Table des matières

Éditorial **2**

Fiscalité – TVA

Réflexions sur le traitement TVA des dirigeants d'entreprise **3**
Valérie BIDOUL

Formations

- Agenda des formations organisées à Luxembourg **23**

Wolters Kluwer

Chers lecteurs,

Notre revue fête ses dix ans d'existence !

Je profite de l'occasion pour remercier le comité de rédaction pour tout le travail accompli jusqu'à présent et l'enthousiasme avec lequel, tous ensemble, nous menons ce projet commun d'informer au mieux nos lecteurs sur les différents thèmes d'actualité ou de réflexion intéressant la sphère professionnelle luxembourgeoise. Mes remerciements s'adressent également à Jean-Michel Schmit, qui est, en ce qui me concerne, indéfectiblement lié à l'aventure Ace. Son souhait était de consacrer, dans le cadre de ses activités au sein de Hogan Lovells, une partie plus importante de son temps à notre magazine. Thierry Somma et Alexander Koch prendront place dans le comité Ace et poursuivront cet objectif que Jean-Michel s'était fixé.

L'unique article de ce numéro concerne la position de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines sur le traitement TVA des dirigeants d'entreprise. Valérie Bidoul (Tiberghien Luxembourg) analyse la position administrative selon laquelle les administrateurs de sociétés devraient être considérés comme assujettis à la TVA et, par conséquent, leurs rémunérations, comme soumises à la TVA. Quelles sont les catégories d'administrateurs et de rémunérations concernées ? L'auteur se penche sur la question. Sa réflexion le conduira également à confronter la position administrative aux principes existants en matière de TVA.

Bonne lecture !

Patricia Rousseau

Réflexions sur le traitement TVA des dirigeants d'entreprise

Valérie BIDOUL
Avocat, Tiberghien Luxembourg

Dans une réponse à une question parlementaire datée du 10 février 2016, le ministre des Finances, Monsieur Pierre GRAMEGNA, semble avoir confirmé la position du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines selon laquelle les « administrateurs » de société devraient être considérés comme assujettis à la TVA et leurs rémunérations comme soumises à la TVA. La présente contribution tentera de définir qui sont les administrateurs et quelles sont les rémunérations concernés par cette discussion. Elle examinera également la pertinence de la position administrative au regard des principes existant en matière de TVA.

TABLE DES MATIÈRES

1. Introduction et rétroactes 3
2. Portée de la question 4
3. Le traitement TVA au niveau européen 6
4. Position de l'AED 7
5. Analyse du statut TVA du dirigeant au regard des critères de l'assujettissement 9
   5.1. Qualité du prestataire des services 9
   5.2. Existence d'une prestation de services 10
   5.3. Caractère onéreux des prestations de services rendues 11
   5.4. Critère de l'indépendance 15
   5.5. À titre habituel 19
   5.6. Activité économique 19
   5.7. Conclusion intermédiaire 20
6. Questions pratiques toujours ouvertes 20
7. Conclusion générale 22

Veuillez noter que cet article a été rédigé avant que ne soit prononcé le discours du Premier ministre sur l'état de la nation du 26 avril 2016.

1. Introduction et rétroactes

À de nombreuses reprises, mais toujours dans le cadre de décisions individuelles non publiées ou de courriers internes, la direction de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (« **AED** ») a indiqué qu'elle considérait les « administrateurs » comme assujettis à la TVA et que la rémunération qui leur était versée, notamment sous forme de tantièmes, devait être soumise à la TVA. Cette position a également fait l'objet d'une clarification dans le cadre d'un courrier individuel non publié daté de 1997 relatif aux taux de TVA applicables à certaines professions, dans lequel la direction de l'AED indiquait que les « *honoraires d'administrateurs* » étaient soumis au taux standard, « *à l'exception des jetons de présence perçus dans le cadre de l'activité honorifique de membre de conseils d'administration, qui sont eux exonérés de TVA* » (par application de l'article 44.1.w de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée[1] (la « **Loi TVA** »)).

Ces décisions individuelles n'ont jusqu'à présent jamais été rendues publiques, et leur contenu n'a jamais fait l'objet d'aucun commentaire publié de la part de l'AED ou de ses membres, que ce soit par le biais d'une circulaire ou simplement d'une annotation sous la Loi TVA telle qu'éditée au tome 6 du Code fiscal luxembourgeois publié par les éditions Saint-Paul[2].

En pratique, certaines habitudes, combinées à un manque évident d'information, ont donc conduit de nombreux administrateurs de société à évoluer en dehors de toute considération relevant de la TVA, et à ne pas soumettre leurs rémunérations à celle-ci. Plus remarquable, cet état de fait n'a jusqu'à présent généralement pas été discuté ou remis en cause par les bureaux d'imposition.

Le 10 février 2016, le magazine *Paperjam* titrait cependant« Une bombe atomique nommée TVA »[3] au sujet de l'assujettissement potentiel des administrateurs de sociétés.
Le même jour, le très actif député L. MOSAR interrogeait le ministre des Finances sur cette question de la manière suivante[4] :
– « *Est-ce que la base légale explicitement citée par*

1. Loi du 12 février 1979 modifiant et complétant la loi du 5 août 1969 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, Mémorial A n° 11 du 19 février 1979, p. 186.
2. Ces annotations sont une source précieuse de commentaires, même si elles ne constituent que les opinions personnelles de leurs auteurs (M. DIETZ et V. RIES), fonctionnaires à l'AED, et n'engagent formellement pas les services auxquels ils appartiennent par leurs fonctions.
3. V. PUJOL, « Une bombe atomique nommée TVA », *Paperjam*, 10 février 2016.
4. Q.P. n° 1799 de L. Mosar du 10 février 2016.

le directeur de l'AED a été modifiée pour l'exercice fiscal 2015 ?
- *Dans la négative, pourquoi est-ce que la TVA est néanmoins appliquée sur les indemnités des administrateurs à partir du 1er janvier 2015 ?*
- *Monsieur le ministre des Finances n'estime-t-il pas qu'il s'agisse d'un revirement de position ?*
- *Selon Monsieur le Ministre, les tantièmes ne sont-ils pas assimilés à des dividendes d'un point de vue juridique et donc non soumis à la TVA ?*
- *Le cas échéant, quelles sont les raisons et la base légale d'une application de la TVA sur les tantièmes ?*
- *Quel est le traitement fiscal des jetons de présence des administrateurs ?*
- *D'après l'article, le directeur de l'AED dit que l'application de la TVA sur les indemnités des administrateurs indépendants n'est pas une nouveauté et que l'AED a déjà pris position dans des correspondances isolées avant 2015. Monsieur le Ministre peut-il me fournir des informations quant au nombre et à l'étendue de tels cas pour l'année 2014 ?*
- *Monsieur le Ministre pourrait-il me fournir de plus amples informations sur les recettes prévisionnelles générées par l'application de la TVA sur les indemnités des administrateurs indépendants ?*
- *Monsieur le Ministre ne juge-t-il pas opportun de clarifier la situation par un texte légal ?* »

Le ministre des Finances était tenu de répondre à la Chambre des députés dans le mois. Ce fut fait en date du 9 mars 2016[5].

Après avoir reproduit le texte des articles 2 et 4 de la Loi TVA (ce texte peut être trouvé sous la section 5 de la présente contribution), le ministre des Finances ajouta qu'« *[e]n matière de TVA, il appartient aux personnes qui réalisent une activité pour laquelle elles sont redevables de la taxe de s'immatriculer spontanément dans les délais réglementaires et de déclarer elles-mêmes leur chiffre d'affaires soumis à la taxe ainsi que le montant de la taxe redue à ce titre et de s'en acquitter au même moment, l'administration procédant à une vérification a posteriori de la taxe exigible. Toute contrepartie de prestations de services soumise à la taxe déclenche l'exigibilité de la taxe* ».

Le ministre des Finances poursuit en signalant que « *[s]ans préjudice de la position de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, le Ministère des Finances mettra en place dans les meilleurs délais un groupe de travail chargé de clarifier le sujet et de faire des recommandations* ».

Le dernier paragraphe de la réponse du ministre des Finances porte sur les projections de recettes en cette matière qui seraient difficiles à estimer et mentionne que dans une bonne partie de cas « *les services prestés à partir du Luxembourg* » seraient rendus au profit de « *sociétés étrangères* », ce qui n'a pas manqué de surprendre.

Mais au-delà de ce commentaire, force est de constater que la réponse du ministre des Finances ne lève pas les incertitudes, loin s'en faut.

En omettant de faire une application méthodique des principes généraux à la question du traitement TVA des administrateurs, le ministre des Finances suggère, sans doute, une reconnaissance de la position de l'AED, mais n'en fait certainement pas une confirmation sans équivoque.

Il est même remarquable de constater que le ministre des Finances n'exprime pas, littéralement, que les administrateurs de sociétés sont assujettis à la TVA. Il ne fait d'ailleurs pas une seule fois mention des termes « administrateur », « dirigeant » ou « gérant » dans sa réponse.

L'annonce de la mise en place d'un groupe de travail chargé de « clarifier la matière », sans plus de précisions quant à la composition de ce groupe de travail ou à l'étendue de sa mission, laisse également planer un certain doute quant à la portée qui sera réellement donnée en pratique à la position de l'AED, et ne répond pas à la question essentielle de savoir quelle attitude doivent adopter les administrateurs dans l'intervalle.

Finalement, en répondant de manière aussi abstraite aux questions posées et en renonçant à reprendre dans un document parlementaire, par définition public, l'interprétation de l'AED, le ministre ne confirme que de manière bien timide la position de sa propre administration.

S'il faut sans doute regretter l'occasion une nouvelle fois reportée d'obtenir une clarification du régime TVA des administrateurs, sans doute faut-il dans le même temps se féliciter des précautions prises par le ministre des Finances. La question de l'assujettissement des administrateurs est en effet une question subtile et polymorphe qui mérite une analyse nuancée.

2. Portée de la question

Si l'on s'en tient au vocabulaire utilisé, tant dans l'article du *Paperjam* précité que dans la question parlementaire posée en date du 10 février 2016[6], la ques-

5. Réponse du 9 mars 2016 reçue à la Chambre le 14 mars, à la Q.P. n° 1799 de L. MOSAR du 10 février 2016, Chambre.
6. Q.P. n° 1799 de L. MOSAR du 10 février 2016, Chambre.

tion de la TVA concernerait les « administrateurs indépendants ».

En revanche, les propos du directeur de l'AED reproduits dans l'article du *Paperjam*[7] visent les « administrateurs », sans autre précision.

Les correspondances isolées de la direction de l'AED dont nous avons connaissance visent, quant à elles, les « administrateurs de sociétés anonymes » ou les « administrateurs » en général.

Ce manque de cohérence dans l'utilisation du vocabulaire a entraîné une compréhension à géométrie variable des implications de la position connue de l'AED.

