterminer s'il y a ou non exercice indépendant d'une activité économique²⁶.

²² Point 18 de la [circulaire n° 47/2013 \(E.T. 124.411\)](#), du 20 novembre 2013.

²³ Voir circulaire n° 04-19-570, du 16 novembre 2011, du directeur exécutif de la Natsionalna agentziya za prihodite (Agence nationale de collecte des recettes, Bulgarie).

²⁴ [Ley de sociedades de capital](#) (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital) (BOE n° 161, du 3 juillet 2010, p. 10544).

²⁵ Il convient de souligner que la règle générale en droit espagnol est celle du non-assujettissement des membres du conseil d'administration d'une société anonyme. Cette approche repose sur l'idée que ces membres exercent leurs fonctions en tant que telles conformément aux critères organisationnels fixés par l'assemblée générale de la société, que ce sont les ressources propres de la société qui sont mises à la disposition de ces membres pour leur fonction dans la société et que lesdits membres engagent la société envers les tiers. En l'espèce, il s'agissait de la situation d'une administratrice d'une société dédiée à l'activité immobilière, à laquelle ladite administratrice fournissait son expertise de géologue.

²⁶ [Réponse de la Dirección General de Tributos](#) (Direction générale des impôts, Espagne) à une consultation (V1785-19, du 11 juillet 2019).

35. En droit **italien**, la rémunération payée par une société anonyme à un membre du conseil d'administration n'est normalement pas soumise à la TVA. Une exception est faite lorsque l'administrateur exerce d'autres activités indépendantes soumises à la TVA²⁷. La prestation de services inhérents aux relations de collaboration coordonnées et continues (assimilées aux revenus d'emploi) se situe en dehors du champ d'application de la TVA,
36. En droit **portugais**, les membres d'un conseil d'administration sont également intégrés de manière organique dans la société, et ils exercent leur activité de gestion et de représentation dans le cadre de leur mission statutaire. Dans cette mesure, leur activité n'est pas considérée comme étant exercée en leur nom propre, mais au nom, pour le compte et dans l'intérêt de la société, et les administrateurs n'exercent pas d'activité indépendante. Il s'ensuit que, aux fins de la TVA, l'exercice de fonctions des administrateurs gestionnaires n'est pas considéré comme activité indépendante, leur rémunération n'étant pas soumise à la TVA²⁸.
37. En droit **suédois**, où un système moniste est prévu pour la gestion des sociétés anonymes, le Skatteverket (administration fiscale, Suède) a déclaré, dans une prise de position²⁹, qu'un mandat de membre d'un conseil d'administration peut en effet entraîner une certaine responsabilité personnelle pour le membre, telle que celle d'être responsable des impôts et des taxes de la société ou de l'association. Toutefois, la présence d'une telle responsabilité personnelle ne signifierait pas que ce dernier doit être considéré comme individuellement responsable de toutes les mesures prises par le conseil d'administration.
38. Selon cette seule source de droit identifiée qui prend expressément position sur la soumission ou non à la TVA des rémunérations en question, un membre du conseil d'administration d'une société anonyme ne doit pas, en cette qualité, être considéré comme un employé. Cependant, ce membre se trouve dans une situation de subordination. Cette approche s'impose, indépendamment du fait que ledit membre peut, en même temps, être employé en tant que dirigeant de cette société. En effet, la mission d'un tel membre est considérée comme étant de nature personnelle. Étant donné que la condition d'indépendance prévue dans la réglementation nationale relative à la TVA n'est pas remplie, il n'y a pas lieu de procéder à un examen visant à déterminer si ladite activité est ou non de nature économique.
39. Ainsi, un membre d'un conseil d'administration n'est pas considéré comme un assujetti agissant en tant que tel. Cette approche s'impose pour tout le travail qu'un tel membre exécute dans le cadre de son mandat, sans que d'éventuelles activités indépendantes menées par ce membre à

²⁷ Voir « D. Droits au sein desquels l'activité des administrateurs peut être considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA, selon un examen au cas par cas ».

²⁸ Voir [décision du 16 juin de 2021](#) du Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD (tribunal arbitral en matière fiscale), selon laquelle « La rémunération des organes sociaux n'est pas couverte par les normes d'incidence du Code TVA (articles 1 à 8 du CIVA). »

²⁹ À savoir une [prise de position de 2021](#) du Skatteverket (administration fiscale) (Dnr: 8-1054864). Précisons qu'une telle prise de position n'a pas valeur de législation contraignante, mais que, jusqu'à présent, l'approche de cette administration, transformée en décision par cette autorité, ne semble pas avoir fait l'objet d'un examen par les juridictions fiscales en Suède.

côté de son mandat aient une incidence. Dès lors, la rémunération obtenue dans le cadre du mandat concerné ne doit pas être soumise à la TVA³⁰.

