

TVA : des évolutions importantes à venir pour les administrateurs ?

Le 13 juillet 2023, l'Avocat général de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), Madame Kokott, a rendu ses conclusions dans l'affaire «TP», C-288/22, en considérant qu'un administrateur de société n'est pas un assujetti à la TVA dans la mesure où il n'exerce pas d'activité économique de manière indépendante. Si la Cour devait suivre ces conclusions, ceci contredirait la position actuelle de l'administration TVA luxembourgeoise et entraînerait des conséquences pratiques non négligeables pour les sociétés et administrateurs luxembourgeois.

Par Raphaël GLOHR, Partner et Michel LAMBION, Managing Director, Deloitte Tax & Consulting

Monsieur «TP» est un avocat luxembourgeois et est aussi administrateur de plusieurs sociétés anonymes de droit luxembourgeois. De ce fait, il participe aux décisions concernant les comptes, la politique des risques, la stratégie et les propositions à soumettre aux assemblées des actionnaires. Pour cette activité, il perçoit une rémunération dont l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AEDT) considère qu'elle est soumise à la TVA conformément à sa circulaire 781 du 30 septembre 2016⁽¹⁾. Maître «TP» a contesté l'application de la TVA en 2019, année qui correspond à la décision «IO» où la CJUE a considéré que le membre du conseil d'une fondation néerlandaise n'est pas un assujetti à la TVA⁽²⁾, parce qu'il n'exerce pas d'activité économique.

Le litige entre l'AEDT et maître «TP» a été porté devant le tribunal civil de Luxembourg qui a décidé de référer l'affaire devant la CJEU. Après l'audience du 17 mai 2023 où les deux parties ont pu préciser leurs arguments et répondre aux questions de la Cour, l'Avocat général, Madame Kokott, a rendu ses conclusions le 13 juillet 2023, dont nous examinerons ci-dessous les principaux éléments.

Il doit d'abord être rappelé que l'article 9 de la Directive TVA 2006/112 (article 4 de la loi TVA luxembourgeoise) dispose que «Est considéré comme "assujetti" qui-conque 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.» et que les activités économiques comprennent «(...) toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, (...) y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées».

L'Avocat général rappelle que la caractéristique la plus importante de l'activité économique est qu'elle suppose que l'assujetti supporte un risque économique propre, un risque de pertes et bénéficie d'une chance de bénéfices, qu'il décide de l'étendue de son



activité, des risques pris, du temps investi, etc. à la différence des salariés, qui en vertu de l'article 10 de la Directive TVA, sont explicitement exclus du concept d'assujetti en raison du lien de subordination vis-à-vis de l'employeur.

Un des éléments clef est donc la responsabilité encourue. De ce point de vue, l'Avocat général accueille l'argument de maître «TP» qui considère qu'un administrateur n'a pas de responsabilité propre puisque l'article 448.1 de la loi luxembourgeoise sur les sociétés commerciales prévoit que «Les administrateurs ne contractent aucune obligation personnelle relativement aux engagements de la société» et que seul le conseil d'administration encoure une éventuelle responsabilité. Madame Kokott ajoute qu'il ne peut être tenu compte de la responsabilité délictuelle puisqu'une telle responsabilité incombe à toute personne en raison de ses actes fautifs, en ce compris les salariés, qui sont, comme mentionné ci-dessus, considérés comme des non assujettis à défaut d'exercer de manière indépendante une activité économique.

L'Avocat général examine aussi la nature de la rémunération de l'administrateur et note qu'elle n'est pas perçue pour sa propre activité mais en tant que membre d'un organisme collectif, le conseil d'administration, et qu'elle est fixée de manière unilatérale par la société. L'administrateur n'est donc pas maître de la fixation de sa rémunération, ce qui est un signe supplémentaire de son manque d'indépendance (au sens de la TVA, pas de la gouvernance d'entreprise⁽³⁾), et ce serait le cas même si sa rémunération comportait une part variable (ce qui n'est apparemment pas le cas). En effet, comme pour un salarié, cette part de la rémunération résulterait de la participation aux chances d'un tiers et non de son propre risque. De plus, le montant de sa rémunération ne dépend pas de sa charge de travail.

Il est aussi rappelé qu'un administrateur est membre d'un organe collégial, qu'il perçoit sa rémunération en tant que membre de cet organe et non pour sa propre activité et que s'il exerçait une autre activité au profit de la société, elle serait rémunérée en tant que telle, que son activité d'administrateur est limitée par le droit des sociétés qui confère à l'organe collégial ou à ses membres certains droits et obligations à l'égard de la société. De plus, cet organe représente la société à l'égard des tiers.