La notion d'« administrateur » n'a pas reçu de définition propre à la TVA, que ce soit dans le cadre de la Loi TVA, des directives européennes applicables en matière de TVA ou de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (la « **Cour de justice** »).

Au Luxembourg, la notion d'administrateur apparaît à l'article 50 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales[8] (la « **LSC** ») qui précise que « *Les sociétés anonymes sont administrées par des mandataires à temps, associés ou non, révocables, salariés ou gratuits* ».

Le concept d'« administrateur indépendant » n'a en revanche pas de définition légale au Luxembourg[9]. Si l'on s'en tient à une analyse littérale de l'expression, celle-ci pourrait viser l'administrateur agissant en dehors de tout contrat de travail (qui n'est donc pas un employé de la société), ou l'administrateur qui ne représente et n'est lié à aucun actionnaire de la société, ou encore l'administrateur que l'on pourrait qualifier de « professionnel », dont l'activité économique principale ou habituelle consiste à participer aux réunions du conseil d'administration de plusieurs sociétés et qui ne représente aucun actionnaire.

Mais faut-il considérer, en l'absence de texte légal ou de précision de la part de l'AED, que la question de l'assujettissement des « administrateurs » ne se poserait qu'à l'égard des dirigeants membres d'un conseil d'administration d'une société anonyme au sens de la LSC, voire des seuls « administrateurs indépendants » ?

Rien n'est moins sûr. Les principes d'autonomie et de neutralité de la TVA exigent en effet que l'analyse TVA se fonde en principe sur l'examen de la nature de l'activité et non sur la personne de celui qui l'exerce[10]. La question de l'assujettissement des « administrateurs » à la TVA doit donc trouver à se poser dans tous les cas où un mandataire social exerce une mission de gestion d'une société.

Au Luxembourg, la question de l'assujettissement peut être posée dans les mêmes termes pour tous les **membres d'organes de gestion** des sociétés, à savoir, entre autres :

- l'administrateur (ou le membre du directoire et le membre du conseil de surveillance[11]) de société anonyme ;
- l'administrateur (dirigeant) délégué à la gestion journalière ;
- le gérant de société à responsabilité limitée ;
- l'associé commandité de société en commandite par actions ;
- le liquidateur[12].

Pour la facilité, nous désignerons ici ces personnes par la notion de « *dirigeants* ».

En revanche, la question de l'assujettissement des dirigeants et de la soumission à la TVA de leurs rémunérations doit être distinguée d'autres situations, qui ne feront pas l'objet de la présente contribution. Il en va ainsi de la question des services de « gestion » qui seraient rendus par des prestataires dans le cadre d'un contrat de services, en dehors de tout mandat social. Dans ce cas, l'importance et la qualité des prestations ont en principe un impact sur le montant payé par la société[13].

Ceci concerne, par exemple, les services rendus lorsqu'une société mère s'immisce dans la gestion de sa filiale. La société mère doit, dans un tel cas, être considérée comme assujettie à la TVA pour autant que son intervention dans la gestion de sa filiale se matérialise par des prestations de services rendues à titre onéreux (généralement rémunérées par des honoraires de gestion ou « *management fees* ») [14].

7. V. PUJOL, *op. cit*.
8. Loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, Mémorial A n° 90 du 30 octobre 1915, p. 925.
9. En revanche, cette notion est définie de manière très détaillée à l'article 526*ter* du Code des sociétés belge. Voir notamment K. GEENS, « Le conseil d'administration dans le système moniste belge », *L'organisation du pouvoir dans les sociétés anonymes*, actes du séminaire organisé à Liège le 11 mars 2004, Bruylant, 2004, pp. 25 à 51.
10. Voir notamment arrêt SDC, C-2/95, EU:C:1997:278; arrêt CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696.
11. Sur la question des organes de la société anonyme dans le cadre d'une structure dualiste, voir P.-H. CONAC, « Les organes de la société anonyme (SA) en droit luxembourgeois », *Le nouveau droit luxembourgeois des sociétés*, Bruxelles, Larcier, pp. 53 à 76.
12. Les développements qui suivent ne s'appliquent selon nous pas aux instances de contrôle des sociétés, tels que les commissaires. Au Luxembourg, les commissaires aux comptes sont considérés comme exerçant une profession libérale et étaient, jusqu'au 1er janvier 1997 soumis au taux intermédiaire de 12 %. L'on notera que l'administration belge estime que les prestations de contrôle exercées par les commissaires dans le cadre d'un contrat avec des honoraires déterminés de commun accord sont dans le champ d'application de la TVA et sont dès lors soumises à la TVA, *cf.* Q.P. n° 371 de De Clippele du 19 janvier 1993.
13. D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal des tantièmes », *in En quête de fiscalité et autres propos*…, Larcier, 2011, p. 178 ; J. MALHERBE et P.-P. HENDRICKX, « Le régime fiscal des management fees : impôt des sociétés et T.V.A. », *C&FP*, 2008, n° 1, p. 2.
14. Voir notamment arrêt Welthgrove, C-102/00, EU:C:2001:416, point 18 ; arrêt

De même, la question du traitement TVA de l'activité du dirigeant pour l'exercice de son mandat social doit être distinguée de la question du traitement TVA de la mission spécifique qui serait menée par un dirigeant en dehors de sa fonction sociale, mission pour laquelle il percevrait une rémunération à distinguer de sa rémunération en tant que dirigeant. De telles prestations doivent être examinées sous l'angle de leurs caractéristiques propres, et être, en principe, et hormis application d'une exemption spécifique, soumises à la TVA.

On peut penser, par exemple, aux prestations de services qui seraient rendues par un dirigeant dans le cadre d'une mission d'expert technique ou de consultant qui lui serait confiée par la société, en vertu d'un contrat distinct de son mandat social.

Dans ce cadre, la question de la gestion des fonds d'investissement se pose de manière délicate. L'article 44.1.d de la Loi TVA vise l'exemption à la TVA de « la gestion » de certains organismes de placement collectif énumérés aux paragraphes i) à iv) du même article. Pour ce qui concerne l'application de la TVA, il semble que l'AED considère que cette disposition ne permette pas d'exempter de la TVA toutes les prestations liées à la gestion de l'organisme de placement collectif, mais seulement celles qui tomberaient dans le champ d'application de la notion autonome de « gestion », telle que définie par la Cour de justice[15]. Elle suggérerait ainsi d'opérer une distinction entre les prestations effectuées pour administrer la société en charge de la gestion du fonds et les prestations de gestion du fonds telles que définies par la Cour de justice. Seules ces dernières prestations seraient susceptibles d'être exemptées de la TVA par application de l'article 44.1.d de la Loi TVA. Un tel exercice présuppose cependant que les différents rôles du dirigeant puissent être clairement distingués, ce qui ne sera pas nécessairement le cas, notamment lorsque la gestion de l'organisme de placement collectif au sens de l'article 44.1.d de la Loi TVA n'est pas exercée par un gérant tiers mais, par exemple, par le conseil administration du fonds constitué sous forme de société anonyme ou par l'associé commandité du fonds constitué sous forme de société en commandite par actions. En effet, c'est le dirigeant qui a le pouvoir d'accomplir tous les actes nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet social de la société (articles 53 et 103 de la LSC) et il pourrait donc paraître artificiel de scinder des tâches qui relèvent, dans l'ensemble, de son mandat social[16].

Dans le même ordre d'idées, on peut s'interroger sur la part de la rémunération du dirigeant qui serait uniquement relative au mandat social lorsque le dirigeant est aussi celui qui exerce « nécessairement » l'activité de la société et qu'il ne perçoit, pour l'ensemble de sa tâche, qu'une seule rémunération de dirigeant, en dehors de tout contrat de travail[17]. C'est le cas, par exemple, des médecins ou des courtiers en assurances qui exercent leur activité par le biais d'une société qu'ils dirigent.

3. Le traitement TVA au niveau européen

Les activités des dirigeants ne font pas l'objet d'un traitement particulier dans les directives européennes applicables en matière de TVA.

La seule référence connue à cette question est celle qui ressort d'une déclaration reprise au procès-verbal de la session du Conseil européen au cours de laquelle la sixième directive[18] fut adoptée[19], et qui indique que « *le Conseil et la Commission déclarent que les Etats membres ont la faculté de ne pas soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée des personnes qui exercent des activités honorifiques ainsi que les gérants, administrateurs, commissaires et liquidateurs de sociétés dans les relations avec les sociétés et en tant qu'organes de celles-ci* ».

Cette déclaration n'a cependant pas de portée juridique[20].

La position des États membres sur la question de l'assujettissement des dirigeants est, quant à elle, très variable. Une position commune semble avoir été exprimée, lors d'une réunion du Comité TVA européen[21]. Ainsi, le rapport de la réunion n° 53[22] des 4 et 5 novembre 1997 indique, en ce qui concerne l'interprétation de l'article 4 de la sixième directive, que « *toutes les délégations sont d'avis que les services rendus par*

CIBO Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 22 ; arrêt Larentia + Minerva & Marenave, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496.

15. Arrêt Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289.
16. En Belgique, par exemple, l'exemption applicable à la gestion des organismes de placement s'applique à toutes les prestations de gestion. Voir la décision de l'administration belge n° E.T. 127.850, 30 mars 2016 (section VI, 2).
17. Cette réflexion est actuellement menée en Belgique en ce qui concerne les dirigeants de sociétés ayant pour activité l'intermédiation en assurances, voir notamment M. BREES, « Administrateurs, gérants et liquidateurs. Assujettissement à la TVA », *La Lettre TVA*, Kluwer, n° 2015/11.
18. Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – système commun de la taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, 77/388/CEE, *J.O.C.E.*, L-145/1, 13 juin 1977.
19. Document R/716/77 (FIN 151).
20. Voir notamment arrêt Swiss Re, C-242/08, EU:C:2009:647, point 62 : « *il convient de relever que des déclarations formulées au stade des travaux préparatoires aboutissant à l'adoption d'une directive ne sauraient être retenues pour son interprétation lorsque leur contenu ne trouve aucune expression dans le texte de la disposition en cause et qu'elles n'ont, dès lors, pas de portée juridique* », et les références citées.
21. Le comité de la TVA a été institué par l'article 398 de la directive 2006/112/CE afin de favoriser l'application uniforme des dispositions de la directive. En vertu de l'article 398.2 de la directive 2006/112/CE, le comité TVA est composé de représentants des États membres et de la Commission européenne et est présidé par un représentant de la Commission européenne.
22. Voir les « Orientations découlant des réunions du comité de la TVA jusqu'au 3 mars 2016 », http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_fr.htm.

une personne morale en qualité de membre du conseil d'administration d'une société doivent être considérés comme des activités économiques accomplies de manière indépendante au sens de l'article 4, par. 1 et 2 et qu'ils doivent par conséquent être soumis à la TVA ».