40. Le Skatteverket (administration fiscale) est d'avis que, pour qu'un membre d'un conseil d'administration puisse être considéré comme agissant en son nom et pour son propre compte, ainsi que sous sa propre responsabilité, il faut qu'il soit en mesure d'exercer seul les compétences qui lui ont été attribuées par le conseil d'administration. Toutefois, cela n'est pas le cas. Certes, le membre peut, sur délégation du conseil, décider seul, mais c'est normalement le conseil d'administration qui prend les décisions. Il est également possible de rendre le membre personnellement responsable, notamment en ce qui concerne les impôts impayés de la société. Toutefois, cette circonstance ne le rend pas responsable pour toutes les mesures prises par le conseil d'administration. Selon le Skatteverket (administration fiscale), étant donné que les membres d'un conseil d'administration n'agissent pas en leur nom et pour leur propre compte, et qu'ils n'agissent pas non plus sous leur propre responsabilité, il n'y a pas lieu d'examiner si ledit membre court un risque économique lié à son activité.

D. DROITS AU SEIN DESQUELS L'ACTIVITÉ DES ADMINISTRATEURS PEUT ÊTRE CONSIDÉRÉE COMME INDÉPENDANTE AUX FINS DE L'ASSUJETTISSEMENT À LA TVA, SELON UN EXAMEN AU CAS PAR CAS

41. La présente étude a identifié cinq droits selon lesquels un examen est fait au cas par cas pour constater, sur la base du contrat signé par l'administrateur et par la société, le caractère éventuellement indépendant d'une activité exercée conformément à la jurisprudence de la Cour portant sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA.
42. D'abord, selon la jurisprudence **allemande**, il est nécessaire de savoir si une personne qui est membre d'un organe de gestion ou de surveillance d'une personne morale, et relève donc d'un système dualiste, doit être considérée, aux fins de la TVA, comme exerçant une activité indépendante, en tenant compte des conditions spécifiques dans lesquelles cette personne exerce ses fonctions de membre et en les pondérant, tout en attribuant une importance particulière, notamment, au fait que l'intéressé exerce ou non ces fonctions pour son propre compte et sous sa propre responsabilité³¹. En outre, le fait qu'un prestataire de services agisse pour son propre compte est un critère qui doit être pris en considération afin de déterminer l'imposition ou l'exonération de la TVA, ainsi que le fait qu'un prestataire de services agisse pour son propre compte. La haute juridiction nationale a également précisé que l'autonomie dans l'organisation et l'exécution de l'activité est l'un des éléments militant en faveur d'une indépendance³².
43. De même, s'agissant des membres d'un tel conseil de surveillance, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)³³ a abandonné sa jurisprudence antérieure qualifiant toujours

³⁰ Il convient de relever que le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède) s'est prononcé à plusieurs reprises sur le traitement fiscal des rémunérations des membres d'un conseil d'administration. Cependant, cette jurisprudence ne concerne que la soumission ou non des rémunérations en question à l'impôt sur le revenu. En vertu de cette jurisprudence bien établie, il est présumé que la rémunération constitue un revenu salarial, et qu'il ne convient pas d'examiner le degré d'indépendance d'un membre d'un conseil d'administration. Sont exemptées de cette présomption les activités bien délimitées dans le temps et visant une action spécifique. Voir, notamment, décision du Högsta förvaltningsdomstolen (Cour administrative suprême) dans les affaires HFD 2017, n° 41, et HFD 2019, n° 31.

³¹ Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), [arrêt du 14 avril 2010](#), XI R 14/09.

³² Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), arrêt du 19 janvier 2017, V R 47/15, [ECLI:DE:BFH:2017:U.190117.VR47.15.0](#).

³³ Arrêt du 13 juin 2019, IO (TVA - Activité de membre d'un conseil de surveillance) (C-420/18, [EU:C:2019:490](#)).

leur activité d'activité « indépendante »³⁴ et a jugé, en se référant notamment à la jurisprudence de la Cour, que l'activité d'un membre d'un conseil de surveillance qui reçoit une rémunération fixe et qui ne supporte donc pas de risque lié à sa rémunération ne saurait être qualifié d'indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA³⁵. À la suite de ce dernier arrêt, le Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des Finances, Allemagne) a précisé qu'un membre d'un conseil de surveillance doit être considéré comme exerçant une activité indépendante lorsque la partie variable de sa rémunération est égale ou supérieure à 10 % de sa rémunération totale³⁶.