En outre, l'Avocat général refuse l'éventuelle «contamination» de l'activité d'assujetti exercée par «TP» en tant qu'avocat sur celle d'administrateur qui est une activité distincte et non pas accessoire. Ceci nous semble être une heureuse prise de position puisqu'elle évite des différences de traitement entre les administrateurs selon qu'ils exercent ou non une activité assujettie à la TVA.

Enfin, Madame Kokott relève que soumettre à la TVA les rémunérations des administrateurs constituerait une violation du principe de la neutralité de la forme juridique entre les entités obligées de nommer des administrateurs et d'autres opérateurs économiques comme les entrepreneurs individuels dispensés de cette obligation. En effet, elle impliquerait une charge de TVA supplémentaire pour les entités qui ne peuvent pas ou seulement partiellement déduire la TVA qui leur est facturée.

Sur la base de ces différents éléments, l'Avocat général propose à la Cour de décider que les personnes physiques administrateurs de sociétés ne sont pas des assujettis à la TVA à défaut d'activité économique exercée de manière indépendante.

Quelles conséquences possibles ?

Nous devons tout d'abord souligner que même si la Cour suit souvent les conclusions de ses Avocats généraux, il lui arrive de s'en détacher totalement ou partiellement. Nous ne pouvons donc préjuger de sa décision même s'il est possible de considérer que les conclusions de Madame Kokott nous semblent comporter des arguments solides.

Si la Cour venait à décider que les personnes physiques administrateurs de sociétés ne sont pas des assujettis à la TVA, ceci reviendrait à contredire la situation actuelle. Les administrateurs devraient se désinscrire, arrêter de porter en compte de la TVA aux sociétés sur leurs rémunérations et cesser de déposer des déclarations TVA.

Quant au passé, il est à noter que les arrêts de la Cour ont un caractère interprétatif et sont donc censés révéler le droit tel qu'il a toujours existé. Ceci pourrait donc mener au remboursement de la TVA acquittée par le passé, et ce dans les limites des règles de prescription qui sont de cinq ans à compter du 31 décembre de l'année où la TVA a été acquittée ou déduite. Il est à noter que la récente, circulaire 807 bis datée du 28 avril 2023 ouvre une telle possibilité pour la TVA acquittée dans le passé sur la mise à disposition de voiture⁽⁴⁾.

Une telle régularisation de la TVA précédemment payée serait intéressante pour toutes les sociétés, nombreuses au Luxembourg, qui ne peuvent pas ou seulement partiellement déduire la TVA : assurances, banques, immobilières, sociétés de gestion de fonds, sociétés holding et/ou de financement, voire certains organismes de droit public. En revanche, les sociétés ayant un droit à déduction total de la TVA comme les sociétés commerciales ou industrielles n'y trouveront aucun intérêt.

Soulignons que pour le secteur des fonds d'investissement, dont nous n'avons pas besoin de souligner l'importance, cette décision n'aura que des impacts très limités puisque les rémunérations des administrateurs de fonds peuvent bénéficier de l'exonération de l'article 44.1.d) de loi TVA luxembourgeoise.

Enfin, même si les questions adressées à la Cour ne portent que sur les administrateurs personnes physiques, il est possible de se demander ce qu'il en est des sociétés administrateurs d'autres sociétés. Dans la mesure où la TVA est une taxe qui doit s'appliquer en fonction de la nature des services et non du statut légal de la personne qui rend ou reçoit les services, comme l'Avocat général le rappelle dans ses développements relatifs à la neutralité de la forme juridique, il nous semblerait cohérent que le même traitement soit appliqué que l'administrateur soit une personne physique ou une société.

Bien évidemment, si la Cour venait à contredire son Avocat général et donc à confirmer de la position de l'AEDT, rien ne changerait par rapport à la situation actuelle.

Les conclusions de l'Avocat général dans cette affaire qui intéressent directement de nombreuses personnes et sociétés au Luxembourg sont, indéniablement une étape importante. Dans la mesure où la Cour a comme politique de rendre sa décision dans un délai de maximum six mois après les conclusions, nous pouvons espérer qu'elle sera disponible à la fin de l'année 2023 ou début 2024.

1) Circulaire N° 781 du 30 septembre 2016 — Portail de la fiscalité indirecte - Luxembourg (public.lu)
2) IO, C-420/18, 13 juin 2019.
3) Voir M. Lambion and F. Scholtus, Directors' functions: direct tax, governance, and VAT considerations | International Tax Review, 19 Janvier 2023.
4) Voir notre article de l'édition de juin, «L'administration luxembourgeoise apporte des clarifications au régime TVA applicable aux voitures de société», pour plus de détail.

Le Luxembourg se dote d'une nouvelle législation en matière de faillite

Après plus de dix ans de procédure législative, la réforme tant attendue du droit de la faillite a finalement été adoptée. Avec la loi du 7 août 2023 relative à la préservation des entreprises et portant modernisation du droit de la faillite, le Luxembourg dispose donc enfin d'une législation moderne en matière de préservation des entreprises et de faillite.