Rappelons toutefois que le Comité TVA européen est une instance purement consultative à laquelle aucun pouvoir législatif n'a été conféré et qu'il n'est pas habilité à adopter des décisions juridiquement contraignantes. Il peut toutefois fournir des orientations en ce qui concerne l'application des directives européennes applicables en matière de TVA.

Le 29 septembre 2011, la Commission européenne a initié une procédure d'infraction contre les Pays-Bas en vue d'obtenir la modification des règles existant en matière de participation de personnes physiques aux conseils de surveillance (traitement TVA des « commissarissen »). Selon les règles alors en vigueur aux Pays-Bas, les particuliers n'étaient pas considérés comme assujettis à la TVA et n'étaient donc pas tenus d'appliquer la TVA à leurs prestations s'ils n'étaient pas membres de plus de quatre conseils de surveillance. Or, la Commission européenne considérait que l'activité de membre d'un seul conseil de surveillance relevait d'une activité économique soumise à la TVA. Le régime néerlandais a été modifié depuis afin de répondre à la critique de la Commission européenne[23].

En 2014, la Commission européenne se serait également penchée sur le traitement TVA des dirigeants en Belgique et aurait agité le spectre d'une procédure infractionnelle pour obtenir une révision du statut TVA des dirigeants personnes morales. Si le ministre des Finances belge a, à plusieurs reprises, fait référence à la pression qui aurait été exercée par la Commission européenne, certains auteurs se sont montrés sceptiques quant à la réalité de l'intervention : force est de constater qu'aucun avis motivé ou autre communication de la Commission européenne n'a été publiée à ce sujet. « *Tout au plus, l'administration belge de la TVA aurait-elle reçu des questions écrites concernant une soi-disant option en faveur du non assujettissement des administrateurs personnes morales* »[24]. Il n'empêche, une décision de l'administration belge du 20 novembre 2014[25] annonce l'intention d'appliquer les règles ordinaires de TVA aux prestations des personnes morales agissant comme administrateurs, gérants ou liquidateurs d'une société en Belgique et une décision de l'administration belge du 30 mars 2016[26] détaille les caractéristiques du régime. L'entrée en vigueur de ces nouvelles règles a été portée au 1er juin 2016.

Malgré les interventions ponctuelles de la Commission européenne et dans le silence assourdissant de la Cour de justice (nous y reviendrons sous la section 5 de la présente contribution), on ne peut pas dire qu'une position claire ait été dégagée au niveau européen.

4. Position de l'AED

Il paraît téméraire, et même paradoxal, de commenter la position de l'AED alors que l'interprétation faite par l'AED de la législation en ce qui concerne le régime TVA des dirigeants n'a jamais été publiée, ni fait l'objet d'un commentaire officiel circonstancié. Nous nous lancerons dans cet exercice périlleux sur la base des quelques décisions individuelles relatives à ce sujet dont nous avons pu prendre connaissance, et des commentaires du directeur de l'AED tels qu'ils ressortent de l'article du magazine *Paperjam* précité. Selon ces informations, les opérations réalisées dans l'exercice de l'activité d'« administrateur de sociétés » au sens de la LSC, que ce soit moyennant le versement de jetons de présence ou contre l'attribution de tantièmes, entrent dans le champ d'application de la TVA et confèrent à leur auteur la qualité d'assujetti à la TVA.

Cette position se fonde sur les articles 2, 4 et 5 de la Loi TVA et ne justifierait pas que soit faite une distinction entre les personnes physiques et les personnes morales.

Seul l'article 44.1.w de la Loi TVA qui prévoit l'exemption des « *prestations de services effectuées dans le cadre de l'exercice d'une activité honorifique par les membres d'organismes publics, de groupements et de chambres professionnels, de conseil d'administration, de comités de gérance ou d'organes similaires et rémunérés par des jetons de présence* » atténue légèrement le principe de la soumission à la TVA des rémunérations des dirigeants.

23. D. EVERS et A. VAN ESDONK, « Commissarissen en toezichthouders in de Nederlandse btw », *BTW-bulletin*, 2013/44.
24. C. AMAND, « TVA sur les prestations des administrateurs : mais quelles sont donc les règles normales ? », 24 janvier 2015.
25. Décision de l'administration belge n° E.T. 125.180, 20 novembre 2014.
26. Décision de l'administration belge n° E.T. 127.850, 30 mars 2016.

La position de l'administration de la TVA, dans un contexte purement national, pourrait être synthétisée comme suit :

Activité du dirigeant	*Personne physique ou personne morale*	*Type de rémunération*	*Dans le champ ou hors champ*	*Exemption éventuelle*	*Application de la TVA*	*Application possible du régime de la franchise*[1]
Exercice du mandat social	Personne physique et personne morale	Jetons de présence	Dans le champ	Non, sauf dans la mesure où ils constituent la rémunération de l'activité honorifique du dirigeant (montant très limité), Article 44.1.w de la Loi TVA	Oui, sauf dans la mesure où ils constituent la rémunération de l'activité honorifique du dirigeant (montant très limité), Article 44.1.w de la Loi TVA	N/A[2]
		Tantièmes	Dans le champ	Non	Oui	Oui
		Rémunération fixe	Dans le champ	Non	Oui	Oui
Fonction technique salariée	Uniquement personne physique	Salaire	Hors champ	N/A	Non	N/A
Autres prestations non salariées	Personne physique et personne morale	Honoraires, bonus, etc.	Dans le champ	Application possible d'exemptions spécifiques (ex/Article 44.1.c de la Loi TVA)	Oui, sauf exemption	Oui
Détention de titres	Personne physique ou morale	Dividendes	Hors champ	N/A	Non	N/A

1. Le régime de franchise est applicable aux petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe de l'année civile précédente n'a pas dépassé 25 000 €. Ce régime permet à l'assujetti de ne pas facturer la TVA aux opérations qui devraient être soumises à la TVA luxembourgeoise et le dispense, en principe, de déposer des déclarations à la TVA.
2. Les jetons de présence ne sont pas compris dans le calcul du chiffre d'affaires annuel hors taxe des petites entreprises franchisées.

Il semble que, pour l'AED, l'exemption applicable aux prestations des dirigeants rendues à titre honorifique et rémunérées par des jetons de présence constituerait la reconnaissance implicite de leur qualité d'assujetti à la TVA, puisque seules des prestations tombant dans le champ d'application de la TVA (et donc relevant de l'activité économique de leur prestataire) sont susceptibles d'être exemptées sur la base de l'article 44 de la Loi TVA.

Si cet argument séduit par sa simplicité, il ne résiste pas complètement à une analyse contextuelle de l'article 44.1.w de la Loi TVA.

L'exposé des motifs[27] du projet de loi n° 2188/00 modifiant et complétant la loi du 5 août 1969 concernant la taxe sur la valeur ajoutée[28] qui a abouti à la Loi TVA de 1979 indique que :
« *Les dispositions reprises sous les lettres u), v) et w)* (de l'article 44) *s'alignent sur les règles afférentes de la sixième directive, complétées par une déclaration interprétative au procès-verbal du Conseil des Communautés Européennes. Elles aboutissent, pour les opérations visées,* au *même résultat que la mise hors du champ d'application de la taxe, telle qu'elle est actuellement prévue aux articles 1er et 2 du règlement grand-ducal du 23 décembre 1971 mentionné ci-avant.* »

L'article 2 du règlement grand-ducal du 23 décembre 1971, abrogé depuis, ayant pour objet d´exclure certaines activités du champ d´application de la TVA, prévoyait, en effet, que :
« *Ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les activités accessoires ci-après, lesquelles sont considérées ne pas être exercées dans le cadre d´une entreprise* :
[…]
b) L´activité rémunérée par des jetons de présence et exercée en leur qualité d´assujetti par les membres d´organismes publics, de groupements et chambres professionnels, de conseils d´administration, de comités de gérance ou d´organes similaires. »

27. *Doc. parl.*, 2188, point 1982, sous r).
28. Loi du 5 août 1969 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, Mémorial A n° 40 du 16 août 1969, p. 954.

Historiquement, donc, les prestations des membres de conseils d'administration rémunérées par des jetons de présence n'étaient pas envisagées comme des activités exemptées, mais bien comme des activités se situant en dehors du champ d'application de la TVA car n'étant *pas exercées dans le cadre d'une entreprise* (ceci même si le règlement grand-ducal précité précisait que l'activité était celle exercée en qualité d'assujetti par les membres de conseils d'administration… ce qui apparaît comme une contradiction dans les termes de la disposition).

À ce sujet, il n'est pas inintéressant de noter que l'article 15 de la loi précitée du 5 août 1969, d'application au moment de l'entrée en vigueur du règlement de 1971, englobait déjà comme prestation de services « *toute opération qui ne constitue ni une livraison de biens ni une importation* ».

C'est donc par un tour de passe-passe opéré au moment de l'établissement du projet de loi destiné à transposer la directive 77/388/CEE que le législateur a proposé d'insérer les prestations réalisées dans le cadre de leur activité honorifique par les membres des conseils d'administration à l'article 44 de la Loi TVA, qui énumère les prestations « *exemptées de TVA* » (et non pas « *hors champ* »), sous le prétexte que cette exemption aboutirait « *au même résultat* » que le maintien hors champ d'application de la TVA, ce qui constitue un raccourci inexact puisque les prestations exemptées de TVA par l'article 44 ont des conséquences très différentes des opérations hors champ, notamment en ce qui concerne la localisation des prestations et les obligations des assujettis.

Or, s'il est vrai qu'une déclaration reprise au procès-verbal de la session du Conseil au cours de laquelle la directive 77/388/CEE[29] a été discutée prévoit la possibilité pour les États membres de ne pas soumettre à la TVA des personnes qui exercent des activités honorifiques ainsi que les gérants, administrateurs, commissaires et liquidateurs de sociétés, cette déclaration suggère plutôt le maintien « hors champ ». Il est par ailleurs remarquable de constater que cette déclaration prévoit la non-application de la TVA non seulement aux « *activités honorifiques* », mais également aux activités (en général, et pas uniquement aux activités honorifiques) « *des gérants, administrateurs, commissaires et liquidateurs de sociétés* ». Cette formulation se distingue donc par de nombreux aspects de l'interprétation qui en a été faite par le législateur luxembourgeois pour qui la non-application de la TVA se conçoit uniquement comme une exemption limitée aux activités strictement honorifiques des administrateurs.

Pour toutes ces raisons, il n'y a à notre sens pas de conclusion définitive à tirer de l'exemption spécifique de l'article 44.1.w de la Loi TVA en ce qui concerne un possible assujettissement général des dirigeants.

5. Analyse du statut TVA du dirigeant au regard des critères de l'assujettissement

La position actuellement connue de l'AED en ce qui concerne le traitement TVA des rémunérations de dirigeants n'est pas unanimement partagée par les États membres et n'a encore fait encore l'objet d'aucune prise de position claire de la part de la Cour de justice.