44. En droit **autrichien**, où, à l'instar du droit allemand, un système dualiste est prévu, le lien de subordination d'un membre de l'administration³⁷ se manifeste par le droit de l'employeur d'influencer, entre autres, les modalités d'exécution du travail, l'utilisation de l'équipement de travail, la coordination temporelle du travail ou la détermination du lieu de travail³⁸. L'absence d'obligation d'apporter son équipement de travail est également prise en compte pour déterminer l'existence d'un lien de subordination.
45. En droit **chypriote**, les membres du conseil d'administration d'une société peuvent être liés à cette dernière par un contrat de travail ou par un contrat de services. Or, les autorités fiscales chypriotes considèrent qu'il est parfois difficile de déterminer, aux fins de l'imposition ou de l'exonération de la TVA, si des services sont fournis par un employé à son employeur dans le cadre d'un contrat de service (qui est effectivement un contrat de louage de travail : services non soumis à la TVA) ou par un travailleur indépendant à son client dans le cadre d'un contrat de services (services soumis à la TVA). Ainsi, dans une circulaire concernant les services fournis par les employés en général, lesdites autorités fiscales ont précisé les critères qu'il convient de prendre en considération aux fins de cette détermination qui, s'ils ne concernent pas spécifiquement les administrateurs, pourrait pourtant s'avérer pertinents aussi à l'égard de l'activité des membres du conseil d'administration des sociétés. Parmi ces critères figurent, notamment, la mesure dans laquelle un prestataire de services agit en son propre compte, utilise

³⁴ En ce qui concerne cette jurisprudence ancienne, voir Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), [arrêt du 27 juillet 1972](#), V R 136/71.

³⁵ Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), arrêt du 27 novembre 2019, V R 23/19 (V R 62/17) [ECLI:DE:BFH:2019:U.271119.VR23.19.0](#).

³⁶ Umsatzsteuer-Anwendungserlass ([instruction relative à l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires](#)), du 1^{er} octobre 2010 (BStBl. 2010 I, p. 846), point 2.2. Dans ce contexte, il est utile de préciser que la législation allemande prévoit expressément que, aux fins de l'impôt sur le revenu, la rémunération qu'un membre d'un conseil de surveillance reçoit au titre de cette activité est toujours à qualifier de « revenu provenant d'une activité indépendante », sans que le caractère fixe ou variable de cette rémunération soit pertinent à cet égard ; voir article 18, paragraphe 1, point 3, du Einkommensteuergesetz ([loi relative à l'impôt sur le revenu](#)), dans sa version publiée le 8 octobre 2009 (BGBl. 2009 I, p. 3366), tel que modifié, en dernier lieu, par la loi du 20 décembre 2022 (BGBl. 2022 I, p. 2730).

³⁷ En droit **autrichien**, s'agissant d'un associé-gérant d'une SARL (ci-après « GmbH »), le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche ; ci-après le « VwGH ») a jugé, en faisant référence à la jurisprudence de la Cour (arrêts du 25 juillet 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, [EU:C:1991:332](#) ; du 18 octobre 2007, van der Steen, C-355/06, [EU:C:2007:615](#) ; du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, [EU:C:2015:635](#), et du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, [EU:C:2016:764](#)), que, en ce qui concerne la question de savoir si ledit gérant doit être considéré comme exerçant une activité indépendante au sens de l'article 2 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ; ci-après l'« UStG »), il est déterminant de savoir s'il existe, sur la base d'une appréciation globale de la situation en l'espèce, un rapport juridique entre la société et l'associé-gérant qui crée un lien de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, la rémunération et la responsabilité de l'employeur (décision du VwGH du 26 janvier 2017, Ro 2016/15/0003, [ECLI:AT:VwGH:RO2016150003.J00](#)). Ces éléments semblent transposables au « Vorstand » de la société anonyme (« Aktiengesellschaft »), dans la mesure où le VwGH a déjà appliqué à son égard sa propre jurisprudence en matière fiscale concernant les gérants des GmbH (voir décision du VwGH du 24 février 1999, 97/13/0234, [ECLI:AT:VWGH:1999:1997130234.X00](#), qui concerne toutefois l'impôt sur le revenu).

³⁸ Umsatzsteuerrichtlinien 2000 ([lignes interprétatives pour l'UStG](#)), dans leur version du 5 décembre 2022, point 231.

ou non son propre matériel et emploi ou non son propre personnel, ainsi que le degré de risque économique qu'il supporte ou de son intégration dans l'organisation de l'entreprise³⁹.