Depuis son dépôt en 2013, ce projet de loi a connu de nombreuses étapes et modifications. Il a également dû être amendé à plusieurs reprises afin de transposer la directive (UE) 2019/1023 relative aux cadres de restructuration préventive. La Chambre de Commerce salue l'adoption de cette importante réforme qui permettra d'offrir aux entreprises de nouveaux outils de réorganisation et qui s'inscrit dans un objectif de promotion d'une «nouvelle chance» pour les entrepreneurs ayant connu une première faillite.

Les principales nouveautés introduites par la loi du 7 août 2023 sont les suivantes :

1) Instauration de cellules de détection des entreprises en difficultés auprès du ministère de l'Economie et du ministère des Classes Moyennes

Lorsque ces services, sur base des données à leur disposition (comptes annuels, notifications de licenciements



pour raison économique, liste des débiteurs n'ayant pas versé dans les trois mois l'intégralité des dettes de sécurité sociale et de TVA et des retenues sur traitement et salaires, etc.) estimeront que la continuité d'une entreprise risque d'être compromise, ceux-ci pourront inviter le débiteur concerné afin d'obtenir toute information relative à l'état de ses affaires et l'informer sur les mesures de réorganisation à sa disposition.

2) Mise en place d'une cellule interministérielle d'évaluation des entreprises en difficultés

Cette cellule sera chargée d'apprécier l'opportunité des assignations en faillite de la part des créanciers étatiques.

3) Possibilité de nommer un conciliateur d'entreprise

A la demande du débiteur, le ministère compétent pourra désigner un conciliateur d'entreprise en vue de faciliter la réorganisation de tout ou partie de ses actifs ou de ses activités.

4) Instauration de la procédure de réorganisation par accord amiable

Le débiteur pourra proposer à tous ses créanciers un accord amiable en vue de la réorganisation de tout ou partie de ses actifs ou de ses activités. En cas d'accord sur ce plan de réorganisation, le tribunal pourra homologuer ce dernier en vue de faciliter son exécution.

5) Instauration de la procédure de réorganisation judiciaire

Cette procédure a pour but de préserver, sous le contrôle du juge, la continuité de l'entreprise et vise :
- Soit à obtenir un sursis en vue de permettre la conclusion d'un accord amiable,
- Soit à obtenir l'accord des créanciers sur un plan de réorganisation,
- Soit à permettre un transfert par décision de justice, à un ou plusieurs tiers, de tout ou partie des actifs ou des activités du débiteur

6) Modification de certaines dispositions en matière de faillite

Le projet de loi modernise également le régime de la faillite en modifiant plusieurs dispositions concernant entre autres :
- La responsabilité des dirigeants,
- L'ouverture des dispositions du régime de la faillite aux indépendants et professions libérales,
- La possibilité pour le failli personne physique d'obtenir du tribunal d'être déchargé de tout ou partie du solde de ses créances nées antérieurement au jugement de faillite.

7) Promotion du principe de la «nouvelle chance»

L'une des idées majeures de cette loi est également de promouvoir la «nouvelle chance» afin de ne plus stigmatiser l'échec et accorder à un dirigeant hon-

nête ayant fait faillite une nouvelle possibilité d'entreprendre. Cette loi, mise en parallèle avec la récente réforme du droit d'établissement^[1], contribuera à promouvoir cette «nouvelle chance», même si la Chambre de Commerce a regretté dans ses avis respectifs que le législateur ne soit pas allé encore plus loin sur ce point^[2].

La nouvelle loi du 7 août 2023 constitue donc un nouvel outil précieux pour les entreprises et les praticiens du droit de l'insolvabilité et un point positif pour la compétitivité du pays.

Source : Chambre de Commerce

[1] Projet de loi n°7989 portant modification de la loi modifiée du 2 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales, adopté le 20 juillet 2023 par la Chambre des Députés.
[2] Cf. Avis 4095terSMI de la Chambre de Commerce du 8 février 2023 : «La Chambre de Commerce regrette cependant que les amendements parlementaires ne soient pas allés plus loin en matière de seconde chance, notamment en supprimant la condamnation d'office pour banqueroute simple de tout dirigeant qui n'aura pas fait aveu de la cessation de ses paiements dans le délai d'un mois. La mise en place d'une vraie seconde chance au Luxembourg devrait selon la Chambre de Commerce se faire conjointement avec la réforme du droit d'établissement en cours, en supprimant le postulat selon lequel «l'accumulation de dettes importantes auprès des créanciers publics dans le cadre d'une faillite ou liquidation judiciaire prononcées» constitue d'office un manquement qui affecte l'honorabilité professionnelle du dirigeant.»