Dans la mesure où cette position se fonde exclusivement sur l'interprétation des articles 2, 4 et 5 de la Loi TVA, il n'est pas inintéressant de reprendre point par point les éléments de définition essentiels énoncés à ces articles.

« ***Art. 2***
Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :
a) les livraisons de biens et les ***prestations de services****, effectuées* ***à titre onéreux*** *à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise*
b) […]

Art. 4
1. 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.*
[…]

Art. 5
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****.* »

Pour qu'il y ait application de la TVA à l'activité du dirigeant, il faut donc que celui-ci :
- quelle que soit sa qualité (5.1.) ;
- effectue des prestations de services (5.2.) ;
- à titre onéreux (5.3.) ;
- d'une façon indépendante (5.4.) ;
- à titre habituel (5.5.) ;
- dans le cadre d'une activité économique (5.6.).

29. Document R/716/77 (FIN 151).

5.1. Qualité du prestataire des services

L'article 4 de la Loi TVA pose le principe selon lequel « *quiconque* » peut être considéré comme un assujetti. Cette notion vise bien entendu tant la personne morale que la personne physique, mais elle englobe également les entités qui ne disposeraient pas de la personnalité juridique.

En pratique, il n'y aurait donc pas lieu de distinguer le traitement TVA des prestations réalisées par les dirigeants selon que ceux-ci sont des personnes physiques ou des personnes morales. L'AED ne semble d'ailleurs pas admettre de différence de traitement à cet égard.

Une telle distinction est cependant faite dans certains États membres (c'est le cas en Belgique par exemple) et n'a pas été nécessairement exclue au niveau européen.

Pour rappel, l'orientation définie par le Comité TVA européen aux termes de la réunion n° 53[30] des 4 et 5 novembre 1997, relative au traitement TVA des prestations des « *membres de conseils d'administration* », ne vise que les services rendus par une personne morale.

La question du statut TVA des dirigeants personnes physiques n'a, en revanche, à notre connaissance jamais été évoquée au niveau du Comité TVA européen, ce qui suggère qu'une différence de traitement puisse être envisagée.

En Belgique, il est soutenu de longue date[31] par l'administration elle-même que les dirigeants personnes physiques (administrateurs, gérants, liquidateurs) doivent être considérés comme non assujettis en raison de leur qualité d'organe de la société qu'ils dirigent, tandis que les personnes morales devraient obligatoirement être considérées comme indépendantes[32].

Une différence de traitement fondée sur la qualité de personne physique ou de personne morale du dirigeant nous semble cependant peu satisfaisante sur le plan des principes.

Admettre ou suggérer une telle distinction aboutirait en effet à traiter différemment au regard de la TVA des opérations, par nature, parfaitement identiques exercées dans le même cadre juridique. Ceci nous semble peu conciliable avec le principe de neutralité fiscale qui constitue, en matière de TVA, la traduction par le législateur européen du principe général d'égalité de traitement[33]. Ce principe exige que les situations comparables ne soient pas traitées de manière différente, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée[34]. Pour la Cour de justice, qui s'est prononcée sur cette question en matière d'exonérations, « *ledit principe serait méconnu si la possibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération […], était tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité.* »[35].

5.2. Existence d'une prestation de services

La prestation de services est définie à l'article 15 de la Loi TVA comme « *toute opération qui ne constitue ni une livraison ni une acquisition intracommunautaire ni une importation* ».

En droit des sociétés, on considère généralement, et sous réserve des remarques qui seront faites plus avant, que les activités du dirigeant sont exercées dans le cadre d'un mandat, le mandat social. Or, il n'est pas contesté que les prestations du mandataire vis-à-vis de son mandant doivent être considérées comme des prestations de services au sens de la TVA[36], ceci même si ce mandat est exercé en vertu de la loi. En effet, l'article 15.1, al.2, de la Loi TVA précise que « *cette opération* [le service] *peut consister […] en l'exécution d'un service en vertu de la loi ou en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom* ».

A priori donc, l'activité du mandataire social devrait être considérée comme une prestation de services pour les besoins de la TVA.

La théorie du mandat a cependant, de longue date, été nuancée. Pour de nombreux auteurs[37], les relations unissant une société et son dirigeant ne correspondent

30. Voir les « Orientations découlant des réunions du comité de la TVA jusqu'au 3 mars 2016 », http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_fr.htm.
31. Q.P. n° 371 de DE CLIPPELE du 19 janvier 1993 ; Q.P. n° 253 de DESUTTER du 19 janvier 1993, ; Décision de l'administration belge n° E.T. 79.581, 27 janvier 1994 ; Q.P. n° 833 de VALKENIERS du 24 août 1994 ; Q.P. n° 780 de FOURNAUX du 24 février 1997 ; Q.P. n^{os} 3 à 6 de NYSSENS du 8 août 2003 ; Décision de l'administration belge n° ET 118.288, 27 avril 2010 ; Déc. anticipée n° 2011.097, 5 avril 2011 ; Déc. anticipée n° 2011.262 du 5 juillet 2011.
32. C'est en se fondant sur la théorie dite de l'organe que le législateur belge de 1969 a exclu de la notion de mandat tombant dans le champ d'application de la TVA les mandats accomplis dans l'exercice de leur mission statutaire par les administrateurs personnes physiques ; voir notamment C. AMAND, « TVA sur les prestations des administrateurs : mais quelles sont donc les règles normales ? », 24 janvier 2015. Pour des raisons pratiques et par analogie avec les personnes physiques, les personnes morales agissant comme administrateurs pouvaient cependant, si elles le souhaitaient, ne pas soumettre leurs prestations de services d'administrateur à la TVA (Y. BEERNAERTS et B. BREMEN, « L'arrêt Malburg : une occasion de revenir sur le statut TVA des administrateurs en Belgique », *Act. fisc.*, 2014/15, p. 3). Cette option pour un non-assujettissement a été remise en cause en 2014, mais devrait être prolongée jusqu'en juin 2016.
33. Arrêt Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, point 49.
34. Arrêt Jennifer Gregg et Mervyn Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390 ; arrêt NCC Construction Danmark A/S, C-174/08, EU:C:2009:669.
35. Arrêt Jennifer Gregg et Mervyn Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, point 20.
36. En Belgique, le mandat exercé à titre onéreux était même repris, depuis le 1er janvier 1993, dans la liste des prestations de services taxables à l'article 18, § 1er, al. 2, 3°, du Code de la TVA belge.
37. Voir notamment A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4^{e} éd., Luxembourg, Saint-Paul, 2014, pp. 199 et s. ; J.-P. WINANDY, *Manuel de droit des sociétés*, Luxembourg, Legitech, 2011, pp. 397 et s.

pas totalement aux caractéristiques du contrat de mandat au sens du droit civil[38].

Le fait que le rapport entre la société et le dirigeant ne présente pas toutes les caractéristiques du mandat ne constitue cependant pas en soi un indice permettant de remettre en cause l'existence d'une prestation de services au sens de la TVA. La définition « négative » de la notion de prestation de services au sens de l'article 15 de la Loi TVA qui englobe toute « opération » ne constituant pas une livraison de bien est suffisamment large pour que puissent y être incluses des activités ne correspondant pas totalement à celles du mandataire au sens du droit civil.

En revanche, pour qu'une opération puisse être qualifiée de prestation de services au sens de la TVA, encore faut-il que « *il existe entre le prestataire* [le dirigeant] *et le bénéficiaire* [la société] *un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées* »[39].

En d'autres termes, l'application de la TVA ne se conçoit que dans le cadre de l'échange de prestations réciproques entre un prestataire, d'une part, et un preneur *qui s'en distingue*, d'autre part.

Or, l'existence d'un tel rapport entre le dirigeant et la société ne s'impose pas d'emblée.

En effet, s'il ne fait pas de doute que le dirigeant et la société constituent deux entités juridiquement distinctes, le dirigeant n'en est pas moins un organe de la société et donc « *l'incarnation légale de la société à laquelle il s'identifie* »[40]. Ainsi, la société est engagée directement par les actes accomplis par son organe (le dirigeant), ce dernier exprimant directement et immédiatement la volonté de la première[41]. L'organe ne « représente » donc pas la société comme le ferait un mandataire au sens civil, mais il en est la personnification.

Cette identification de l'organe à la société qu'il dirige s'accommode à notre sens mal du concept d'échange de prestations réciproques entre un prestataire et un preneur de services.

Nous reviendrons plus loin sur cette question et sur la théorie de l'organe dans le cadre de l'examen de la condition d'« indépendance » sous la section 5.4 de la présente contribution.

5.3. Caractère onéreux des prestations de services rendues

Pour qu'une activité soit soumise à la TVA, il est nécessaire qu'elle soit effectuée à titre onéreux (cette condition est à distinguer de celle de l'existence du but de lucre qui est non pertinente en matière de TVA).

Il n'existe pas de définition légale de la notion de « caractère onéreux ».

L'article 29 de la Loi TVA dispose cependant que la rémunération d'une prestation consiste en tout ce que le preneur des services (ou une tierce personne) doit verser au prestataire (ou à une tierce personne) en contrepartie de la prestation du service, quelle que soit la nature de cette contrepartie ou son mode de facturation ou de paiement[42].

Ceci implique nécessairement que la rémunération constitue la contrepartie de la prestation, c'est-à-dire qu'il existe un lien direct entre la prestation de services et sa rémunération[43].

Dans l'arrêt **Tolsma**[44], la Cour de justice s'est penchée sur le traitement TVA à donner à l'obole perçue par un musicien de rue. À cette occasion, elle a indiqué qu'une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, *la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire*. Elle en déduisit que la recette perçue par un joueur d'orgue de barbarie ne peut être considérée comme la rémunération de la prestation de services fournie. En effet, d'une part, il n'existe aucune convention entre les parties, puisque les passants versent à titre volontaire une obole dont ils *déterminent le montant à leur gré*. D'autre part, *il n'existe aucun lien nécessaire entre la prestation musicale et les versements auxquels elle donne lieu*. Ainsi, les passants n'ont pas demandé que de la musique soit jouée à leur intention ; en outre, ils versent des sommes en fonction non pas de la prestation musicale mais de motivations subjectives pouvant faire intervenir des considérations de sympathie.

38. Article 1984 du Code civil : « Le mandat ou procuration est un acte par lequel une personne donne à une autre le pouvoir de faire quelque chose pour le mandant et en son nom ».
39. Arrêt Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, point 14 ; arrêt Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, point 39 ; arrêt FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, point 34.
40. A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4e éd., Luxembourg, Saint-Paul, 2014, p. 199.
41. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. 2, vol. 1, Bruxelles, Bruylant, 2010, p. 407, n° 402.
42. L'article 29 de la Loi TVA n'est pas tout à fait conforme à l'article correspondant de la directive 2006/112/CE. L'article 73 de la directive ne fait en effet pas référence à une quelconque obligation de versement (ce que le preneur « doit verser » au prestataire), mais dispose uniquement et de manière très générale que « la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire pour la prestation de services, de la part du preneur ou d'un tiers ».
43. Voir notamment arrêt Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, C-154/80, EU:C:1981:38 ; arrêt Apple & Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120 ; arrêt Hong Kong Trade Development, C-89/8, EU:C:1982:121 ; pour une revue détaillée de la jurisprudence : V. SEPULCHRE, *La jurisprudence européenne en matière de T.V.A. Les balises européennes de la T.V.A. et leur influence en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 51 à 60.
44. Arrêt J. Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80.