46. En **Grèce**, la question de la soumission éventuelle à la TVA des rémunérations versées aux membres des conseils d'administration des sociétés anonymes n'est pas réglée au moyen d'une disposition expresse ou univoque. Toutefois, quelques enseignements sur l'impact de la responsabilité des membres peuvent être tirés de la genèse de la loi portant sur la taxation des revenus^{40 41}.
47. Selon la loi portant sur la taxation des revenus, les revenus en espèces ou en nature versés aux membres du conseil d'administration d'une société anonyme sont qualifiés de « revenus issus d'un travail salarié aux fins d'application du code de taxation des revenus », de sorte qu'il y aurait un lien de subordination avec les personnes auxquelles ils offrent leurs services. Pour cette raison, il a été considéré qu'il convenait d'avoir des doutes sur le point de savoir si de tels revenus peuvent être considérés comme étant obtenus dans le cadre d'un travail salarié aux fins de la TVA⁴².
48. Par ailleurs, selon la jurisprudence de l'Areios Pagos (Cour de cassation, Grèce) en matière de contrats applicables en droit des sociétés (et non pas en matière de jurisprudence fiscale) sous l'ancienne loi sur la société anonyme, un membre du conseil d'administration d'une société anonyme est en principe lié à cette société par un contrat de mandat. Lorsque ce membre perçoit une rémunération, le fait qu'il exerce les pouvoirs de gestion et d'administration sous sa propre responsabilité et à sa propre initiative aura pour effet que sa relation avec la société soit qualifiée de « location de services indépendants », le membre concerné étant considéré comme un organe de la société. En conséquence, il est soumis au régime régissant le conseil d'administration, et les dispositions du droit du travail ne s'appliquent pas.
49. En droit **polonais**, une activité est considérée comme n'étant pas indépendante si elle n'engage aucune responsabilité du prestataire à l'égard des tiers en cas de dommage résultant de l'activité exercée et si elle n'entraîne aucun risque économique pour le prestataire⁴³. Ces circonstances sont également prises en compte par les juridictions administratives dans le cadre de

³⁹ [Circulaire interprétative 43](#) du 9 juin 1997, concernant les services fournis par les employés. Il convient également de noter que, dans le cadre de l'appréciation de la nature d'une prestation de services, les juridictions du travail chypriotes ont pris en compte, bien que cela soit dans un contexte différent, la possibilité pour le prestataire de déterminer librement les conditions et modalités d'exécution de son travail, les modalités de paiement de sa rémunération ainsi que le degré de contrôle ou de participation de celui-ci dans la gestion de la société. Voir, à cet égard, Δικαστήριο Εργατικών Διαφορών (tribunal du travail, Chypre), arrêts du 30 mars 2018, Konteatos v. Kypriakos Organismos Tourismou, n° 1035/2013, [ECLI:CY:DEDLEF:2018:18](#) et du 31 août 2020, X.D. v. Tameio Pleonasmou, n° 563/2014, [ECLI:CY:DEDLEF:2020:40](#).

⁴⁰ [Rapport du service scientifique du Parlement hellénique](#), observations sur l'article 12 du projet de la loi sur la taxation des revenus, p. 12. La loi sur la taxation des revenus, telle que votée finalement par le Parlement hellénique, comprend une disposition selon laquelle ces revenus sont considérés comme étant issus d'un travail salarié « aux fins d'application du code de taxation des revenus » [Nomos 4172/2013, Kodikas Forologias Eisodimatos (loi 4172/2013, code de taxation des revenus), FEK A' 167/23-07-2013].

⁴¹ Pour un cas de figure spécial, voir « E. Droits au sein desquels l'activité des administrateurs peut être considérée comme indépendante en raison de l'exercice d'une autre activité indépendante/d'une profession libérale ».

⁴² Il semblerait que, à la différence des droits **suédois** et **tchèque**, le droit **grec** peut appliquer l'approche selon laquelle l'assujettissement à l'impôt sur le revenu exclut l'assujettissement à la TVA du même revenu.

⁴³ [Résolution](#) (arrêt d'interprétation) du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), du 12 janvier 2009, I FPS 3/08, ONSAiWSA 2009, n° 3, position 46.

l'appréciation de la nature de l'activité exercée par un administrateur d'une société anonyme⁴⁴. Conformément à cette approche, le ministra rozwoju i finansów (ministre du Développement et des Finances) a fourni une interprétation⁴⁵ dans laquelle il a estimé, en ce qui concerne la condition relative à la responsabilité du prestataire à l'égard des tiers, que cette condition n'est pas remplie lorsqu'il ressort des dispositions du contrat (les dispositions du code des sociétés commerciales⁴⁶ étant sans incidence) que l'activité de l'administrateur engage la responsabilité de la société et non celle de l'administrateur. Il en va de même lorsque le contrat ne prévoit tout simplement pas l'engagement de la responsabilité de l'administrateur à l'égard des tiers. Dans ces situations, il est exclu de qualifier l'activité de l'administrateur d'activité « exercée d'une façon indépendante ». Il convient, en outre, de préciser que, dans la résolution du 12 janvier 2009⁴⁷ sur laquelle s'appuie cette interprétation, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) s'appuie sur la jurisprudence de la Cour⁴⁸ pour préciser les critères selon lesquels une activité ne doit pas être considérée comme indépendante⁴⁹.