Dans l'arrêt **Asparuhovo Lake Investment Company**[45], la Cour de justice a précisé que le fait que des prestations ne soient ni définies à l'avance, ni individualisées, et que la rémunération soit versée sous la forme d'un forfait n'est pas de nature à affecter le lien direct existant entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue, dont le montant est déterminé à l'avance et selon des critères bien établis[46].

Deux critères peuvent donc être dégagés des arrêts de la Cour de justice pour qu'une prestation soit considérée comme rendue à titre onéreux :
– il faut qu'il existe un lien entre un service identifiable (même s'il n'est pas identifié ou défini à l'avance) et une rémunération ;
– il faut que la contrepartie soit convenue et que son montant soit déterminé ou déterminable.

5.3.1. Rémunération des dirigeants

Conformément à l'article 1986 du Code civil, le mandat est gratuit sauf convention contraire. La LSC prévoit, quant à elle, deux possibilités : un mandat social rémunéré ou non (articles 50, 103 et 191 de la LSC).

Les statuts d'une société peuvent donc prévoir tantôt le principe de la rémunération, tantôt le mode de calcul, de façon plus ou moins précise. En cas de silence des statuts, l'assemblée générale est autorisée à décider souverainement de ces questions[47]. Les administrateurs ne peuvent en aucun cas s'attribuer eux-mêmes, en cette qualité, des émoluments non prévus par les statuts ou par l'assemblée générale. De même, l'assemblée générale ne peut leur confier le pouvoir de fixer eux-mêmes leur rémunération[48].

Dans le cas des dirigeants, différents types de rémunérations peuvent être perçus[49].

Les rémunérations peuvent consister en un salaire fixe à comptabiliser parmi les frais généraux, quelle que soit la marche des affaires sociales, ou en une quotité des bénéfices, ou même à la fois en un tantième à prélever sur les bénéfices et en un émolument fixe. Toutes les combinaisons sont permises. On y ajoutera notamment la possibilité d'octroyer des jetons de présence, un pourcentage sur le chiffre d'affaires, des indemnités de débours ou des avantages en nature divers[50].

La qualification des émoluments, sans être déterminante pour la TVA, est cependant indicative, en raison de la nature et des conditions d'attribution des différents types de rémunérations. Par ailleurs, en pratique, la question du traitement TVA des prestations des dirigeants est régulièrement posée sur la base d'une telle grille de lecture. Enfin, la Loi TVA elle-même vise certaines rémunérations particulières (par exemple, les jetons de présence octroyés dans le cadre de l'exercice d'une activité honorifique exercée par les membres d'un conseil d'administration).

Il n'est donc à notre sens pas vain de passer en revue certaines rémunérations spécifiques au regard du critère du lien direct devant exister entre la prestation et la contrepartie.

(i) Le salaire

Aux termes des articles 50, 103 et 191 de la LSC, les dirigeants peuvent être salariés ou gratuits.

Le « salaire du mandataire » est une rémunération prévue, en principe par les statuts, pour la rémunération du mandat social[51]. En réalité, la notion de salaire utilisée aux articles précités vise la rémunération du dirigeant « en général ».

Cette notion doit être distinguée de celle relative au salaire versé dans le cadre d'un contrat de travail[52].

Un tel salaire ne sera perçu par le dirigeant que dans certains cas bien spécifiques. En effet, le dirigeant ne pourra percevoir un salaire dans le cadre d'un contrat de travail que sous certaines conditions[53], et pour autant que le contrat de travail ne soit pas absorbé par le mandat social (auquel cas le premier disparaîtrait) et qu'il ne soit pas fictif[54].

On considérera généralement que le dirigeant peut être lié par un contrat de travail si les deux conditions suivantes sont cumulativement remplies[55] :
– la dualité des fonctions : le dirigeant devra exercer une activité distincte de celle de son mandat so-

45. Arrêt Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542.
46. Voir également arrêt Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, point 37.
47. H. OLIVIER et K. DEBOECK, *Vademecum de l'administrateur de société anonyme*, 5e éd., 1996, p. 186.
48. J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *Droit des Sociétés, Précis*, 4e éd., Bruxelles, Bruylant, 2011, n° 947.
49. En principe la dénomination de la rémunération perçue par le dirigeant n'a pas d'impact sur le traitement TVA applicable. Seule la nature des prestations sous-jacentes ayant justifié la rémunération, et ceci au regard des faits, est réellement déterminante. Cependant, la qualification de la rémunération peut être révélatrice.
50. C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, t. II, Bruxelles, Swinnen, 1982, p. 179 ; J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *Droit des Sociétés, Précis*, 4e éd., Bruxelles, Bruylant, 2011, n° 947.
51. Voir J.-P. WINANDY, *Manuel de droit des sociétés*, Luxembourg, Legitech, 2011, p. 523.
52. A. ELFASSI et K. MEBREK, *Le statut du dirigeant d'entreprise*, Luxembourg, Legitech, éd. 2013, p. 18 : « *Nous ne partageons cependant pas la qualification de 'salariés' telle qu'énoncée aux articles 50 et 191 de ladite loi, alors que ces dispositions peuvent créer des confusions quant à la qualité même de salarié d'un mandataire social, indépendamment du fait qu'un mandataire social puisse cumuler la qualité de mandataire social et de salarié sous réserve des conditions qui seront énoncées plus avant. En effet, comme expliqué ci-dessus, dans un mandat le lien de subordination est exclu* ».
53. En ce qui concerne le cumul du mandat social et du contrat de travail, voir A. ELFASSI et K. MEBREK, *Le statut du dirigeant d'entreprise*, Luxembourg, Legitech, éd. 2013, pp. 18 à 26 ; J. CLESSE, « Le statut social du dirigeant d'entreprise », *Dirigeant d'entreprise : un statut complexe aux multiples visages*, actes du séminaire organisé à Liège le 6 mai 1999, Bruxelles, Bruylant, 2000, pp. 157 à 183.
54. Trib. adm., n° 24058 du 19 novembre 2008, ID Legiwork : 8983.
55. C. ALLATTA, « Le statut fiscal et social de l'administrateur », *Vade-mecum de l'administrateur*, Kluwer, pp. 208 et 209.

cial, d'une nature par exemple, technique, commerciale ou administrative ;
– l'existence d'un lien de subordination.

Ainsi, en pratique, le contrat de travail ne sera maintenu que si le dirigeant exerce, en sus de son mandat social, une fonction technique, commerciale ou administrative distincte pour laquelle il se comporte comme un salarié. Il faut dans ce cas un rapport de subordination, ainsi que l'obligation de rendre compte à l'employeur de son travail[56].

(ii) Les jetons de présence

Les jetons de présence sont le montant payé pour rémunérer la participation effective du dirigeant à la réunion de l'organe de gestion auquel il appartient.

Le montant de ces jetons de présence est fixé par les statuts ou, à défaut, peut être déterminé par l'assemblée générale des associés[57]. Les jetons de présence sont payables quelle que soit la profitabilité de la société.

Par définition, les jetons de présence sont souvent d'un montant peu élevé[58]. Ils sont en effet assimilés à une forme de défraiement et sont traités, d'un point de vue comptable, comme une charge à reprendre au compte des pertes et profits.

En matière d'impôts sur le revenu, les jetons de présence sont, tout comme les tantièmes avec lesquels la loi fiscale ne fait pas de différence, considérés comme des revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'article 91 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l´impôt sur le revenu[59] (« L.I.R. ») et sont soumis à retenue à la source.

Au Luxembourg, l'article 44.1.w de la Loi TVA exempte spécifiquement « *les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exercice d'une activité honorifique par les membres […] de conseils d'administration […] et rémunérés par des jetons de présence* ».

Cette disposition ne fait l'objet d'aucun commentaire officiel de la part de l'AED et n'est pas annotée sous l'article 44 de la Loi TVA reprise au tome 6 du Code fiscal luxembourgeois publié aux éditions Saint-Paul.

Sur la base de courriers individuels non publiés, on peut cependant estimer que la position de l'AED sur cette question est de considérer que les jetons de présence tombent dans le champ d'application de la TVA au même titre que les tantièmes et que « *les prestations des membres de conseils d'administration n'étant exonérées que dans la mesure où elles sont effectuées à titre honorifique, les jetons de présence accordés à ce titre ne sauraient l'être qu'à titre de défraiement* ».

Ce dernier élément suggère que l'exemption ne puisse être appliquée que pour autant que les montants alloués sous forme de jetons de présence soient très limités.

Dans la mesure où la notion de jetons de présence, tout particulièrement au Luxembourg où la fonction d'administrateur s'est en grande partie professionnalisée, a quelquefois qualifié des rémunérations importantes, il convient de faire preuve de prudence dans l'application de l'article 44.1.w de la Loi TVA. En effet, même si l'existence de cette disposition démontre le souhait du législateur de réserver un traitement spécifique distinct à certaines rémunérations versées au titre de jetons de présence, l'absence de définition claire de cette notion ainsi que de celle d'« activité honorifique » exercée par le membre d'un conseil d'administration ouvre la porte à toutes les interprétations, en ce compris les plus strictes.

(iii) La rémunération pour gestion journalière

Pour des raisons d'efficacité, la LSC autorise la délégation de la gestion journalière de la société soit à un tiers, soit à un mandataire social. Le dirigeant chargé de la gestion journalière perçoit généralement un « traitement » fixé par les statuts ou l'assemblée générale des associés pour cette mission.

Cette rémunération est traitée au Luxembourg, en matière d'impôts sur le revenu, comme un salaire, avec toutes les conséquences fiscales que la loi y attache (art. 91, al. 1er, n° 2, 2e, phrase L.I.R. *a contrario* et al. 6, art. 95 L.I.R.)[60].

Ceci ne signifie pas pour autant que le dirigeant soit à considérer comme un salarié au regard du droit du travail ou du droit de la sécurité sociale[61]. Ceci ne pourra être le cas que si le dirigeant chargé de la ges-

56. Voir sur cette question A. ELFASSI et K. MEBREK, *Le statut du dirigeant d'entreprise*, Luxembourg, Legitech, éd. 2013, pp. 19 à 22 ; mais également J. VAN RYN et P. VAN OMMESLAGHE, « Examen de jurisprudence. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 1981, p. 367, n° 55 ; S.J. NUDELHOLE, « Délégation à la gestion journalière de la société anonyme et contrat d'emploi », note sous Cass., 22 janvier 1981, *R.C.J.B.*, 1981, p. 495.
57. J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *Droit des Sociétés, Précis*, 4e éd., Bruxelles, Bruylant, 2011, n° 947.
58. A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4e éd., Luxembourg, Saint-Paul, 2014, p. 647.
59. Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, Mémorial A n° 79 du 6 décembre 1967, p. 1228.
60. A. STEICHEN, *Précis de droit fiscal de l'entreprise*, 3e éd., Luxembourg, Saint Paul, 2004, p. 494.
61. A. ELFASSI et K. MEBREK, *Le statut du dirigeant d'entreprise*, Luxembourg, Legitech, éd. 2013, p. 45. La Cour de cassation belge a cependant admis de longue date que l'administrateur d'une société anonyme chargé de la gestion journalière soit lié par un contrat de travail lorsqu'il s'occupe de la gestion journalière sous l'autorité d'un organe, d'un autre administrateur ou d'un préposé de la société. Voir, Cass., 30 mai 1988, *Pas.*, 1988, RG 6156, I, 1169 ; Cass., 28 mai 1984, *Pas.*, 1984, I, p. 1173.

tion journalière répond aux conditions de cumul qui doivent être remplies pour qu'un dirigeant puisse conclure un contrat de travail (voyez ci-dessus sous la section (i) « Le salaire »).

En ce qui concerne la TVA, dans la pratique, l'AED assimilerait la rémunération de l'administrateur-délégué à une contrepartie taxable, sauf si un contrat de travail était établi entre la société et l'administrateur-délégué.

(iv) Les tantièmes

Les tantièmes constituent une attribution au dirigeant d'une part des bénéfices engrangés par la société. Tout comme les dividendes, ils ne sont pas déductibles du revenu imposable de la société et constituent une affectation des bénéfices sociaux.

Ils ne peuvent être versés que dans la limite du bénéfice distribuable[62]. Ceci signifie qu'à défaut de bénéfice distribuable, le dirigeant ne pourra percevoir un tantième.

Alors que le dividende doit normalement être partagé entre les actionnaires proportionnellement au nombre d'actions dont ils sont porteurs, il n'existe aucune prescription en matière de partage de tantièmes. Il est par conséquent, en principe, possible d'accorder un tantième à un dirigeant et pas à un autre[63].

La distribution de tantièmes peut mener à des abus, notamment si elle mène à sevrer les actionnaires de dividendes ou s'ils sont prélevés sur des reports à nouveau[64].

Du point de vue de l'impôt sur le revenu, la notion de « tantièmes » vise tant les tantièmes « au sens strict » (l'attribution d'une part du bénéfice social) que les jetons de présence. Les tantièmes sont soumis à l'impôt dans le chef de leur bénéficiaire au titre de bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'article 91 de la L.I.R.[65]. Ces tantièmes sont soumis à une retenue à la source.

En matière de TVA, l'AED considérerait que les tantièmes sont taxables au taux de 17 % comme constituant la contrepartie de l'activité assujettie du dirigeant. Les caractéristiques intrinsèques des tantièmes au regard du droit des sociétés, et plus particulièrement celles qu'ils partagent avec les dividendes, obligent cependant à soulever certaines questions qui seront examinées sous la section 5.3.2. ci-dessous.

5.3.2. Question du lien direct pouvant exister entre la rémunération et la prestation du dirigeant

La question de l'existence d'un lien direct entre la rémunération pouvant être versée au dirigeant et ses prestations invite à la réflexion.

Il existe assurément un lien entre les rémunérations perçues par le dirigeant et les prestations qu'il effectue. Que ce soit en raison de sa présence effective aux réunions de l'organe de gestion ou pour sa prestation générale, la rémunération trouve son origine, si pas sa justification, dans les fonctions exercées par le dirigeant dans le cadre de son mandat social.

Existe-t-il cependant un lien direct et nécessaire entre l'activité du dirigeant et la rémunération qu'il perçoit, au sens des critères dégagés par la Cour de justice ? La réponse à cette question est délicate.

La rémunération du dirigeant dans le cadre de son mandat social n'est pas déterminée conventionnellement entre le dirigeant et la société. Lorsque les statuts se bornent à préciser que les dirigeants sont rémunérés, il appartient normalement à l'assemblée générale des associés d'en fixer le montant. Lorsque les statuts précisent que le mandat social est gratuit, ni l'organe de gestion, ni l'assemblée générale des associés ne peuvent prendre de décision contraire, sous réserve d'une modification des statuts[66]. Si des rémunérations étaient payées en contravention des statuts, tout associé pourrait demander l'annulation de ces paiements. En cas de silence des statuts, on considère plutôt aujourd'hui que l'assemblée générale des associés a le droit d'allouer une rémunération aux dirigeants et d'en déterminer les modalités[67].

La détermination de l'existence d'un lien direct entre l'activité et la rémunération est particulièrement malaisée en ce qui concerne les tantièmes.

Il est indubitable que le versement de tantièmes est généralement lié à la qualité de dirigeant. Dans le même ordre d'idées, il est même possible que la décision de l'assemblée générale des associés d'attribuer un montant plus ou moins élevé au titre de tantièmes soit liée à l'importance des services fournis par les dirigeants au cours de l'exercice clôturé[68]. En cas de remplacement d'un dirigeant, on pourra ainsi répartir

62. A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4e éd., Luxembourg, Saint-Paul, 2014, p. 194. Pour ce qui est de la notion de bénéfice distribuable, voir article 72-1 de la LSC.
63. F. VANDEN HEEDE, « Tantièmes sous la loupe », *Pacioli*, IPCF/BIBF, n° 384, 28 avril au 11 mai 2014, p. 1.
64. J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *Droit des Sociétés, Précis*, 4e éd., Bruxelles, Bruylant, 2011, n° 948.
65. A. STEICHEN, *Manuel de droit fiscal, droit fiscal général*, 5e éd., Luxembourg, Saint-Paul, 2015, p. 473.
66. C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, t. II, Bruxelles, Swinnen, 1982, p. 178.
67. Sur la question de la rémunération du mandat en cas de silence des statuts, voir C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, t. II, Bruxelles, Swinnen, 1982, pp. 178 et s. ; J.-P. WINANDY, *Manuel de droit des sociétés*, Luxembourg, Legitech, éd. 2011, pp. 523 et s. ; A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4e éd., Luxembourg, Saint-Paul, 2014, p. 646 et la jurisprudence citée.
68. D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal des tantièmes », *in En quête de fiscalité et autres propos…*, Larcier, 2011, p. 194.

le tantième obtenu au prorata de la durée de fonction de chacun[69].

Cependant, l'attribution d'un tantième peut dans certains cas intervenir en remplacement ou un complément d'un dividende, lorsque le dirigeant est ou représente un actionnaire de la société. Dans ce cas, le lien entre l'activité en tant que dirigeant et la rémunération est beaucoup plus lâche.

D'autre part, la fixation des tantièmes en général ne résulte pas d'une convention qui existerait entre la société et son dirigeant : les tantièmes sont attribués par décision « souveraine » de l'assemblée générale des associés. Seuls les statuts et à défaut les assemblées générales d'associés pourront retenir le caractère rémunéré du mandat social et en arrêter les modalités de calcul. Dans la pratique, le conseil d'administration d'une société anonyme s'alloue souvent lui-même une rémunération. Celle-ci constitue cependant une « avance » que l'assemblée générale des actionnaires devra approuver par la suite[70], à défaut de quoi elle devra être remboursée à la société. Lorsque l'assemblée générale approuve les comptes annuels, elle doit en effet également donner une affectation au résultat. Le bénéfice peut être réservé ou être distribué en totalité ou en partie sous forme de dividendes aux actionnaires ou en tant que tantièmes. Il est par ailleurs possible d'accorder un tantième à un dirigeant mais pas à un autre[71]. Il n'existe donc pas de « droit » à un bénéfice, comme il existe un droit à une rémunération pour un service[72].

Ensuite, la décision d'attribution des tantièmes et donc la fixation de leur montant peut être prise en dehors de toute considération liée à l'étendue des prestations effectivement réalisées par le dirigeant. Les statuts peuvent ainsi prévoir que les tantièmes seront calculés sur la base d'un pourcentage déterminé du bénéfice distribuable ou du montant des dividendes distribués[73].

Enfin, le versement de tantièmes ne pourra intervenir que pour autant que la société ait effectivement réalisé un bénéfice distribuable. À défaut, le dirigeant le plus dévoué ne pourra prétendre à la perception de tantièmes quelle que fût son implication dans la gestion de l'entreprise.

Or, dans l'arrêt **Floridienne/Berginvest**[74], la Cour de justice a décidé qu'un lien direct et immédiat entre les prestations de gestion rendues par une *holding* à sa filiale et les dividendes perçus serait difficilement concevable, étant donné que l'attribution des dividendes résulte d'une décision unilatérale de la filiale et qu'un même dividende est attribué à toutes les actions d'une catégorie donnée, que celles-ci appartiennent ou non à la *holding* prestataire de services. Par ailleurs, dans le même arrêt, la Cour a encore jugé que les dividendes ne pouvaient être considérés comme la rémunération d'une activité économique puisque, entre autres raisons, le versement dépend d'un aléa (l'existence d'un bénéfice distribuable).

Les principes dégagés par la Cour de justice à l'occasion de cet arrêt ne peuvent être appliqués littéralement à la question de la rémunération des dirigeants, dans la mesure où ils règlent la question des dividendes. Ils ne peuvent cependant pas être totalement écartés puisque les tantièmes et les dividendes partagent de nombreuses caractéristiques communes au regard du droit des sociétés, et notamment le fait d'être tous deux tributaires d'un double aléa : l'existence d'un bénéfice distribuable et la décision positive de l'assemblée générale des associés.

Pour les raisons qui précèdent, l'existence d'un lien direct entre les tantièmes et les prestations rendues par le dirigeant est, à notre sens, contestable. Ce mode de rémunération constitue, au même titre qu'une distribution de dividendes, une forme d'affectation du résultat décidée par l'assemblée générale des associés, laquelle est tributaire de l'existence d'un bénéfice distribuable et non de l'accomplissement d'une prestation de services individualisée[75].

5.4. Critère de l'indépendance

5.4.1. Généralités

Pour agir en tant qu'assujetti à la TVA, il faut agir de manière indépendante.

Cette notion n'est définie ni par les directives en matière de TVA, ni par l'article 4 de la Loi TVA.