50. Aussi, une activité exercée au moyen de l'infrastructure et de l'organisation interne de l'entité où elle est exercée n'est pas considérée comme indépendante, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA⁵⁰.
51. La jurisprudence des juridictions polonaises citée ci-dessus semble démontrer que, dans la mesure où les critères exigés sont remplis, l'activité menée par les membres des conseils d'administration des sociétés polonaises est susceptible d'être considérée comme étant de nature indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA.
52. En **République tchèque**, où des systèmes moniste et dualiste sont appliqués, la jurisprudence présente un exemple concret de la soumission à la TVA des rémunérations des gérants de sociétés. Ainsi, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a examiné l'activité de président d'un conseil de direction (ou d'un conseil d'administration, dans le système moniste). Cette activité n'est, en principe, pas différente de l'activité des autres membres de conseils d'administration, qu'il s'agisse du système dualiste ou du système moniste. Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a jugé qu'une telle activité ne peut pas être considérée comme une activité dépendante⁵¹, dans la mesure où le président d'un conseil d'administration

⁴⁴ Voir décisions de juridictions administratives : Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (tribunal administratif de voïvode de Gdańsk, Pologne), jugement du 24 septembre 2013 (I SA/Gd 792/13, Monitor Podatkowy 2013, n° 11, positions 27 à 32) ; Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal administratif de voïvode de Gliwice, Pologne), jugement du 3 avril 2014 (III SA/Gl 212/14, LEX n° 1463762), et Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), arrêt du 16 juin 2016 (I FSK 83/15, LEX n° 2080535).

⁴⁵ [Interprétation générale](#) du 6 octobre 2017, Nr PT3.8101.11.2017.

⁴⁶ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych ([code des sociétés commerciales](#) du 15 septembre 2000) (version consolidée, Dz. U. de 2022, position 1467).

⁴⁷ [Résolution](#) (arrêt d'interprétation) du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), du 12 janvier 2009, I FPS 3/08, ONSAiWSA 2009, n° 3, position 46.

⁴⁸ Ont été cités les arrêts Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, [EU:C:1991:332](#)) ; du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas (235/85, [EU:C:1987:161](#)) ; du 20 novembre 2003, Unterperntinger (C-212/01, [EU:C:2003:625](#)) ; ainsi que l'ordonnance du 21 mai 2008, Mihal (C-456/07, non publiée, [EU:C:2008:293](#)).

⁴⁹ La résolution en question *ne concerne pas les administrateurs de sociétés commerciales*, mais les experts engagés par les juridictions de droit commun. Ainsi, l'interprétation qui y est donnée est plutôt générale. Toutefois, ladite résolution constitue le point de référence pour toute la jurisprudence subséquente, y compris celle concernant les membres d'un conseil d'administration. Ainsi, elle est citée dans toutes les décisions invoquées dans la note de bas de page n° 35, ces dernières concernant bien les administrateurs de sociétés commerciales.

⁵⁰ Résolution (arrêt d'interprétation) du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), du 12 janvier 2009, I FPS 3/08, ONSAiWSA 2009, n° 3, position 46.

⁵¹ [Décision du 21 juin 2021](#), n° 3 Afs 82/2019.

accomplit partiellement ses activités sous sa propre responsabilité⁵² et où il supporte, en même temps, le risque économique lié à l'exercice de ses activités⁵³.

53. Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) précise les critères d'indépendance d'une activité dans sa jurisprudence en se référant à la jurisprudence de la Cour⁵⁴. Ainsi, ladite juridiction nationale conclut que, pour déterminer si une personne exerce une activité économique de manière indépendante, il est déterminant de savoir si elle se trouve dans un lien de subordination avec une autre personne. Afin d'apprécier l'existence d'un tel 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 ses activités, si elle organise librement les modalités d'exécution de son travail et si elle perçoit elle-même les émoluments constituant son revenu. Or, le juge national a considéré qu'il importe de savoir si la personne en question supporte le risque économique lié à l'exercice de ses activités et si sa propre responsabilité pour les dommages éventuels est liée à l'exercice de ses activités⁵⁵. Notamment le fait, pour une personne, de pouvoir organiser librement les modalités d'exécution de son travail. À cet égard, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque) a précisé que cet élément est déterminant afin de constater que la personne exerce une activité économique de manière indépendante.