L'article 10 de la directive 2006/112/CE[76] précise toutefois que le critère d'indépendance vise notamment à exclure de la taxation les salariés et les autres personnes, dans la mesure où elles sont liées à leur employeur par un contrat de louage de travail *ou* par tout autre rapport juridique *créant des liens de subordina-*

69. C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, t. II, Bruxelles, Swinnen1982, p. 182.
70. A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4e éd., Luxembourg, Saint-Paul, 2014, p. 646.
71. J.-M. CONTER, « Tantièmes sous la loupe », *Pacioli*, n° 384, 28 avril-11 mai 2014, p. 1.
72. C. AMAND, « *TVA sur les prestations d'administrateurs : mais quelles sont donc les règles « normales ? »*, 24 janvier 2015.
73. B. TILLEMAN, *Bestuur van vennootschappen*, Bruges, Die Keure, 2005, p. 459.
74. Arrêt Floridienne SA/Berginvest SA, C-142/99, EU:C:2000:623, points 14 et 22.
75. Voir dans le même sens : D.-E. PHILIPPE, « Le régime fiscal des tantièmes », *in En quête de fiscalité et autres propos…*, Larcier, 2011, p. 193 ; Y. BEERNAERTS, *Les holdings à l'épreuve de la TVA*, Bruxelles, Bruylant, 2001, pp. 30 à 41 ; Y. BEERNAERTS et B. BREMEN, « L'arrêt Malburg : une occasion de revenir sur le statut TVA des administrateurs en Belgique », *Act. fisc.*, n° 15, 2014.
76. Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, J.O., L 347, 11 décembre 2006, pp. 1 à 118.

tion en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

La directive élève donc *le lien de subordination* au titre de critère permettant de faire la distinction entre les activités exercées à titre indépendant et les autres (qui ne tombent pas dans le champ d'application de la TVA).

Notons que la formulation de la directive 2006/112/CE est plus large que celle de l'annexe A de la deuxième directive[77] de 1967 qui précisait sous le point 2 (ad. art. 4) que sont exclus de la taxation les salariés qui sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail.

L'article 10 de la directive 2006/112/CE n'a pas été transposé dans la Loi TVA. Cependant, l'annotation sous l'article 4 de la Loi TVA au tome 6 du Code fiscal luxembourgeois tel que publié par les éditions Saint-Paul en reprend exactement la teneur.

Cette annotation reprend les éléments considérés comme pertinents par l'AED pour l'examen de la notion d'indépendance :
- avoir un contrat de travail avec un seul employeur ;
- être soumis aux ordres de son employeur en ce qui concerne l'organisation du travail ;
- avoir une fiche d'impôts sur les salaires ;
- être affilié à une caisse de pension (caisse de maladie) salariale ;
- être rémunéré par un salaire fixe.

Pour l'appréciation de cette notion, les commentateurs du tome 6 du Code fiscal publié aux éditions Saint-Paul précisent qu'il « faut se baser sur la situation de fait dans son ensemble et non pas sur des critères isolés ». Les éléments énumérés ne constitueraient donc pas des conditions à remplir cumulativement mais sont plutôt des indications devant s'inscrire dans un faisceau d'éléments de fait à analyser au cas par cas.

La Cour de justice a, elle aussi, donné certaines indications quant à la portée de la notion d'indépendance dans divers arrêts.

Ainsi, le lien de subordination se caractériserait notamment par une dépendance vis-à-vis de la société pour la détermination des conditions de rémunération et d'organisation, une absence de responsabilité individuelle vis-à-vis des tiers à raison des conséquences de l'activité et donc une absence de risque économique supporté par le prestataire dans le cadre de l'activité[78].

5.4.2. Le critère de l'indépendance appliqué aux dirigeants

Pour A. STEICHEN, le dirigeant ne rentre pas dans le domaine de la TVA lorsqu'il reçoit une rémunération basée sur un contrat de travail, c'est-à-dire sur un état de subordination vis-à-vis de son employeur, à savoir la société. En revanche, lorsqu'en plus de son activité salariale, le dirigeant exerce des activités indépendantes rémunérées « *sous forme de tantièmes* », il entrerait alors dans le champ d'application de la TVA en tant que titulaire d'une profession libérale [79].

Cette position rejoint celle de l'AED.

Elle mérite cependant que l'on s'y penche plus avant.

(i) Mandataire ou organe ?

Au regard du droit civil et du droit des sociétés, il est admis que le dirigeant, en ce compris le délégué à la gestion journalière, en sa qualité de mandataire social, n'est pas subordonné à la société qu'il dirige. En effet, « *[l]e dirigeant est celui qui se voit conférer par l'assemblée des actionnaires ou des associés de la société, un mandat d'agir pour le compte de la société et de la représenter vis-à-vis des tiers. En droit, le dirigeant est donc celui qui exerce un mandat social. S'il agit au nom et pour le compte de la société, cela ne signifie pas qu'il lui est subordonné. Bien au contraire, le dirigeant agissant dans l'intérêt de la société, détermine les orientations économiques et stratégiques de celle-ci* »[80].

Les dirigeants étant traditionnellement considérés comme des mandataires[81], le lien de subordination nécessaire à la responsabilité du commettant pour les faits de son préposé est considéré comme faisant défaut, de sorte que l'action en responsabilité fondée sur l'article 1384, al. 3, du Code civil est exclue à l'égard des dirigeants, organes sociaux[82].

Cependant, comme le précise J.-P. WINANDY, « *au fil du temps cette approche* (basée sur l'existence d'un mandat entre la société et son dirigeant) *a été supplantée par la théorie de l'organe selon laquelle la société agit par ses organes qui engagent directement la société. L'organe, plutôt que de représenter la personne*

77. Deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – structures et modalités d'application du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, 67/228/CE, J.O.C.E., 14 avril 1967, 1303/67.
78. Voir arrêt Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332 ; arrêt Maria Karageorgou, C-78/02, EU:C:2003:604 ; arrêt van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615 ; arrêt FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196.
79. A. STEICHEN, *Précis de droit fiscal de l'entreprise*, 3e éd., Luxembourg, Saint Paul, 2004, p. 640.
80. A. ELFASSI et K. MEBREK, *Le statut du dirigeant d'entreprise*, Luxembourg, Legitech, éd. 2013, p. 16.
81. Voir notamment J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *Droit des sociétés, Précis, Droit européen, Droit belge*, 4e éd., Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 592 et s.
82. A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4e éd., Luxembourg, Saint Paul, 2014, p. 114.

morale se confond avec cette dernière »[83].

Suivant cette théorie, le dirigeant n'est pas un mandataire tirant ses pouvoirs d'un contrat le chargeant d'accomplir des actes juridiques au nom et pour le compte d'un mandant (la société), mais le titulaire d'une fonction, de gestion ou de représentation, organisée par la loi et exercée par des personnes investies, certes par décision sociale, mais également désignées par la loi elle-même[84].

Ainsi, les dirigeants constitueraient des organes de la société exprimant la volonté propre de la personne morale et s'identifiant (au sens juridique du terme) à la société[85].

La théorie de l'organe a été consacrée à l'article 12 de la LSC qui prévoit que « *les sociétés agissent par leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire, selon le cas, dont les pouvoirs sont déterminés par la loi ou l'acte constitutif et par les actes postérieurs faits en exécution de l'acte constitutif* ».

Cette théorie explique pourquoi les dirigeants n'ont pas à produire de procuration pour montrer l'étendue de leurs pouvoirs[86].

L'application de la théorie de l'organe à la question de l'assujettissement des dirigeants a, à notre connaissance, toujours été rejetée par l'AED.

En revanche, elle a été accueillie en Belgique par exemple, où les prestations d'administrateurs, gérants et liquidateurs (à tout le moins personnes physiques), agissant en cette qualité, associés ou non, ne peuvent pas être soumises à la TVA[87]. Lorsqu'ils agissent dans le cadre de l'exercice ordinaire de leur mission statutaire, ils ne seraient pas indépendants de la personne morale qui leur a confié cette mission et ne seraient donc pas assujettis en raison des missions prestées dans ce cadre[88]. Comme l'indiquait le ministre des Finances belge en 1993 : « *En ce qui concerne toutefois les administrateurs, gérants et liquidateurs, je souligne que, ces personnes apparaissant à l'égard des tiers comme les organes de la personne morale qu'elles représentent et n'agissant dès lors pas, à cet égard, de manière indépendante , les prestations qu'elles effectuent en cette qualité ne sont pas imposables à la TVA* »[89].

(ii) La théorie de l'organe dans le cadre de la jurisprudence de la Cour de justice

La théorie de l'organe a également été évoquée dans les conclusions de certains avocats généraux à la Cour de justice dans le cadre d'affaires déjà relativement anciennes.

En 1991, l'Avocat général belge (ce qui n'est peut-être pas anodin) W. VAN GERVEN défendait que « *[l]es actes que la société holding ou les personnes agissant en son nom posent en qualité d'administrateur ou de commissaire d'une société filiale ne constituent pas davantage, selon nous, des activités économiques accomplies de façon indépendante, au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive. En effet, un administrateur, ou un commissaire, n'agit pas en son nom propre, mais lie uniquement la société (filiale) dont il est l'organe ; en d'autres termes, lorsqu'il agit dans le cadre de sa mission statutaire, il n'intervient pas 'd'une façon indépendante'. A cet égard, son activité doit être plutôt assimilée à celle d'un travailleur dont l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive dit expressément qu'il n'intervient pas « d'une façon indépendante* »[90].

Ce raisonnement a été repris par la suite, notamment en 2000, dans les conclusions rendues dans le cadre de l'affaire **Floridienne/Berginvest** par l'Avocat général N. FENNELLY[91].

Cette position, sans être expressément contredite, n'a cependant jamais été reprise par la Cour de justice.

À quelques occasions, la Cour de justice a laissé entendre qu'elle se penchait sur cette question. C'est notamment le cas dans l'arrêt **Heerma**[92] qui semble faire référence à la théorie de l'organe. Il convient cependant d'être réservé quant à la portée à donner aux indications de la Cour de justice dans cette affaire[93] qui concernait le traitement TVA applicable à la location d'un bien immeuble par l'associé à une société civile sans personnalité juridique[94], les faits de la cause étant très spécifiques.

Mais si l'on excepte cette référence à la portée incertaine, la Cour de justice n'a jamais validé une quelconque application de la théorie de l'organe à la question du traitement TVA des dirigeants.

83. J.-P. WINANDY, *Manuel de droit des sociétés*, Luxembourg, Legitech, éd. 2011, p. 398.
84. Y. BEERNAERTS et B. BREMEN, « L'arrêt Malburg : une occasion de revenir sur le statut TVA des administrateurs en Belgique », *Act. fisc.*, n° 15, 2014, p. 4, et les auteurs cités.
85. A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4e éd., Luxembourg, Saint Paul, 2014, p. 199.
86. A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4e éd., Luxembourg, Saint Paul, 2014, p. 199.
87. Q.P. n° 253 de DE SUTTER du 19 janvier 1993 ; Décision de l'administration belge n° E.T. 79.581, 27 janvier 1994.
88. Q.P. nos 3 à 6 de NYSSEN du 8 août 2003.
89. Q.P. n° 371 de NYSSEN du 19 janvier 1993.
90. Arrêt Polysar, C-60/90, EU:C:1991:171.
91. Arrêt Floridinne SA/Berginvest SA, C-142/99, EU:C:2000:186.
92. Arrêt Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46.
93. Y. BEERNAERTS et B. BREMEN, « L'arrêt Malburg : une occasion de revenir sur le statut TVA des administrateurs en Belgique », *Act. fisc.*, n° 15, 2014, p. 5.
94. La Cour de justice a indiqué que l'associé devait être considéré comme un assujetti pour cette opération dans la mesure où il n'existait pas entre cet associé et la société locataire de liens de subordination au sens de l'actuel article 10 de la directive 2006/112/CE : « Au contraire, [l'associé] en donnant en location un bien corporel à la société, agit en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, même s'il est en même temps gérant de la société locataire. En effet, ladite mise en location ne relève pas de la gestion ou de la représentation de la société. » (point 18).