E. DROITS AU SEIN DESQUELS L'ACTIVITÉ DES ADMINISTRATEURS PEUT ÊTRE CONSIDÉRÉE COMME INDÉPENDANTE AUX FINS DE L'ASSUJETTISSEMENT À LA TVA, EN RAISON DE L'EXERCICE D'UNE AUTRE ACTIVITÉ INDÉPENDANTE/D'UNE PROFESSION LIBÉRALE

54. Il existe un cas de figure particulier à l'égard de la nature indépendante de l'activité de membre du conseil d'administration d'une société anonyme : celui des personnes représentant certaines professions libérales exerçant un mandat de membre au sein d'un conseil d'administration, qui sont considérées comme assujetties à la TVA pour les rémunérations. En outre, les personnes n'exerçant pas de telles professions peuvent également être soumises à la TVA pour leurs rémunérations, dans la mesure où elles fournissent à la société anonyme dont elles sont membres du conseil d'administration des services professionnels allant au-delà des fonctions d'administrateur qui leur ont été assignées.

⁵² Il n'effectue pas ses activités sur la base d'instructions – selon l'article 435, paragraphe 2 et 3 et l'article 456, paragraphes 2 et 3, du zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (loi n° 90/2012 relative aux sociétés commerciales et aux coopératives) (ci-après la « loi relative aux sociétés commerciales et aux coopératives »), la direction commerciale appartient au conseil d'administration et il est également interdit d'accorder aux administrateurs d'un conseil d'administration des instructions sur la direction commerciale ; il organise librement les modalités d'exécution de son travail ; il porte la responsabilité en cas de violation de son obligation de diligence de commerçant avisé au sens de l'article 159 du code civil tchèque et de l'article 52 de la loi relative aux sociétés commerciales et aux coopératives, et, dans des cas spécifiques, il peut être tenu responsable vis-à-vis de tiers.

⁵³ Il peut perdre le droit à une rémunération pour l'exercice de cette fonction conformément à l'article 61, paragraphe 2, de la loi relative aux sociétés commerciales et aux coopératives ; il peut être obligé de transférer le bénéfice résultant de son contrat concernant l'exercice de sa fonction à la masse d'insolvabilité en cas de faillite de la société à laquelle il a contribué en violation de ses obligations, conformément à l'article 66 de la loi relative aux sociétés commerciales et aux coopératives ; il peut être tenu responsable vis-à-vis de tiers dans des cas spécifiques concernant la faillite, conformément à l'article 66 de la loi relative aux sociétés commerciales et aux coopératives ou à la procédure d'insolvabilité selon l'article 99 du zákon č. 182/2006 Sb. o úpadku a způsobech jeho řešení (loi n° 182/2006 sur l'insolvabilité et ses modes de règlement) ; on peut lui interdire d'exécuter ses fonctions dans les organes de la société. Une approche identique semble d'ailleurs être adoptée dans la jurisprudence en **Allemagne**, voir Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), [arrêt du 14 avril 2010](#), XI R 14/09.

⁵⁴ Arrêts du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, [EU:C:2007:615](#)), et du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, [EU:C:2015:635](#)).

⁵⁵ [Décision du 22 novembre 2016](#), n° 2 Afs 100/2016.

55. Ainsi, en droit **chypriote**, si l'activité des administrateurs n'est pas soumise à la TVA en vertu d'une disposition ou jurisprudence expresses, ceci peut tout de même être le cas en présence de certaines circonstances et sous certaines conditions. Dès lors, si la fonction d'administrateur est exercée par des avocats, des comptables, des consultants ou d'autres professionnels similaires qui, au moment de leur entrée en fonctions, exercent leur profession ou participent à toute autre activité économique et continuent à l'exercer après leur entrée en fonction, l'exercice de l'activité d'administrateur est considéré comme une activité économique⁵⁶ et, par conséquent, comme une opération imposable. Des exceptions à cette règle sont toutefois prévues, notamment lorsqu'il s'agit d'une personne salariée qui est liée à la société par un contrat de travail ou par toute autre relation impliquant un lien de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, la rémunération et la responsabilité de l'employeur.
56. En outre, le droit chypriote prévoit une règle spéciale en ce qui concerne la situation des administrateurs qui sont nommés au conseil d'administration d'une société par des personnes physiques ou morales ayant investi dans ces sociétés et disposant, de ce fait, des droits de nomination des administrateurs. Dans ces circonstances, la rémunération perçue par de tels administrateurs n'est pas soumise à la TVA lorsque les administrateurs ne fournissent pas de conseils spécialisés et ne jouent pas un rôle actif dans la gestion de la société. Dans le cas contraire, leur rémunération est soumise à la TVA⁵⁷.
57. Enfin, un autre cas de figure en droit chypriote, lié à l'activité exercée par le membre du conseil d'administration, est celui de la pluralité de ses mandats. En effet, il n'est pas exclu que le nombre de missions en tant qu'administrateur dans différentes sociétés puisse avoir une incidence sur son assujettissement à la TVA. Dès lors, en droit chypriote, il est, à cet égard, considéré qu'une personne nommée dans les conseils d'administration de plusieurs sociétés et recevant personnellement une rémunération de la part de ces sociétés, est assujettie à la TVA si la valeur desdites rémunérations dépasse un certain seuil.
58. En droit **italien**, bien que la rémunération versée par une société anonyme à un membre du conseil d'administration ne soit normalement pas soumise à la TVA, les services qui ne sont pas rendus par des personnes exerçant, en tant que profession habituelle, d'autres activités indépendantes soumises à la TVA, sont également soumis à la TVA dans le cadre de relations de collaboration coordonnées et continues⁵⁸.
59. En effet, compte tenu de la nature strictement personnelle des fonctions d'administrateur, de commissaire aux comptes ou d'auditeur, ces fonctions sont caractérisées par une responsabilité indépendante, y compris pénale, liée à l'exécution de tâches spécifiques, entreprises avec l'acceptation expresse de la fonction. Par conséquent, les personnes occupant ces fonctions sont liées à la société, au sein de laquelle elles les exercent, par une relation organique *particulière*, qui se manifeste par l'accomplissement d'actes pouvant être qualifiés d'« activité indépendante typique ».

⁵⁶ [Circulaire interprétative 205](#), du 7 octobre 2016, modifiant la circulaire interprétative 151 en ce qui concerne la nomination des membres de conseils d'administration et d'autres agents.

⁵⁷ [Circulaire interprétative 205](#), du 7 octobre 2016, modifiant la circulaire interprétative 151, en ce qui concerne la nomination des membres d'un conseil d'administration et d'autres agents.

⁵⁸ Article 5 du [Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto](#) (décret du président de la République n° 633 - Établissement et réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée), du 26 octobre 1972 (supplément ordinaire à la GURI n° 292, du 11 novembre 1972), et [circolare 17/332689](#), du 26 février 1985, émise par le Ministero delle finanze - *Direzione generale delle tasse* - Amministratori e sindaci (ministère des Finances - Direction générale de la fiscalité - Administrateurs et commissaires, Italie).

60. Toutefois, selon la jurisprudence⁵⁹, les revenus qui ne sont pas strictement imputables à l'exercice de ces professions sont exclus de la TVA. Plus précisément, la notion d'activité professionnelle (assujettie à la TVA) doit être considérée comme incluant également, outre l'exécution de services typiquement professionnels (c'est-à-dire des activités réservées aux membres des registres appropriés), l'exercice d'activités qui, sans être professionnellement typiques, présentent néanmoins un « lien » avec l'activité professionnelle au sens strict, car elles nécessitent les mêmes compétences techniques que celles que le professionnel utilise habituellement dans l'exercice de son activité professionnelle et pour lesquelles, par conséquent, il utilise (également) la culture spécifique qui découle de la formation typologiquement caractéristique de son métier.
61. Il en va de même en **Grèce**, lorsqu'un membre d'un conseil d'administration offre ses services en qualité de libre prestataire de services, par exemple en tant que conseiller juridique ou fiscal. Il perçoit une rémunération sur la base d'un rapport juridique spécial, tel qu'un contrat de louage d'ouvrage ou un contrat de mandat, selon des conditions spéciales énoncées par la loi sur la société anonyme⁶⁰. Dans un tel cas, l'activité du membre pourrait être considérée comme une activité économique indépendante au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA⁶¹.

F. DROIT AU SEIN DUQUEL L'ACTIVITÉ DES ADMINISTRATEURS EST GÉNÉRALEMENT CONSIDÉRÉE COMME INDÉPENDANTE AUX FINS DE L'ASSUJETTISSEMENT À LA TVA

62. Le droit **luxembourgeois** semble représenter un exemple dans lequel les membres du conseil d'administration d'une société anonyme sont généralement considérés comme menant une activité de nature indépendante. En effet, l'assujettissement à la TVA d'une telle activité est explicitement prévue. L'acte soumettant les rémunérations desdits administrateurs à la TVA ne précise pas les critères concrets ayant mené à cette solution, mais se limite à indiquer que l'activité d'un tel membre est censée constituer en elle-même une activité économique consistant en la fourniture de services et conférant, conformément aux dispositions générales de la législation nationale relative à la TVA et au droit de l'Union y afférent, la qualité d'assujetti à la TVA⁶². Cet assujettissement ne s'impose pas aux petites entreprises et aux mandats honorifiques.

CONCLUSION

63. L'analyse des droits des États membres de l'Union permet d'identifier les droits de treize États membres (**l'Allemagne**, **l'Autriche**, la **Belgique**, la **Bulgarie**, **Chypre**, **l'Espagne**, la **Grèce**, **l'Italie**, le **Luxembourg**, la **Pologne**, le **Portugal**, la **Suède** et la **République tchèque**) présentant des éléments pertinents à l'égard de l'assujettissement à la TVA des rémunérations versées aux membres du conseil d'administration d'une société anonyme.

⁵⁹ Corte di Cassazione (Cour de cassation, Italie), arrêt du 11 mars 2013, n° 5975.

⁶⁰ Articles 99 et 109, paragraphe 3, de la Nomos 4548/2018, Anamorfosi tou dikaïou ton anonimon etairion (loi n° 4548/2018, réforme du droit des sociétés anonymes).

⁶¹ Et au sens de l'article 4, paragraphe 1, deuxième alinéa, du code sur la TVA qui le transpose en droit hellénique, selon lesquels « [e]st considérée comme une "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris [...] les professions libérales. »

⁶² [Circulaire n° 781](#), du 30 septembre 2016, émise par la direction de l'Enregistrement et des domaines (Luxembourg). Applicable à compter du 1^{er} janvier 2017, dernière mise à jour le 26 février 2021.

64. Les éléments ne ressortent généralement pas de réglementations au sens strict, étant donné que ce sont plutôt des prises de positions ou des recommandations, émises par les autorités fiscales des États membres, qui ont été identifiées. Quant à la jurisprudence, celle qui a été identifiée porte tant sur des systèmes monistes que sur des systèmes dualistes et ne concerne pas toujours les conseils d'administration des sociétés anonymes, mais vise des cas de figures pouvant néanmoins être assimilés aux fonctions au sein des sociétés anonymes.
65. Dans six de ces États membres (la **Belgique**, la **Bulgarie**, l'**Espagne**, l'**Italie**, le **Portugal** et la **Suède**), les membres du conseil d'administration ne sont pas considérés comme indépendants à l'égard de la TVA, avec quelques exceptions bien précises.
66. Dans six autres États membres (l'**Allemagne**, l'**Autriche**, **Chypre**, la **Grèce**, la **Pologne** et la **République tchèque**), l'activité des administrateurs peut être considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA, selon un examen au cas par cas. Cet examen vise notamment à déterminer si ceux-ci se trouvent ou non dans un rapport de subordination par rapport à la société et se base, pour aboutir à une telle conclusion, sur plusieurs éléments, tels que : le risque, la responsabilité, le fait d'agir en son nom et pour son propre compte, l'ampleur et la nature des revenus, l'existence éventuelle d'une pluralité de mandats, les ressources humaines et matérielles utilisées dans l'exercice de l'activité en question, le rôle que la personne concernée a par ailleurs dans la société et l'organisation libre des modalités d'exécution du travail.
67. En outre, dans trois droits nationaux (droits **chypriote**, **hellénique** et **italien**), l'activité des administrateurs peut être considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA, en raison de l'exercice d'une autre activité indépendante ou d'une profession libérale.
68. Enfin, le droit **luxembourgeois** est le seul dans lequel l'activité des administrateurs semble être, en règle générale, considérée comme indépendante aux fins de l'assujettissement à la TVA.

[...]

TABLEAU RÉCAPITULATIF

« CRITÈRES PERTINENTS POUR DÉTERMINER LE RÉGIME DE TVA RELATIF À L'ACTIVITÉ DES MEMBRES D'UN CONSEIL D'ADMINISTRATION »

État membre	Lien de subordination					Exercice d'une autre activité indépendante/d'une profession libérale
	Risque et responsabilité	Agissement en son nom et pour son compte propre	Ampleur et nature des revenus	Pluralité de mandats	Ressources humaines et matérielles	
Allemagne	x	x	x			
Autriche		x			x	
Belgique		x				
Bulgarie	x					
Chypre		x	x	x	x	x
Danemark	x	x			x	
Espagne	x	x				x
Grèce	x					x
Italie		x				x
Luxembourg ⁶³	x	x			x	
Pologne	x				x	
Portugal	x	x			x	
Suède		x				
République tchèque	x	x				

⁶³ [...]