Dans un arrêt récent[95], mais ne portant que de manière indirecte sur la question de l'assujettissement des dirigeants, la Cour de justice aurait même implicitement reconnu l'assujettissement à la TVA des personnes physiques gérantes de société.

Mais finalement, on peut se demander si la théorie de l'organe, et donc la question de savoir si elle est ou non suivie par la Cour de justice, est pertinente en ce qui concerne la TVA.

Tout d'abord, la théorie de l'organe n'est pas partagée de la même manière par tous les États membres[96].

Par ailleurs, le principe d'autonomie de la TVA, selon lequel les notions contenues dans la législation européenne de la TVA ne sauraient être définies par référence au droit national[97], exclut, selon nous, de tirer des conséquences directes d'une théorie accueillie, avec des réserves, par la seule doctrine autorisée en matière de droit civil et des sociétés.

Enfin, si le fait d'agir en tant qu'organe suppose que le dirigeant s'identifie à la société dont il exprime la volonté, ceci n'implique pas nécessairement que le dirigeant se trouve dans un lien de subordination vis-à-vis de la société. Au contraire, le dirigeant, agissant dans l'intérêt de la société, détermine les orientations économiques et stratégiques de celle-ci[98] et incarne la volonté de la société devant laquelle il est personnellement responsable de l'exécution de son mandat et des fautes commises dans sa gestion, conformément aux articles 59, § 1er (société anonyme), 103 (société en commandite par actions) et 192 (société à responsabilité limitée) de la LSC. En d'autres termes, l'organe et la société s'identifient à un point tel l'un à l'autre qu'il ne pourrait être question entre eux de liens comparables à ceux pouvant exister entre un commettant et son préposé.

Plutôt que de vérifier si la théorie de l'organe est oui ou non appliquée en matière de TVA, il paraît donc davantage pertinent de se pencher sur la question de savoir si le dirigeant remplit ou non les conditions posées, notamment par la Cour de justice, dans le cadre de l'examen du critère d'indépendance.

(iii) Le critère d'indépendance du dirigeant au regard des principes dégagés par la Cour de justice

Pour rappel, en matière de TVA, le critère d'indépendance s'apprécie, selon la Cour de justice, par rapport à l'existence ou non d'un lien de subordination se manifestant dans le cadre de la détermination de la rémunération et de l'organisation du travail et au regard de la responsabilité vis-à-vis des tiers et du risque économique supporté par l'intervenant.

Pour savoir si un dirigeant doit ou non être considéré comme subordonné (et dès lors non indépendant) à la société qu'il gère, il est donc crucial de déterminer si ces conditions sont rencontrées.

Il fait peu de doute que le dirigeant procède de manière autonome à l'organisation de son travail.

En revanche, en ce qui concerne la rémunération de l'activité du dirigeant, il convient de rappeler qu'il n'y a pas de détermination conventionnelle. Seuls les statuts et, à défaut, l'assemblée générale des associés pourra décider de la rémunération du dirigeant et de ses modalités. Pour plus de détails sur cette question, nous vous renvoyons à nos commentaires sous la section 5.3.

Enfin, si l'on examine la question de la responsabilité du dirigeant vis-à-vis des tiers et du risque économique qu'il supporte en lien avec son activité, la réponse relative la question de l'indépendance est à nuancer[99].

En vertu de la loi, le dirigeant est légalement responsable vis-à-vis des tiers et vis-à-vis de la société elle-même en ce qui concerne les infractions aux dispositions de la LSC et aux statuts sociaux (art. 59, § 2 (s.a.), 103 (s.c.a.) et 192 (s.a r.l.) de la LSC). La LSC institue en effet une responsabilité solidaire de tous les dirigeants en cas de faute particulièrement grave, telle que par exemple la non-convocation aux assemblées générales, l'absence de publication des bilans, ou les opérations exécutées en dehors de l'objet social. Le dirigeant qui viole les dispositions légales ou les statuts engage sa responsabilité vis-à-vis de la société et des tiers car, ce faisant, il se place en marge de ses fonctions[100].

En revanche, en ce qui concerne l'exercice de ses fonctions de gestion, la faute du dirigeant sera généra-

95. Arrêt Heinz Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, point 38 ; Y. BEERNAERTS, « La brume des administrateurs et gérants de sociétés », *Act. fisc.*, n° 38, 19 octobre 2015.
96. Y. BEERNAERTS et B. BREMEN, « L'arrêt Malburg : une occasion de revenir sur le statut TVA des administrateurs en Belgique », *Act. fisc.*, n° 15, 2014, p. 5.
97. Arrêt Breitshol, C-400/98, EU:C:2000:304, point 48 ; arrêt Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61.
98. A. ELFASSI et K. MEBREK, *Le statut du dirigeant d'entreprise*, Luxembourg, Legitech, éd. 2013, p. 16.
99. Voir notamment C. AMAND, « *Tous les administrateurs de société devront-ils appliquer la TVA sur leurs tantièmes ? Il est trop tôt pour le dire, mais…* », 14 avril 2012.
100. Y. BEERNAERTS et B. BREMEN, « L'arrêt Malburg : une occasion de revenir sur le statut TVA des administrateurs en Belgique », *Act. fisc.*, n° 15, 2014, p. 5.

lement considérée comme une faute de la société elle-même. La société endossant directement la responsabilité vis-à-vis des tiers en raison des fautes commises par son organe, le dirigeant ne doit *a priori* pas engager sa responsabilité personnelle[101].

Ces considérations invitent à s'interroger sur le risque économique et la responsabilité (vis-à-vis des tiers) *réellement encourus* par les dirigeants dans le cadre de l'exercice de leur activité. Ceci d'autant plus que, dans la pratique, la responsabilité du dirigeant est quelquefois couverte par une « clause d'indemnité » contractuelle prévoyant l'indemnisation du dirigeant dans l'hypothèse où sa responsabilité serait mise en cause dans le cadre de l'exercice de son mandat.

Au vu des particularités liées à la fixation de la rémunération des dirigeants et de celles liées à leur responsabilité vis-à-vis des tiers et au risque économique qu'ils supportent, il existe donc des arguments pour considérer que les dirigeants agissent d'une manière qui présente des caractéristiques typiques du lien de subordination tel que défini par la Cour de justice en matière de TVA.

5.5. À titre habituel

L'article 4 de la Loi TVA exige de l'assujetti qu'il agisse à titre habituel. Le législateur exclurait donc du champ d'application de la TVA les activités qui seraient exercées occasionnellement par les agents économiques, même si elles remplissent toutes les autres conditions prévues par la Loi TVA[102].

Notons que l'article 9 de la directive 2006/112/CE qui définit la notion d'assujetti et la notion d'activité économique qui y est liée ne requiert pas expressément que l'activité soit exercée à titre habituel. Cette condition est cependant considérée comme implicite[103].

Dans la mesure où l'activité du dirigeant s'exerce dans la durée, par l'accumulation d'opérations relevant de la fonction de gestion, le caractère habituel nous semble devoir être considéré comme établi, ceci même si le dirigeant ne devait exercer un mandat social que pour une seule société.

5.6. Activité économique

L'art. 9, § 1er, 2e alinéa, de la directive 2006/112/CE (article 5 de la Loi TVA) précise que les activités économiques visées sont 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. Est notamment considérée comme une activité économique, une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel *en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence*. Il s'agit de critères qui sont de nature objective, en ce sens que seule l'activité en tant que telle est prise en considération, indépendamment du but ou du résultat de cette activité.

L'activité économique ne doit donc pas avoir un but lucratif ou être rentable pour constituer une activité économique au sens de la TVA, il suffit, mais il est indispensable, que cette activité vise à retirer une recette ayant un caractère de permanence. Cette condition est évidemment à mettre en relation avec la question du caractère onéreux de la prestation traitée dans la section 5.3. de la présente contribution.

Si la réalisation de recettes est toujours requise pour pouvoir donner lieu à une activité économique, le fait de générer des recettes n'est pas nécessairement suffisant à cette fin[104].

La Cour de justice a, à plusieurs reprises, rappelé qu'une activité, quoiqu'entraînant la perception d'une rémunération, peut ne pas être considérée comme relevant d'une activité économique, lorsque le but de cette activité n'est pas la perception de recettes ayant un caractère de permanence.

Ainsi, au sujet de l'attribution de droits permettant l'utilisation d'une partie définie du spectre de radiofréquences réservée aux services de télécommunications, la Cour de justice a décidé qu'en octroyant une telle autorisation, l'autorité nationale compétente ne participe pas à l'exploitation d'un bien, constitué par les droits d'utilisation du spectre des radiofréquences, en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Par cette procédure d'octroi, cette autorité exerce en effet une activité de contrôle et de réglementation de l'utilisation du spectre électromagnétique qui lui est expressément dévolu[105].

Par ailleurs, le fait qu'une rémunération soit perçue n'implique pas en soi que l'activité soit réalisée en vue de retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Ainsi, au sujet d'une vente de quotas laitiers, la Cour de justice a conclu qu'il appartenait au juge national d'établir, le cas échéant, si c'est en vue de percevoir cette rémunération que l'activité était exercée par les bureaux de vente de quotas laitiers, tout en tenant compte du fait que la perception d'une rede-

101. A. STEICHEN, *Précis de droit des sociétés*, 4e éd., Luxembourg, Saint Paul, 2014, pp. 226 et 227. Voir également I. RIASSETTO et G. RAVARANI, « La responsabilité des dirigeants de sociétés », *in* G. RAVARANI, *La responsabilité civile des personnes privées et publiques*, 3e éd., Pasicrisie luxembourgeoise, 2014, pp. 645 à 654.
102. Arrêt Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352 ; A. STEICHEN, *Précis de droit fiscal de l'entreprise*, 3e éd., Luxembourg, Saint Paul, 2004, p. 741.
103. J.-P. WINANDY, *Manuel de la TVA au Luxembourg*, Luxembourg, Legitech, éd. 2013, p. 72.
104. J.-P. WINANDY, *Manuel de la TVA au Luxembourg*, Luxembourg, Legitech, éd. 2013, p. 72.
105. Arrêt T-Mobile Austria, C-284/04, EU:C:2007:381, point 44.

vance n'est pas, en soi, de nature à conférer un caractère économique à une activité donnée[106].

Au regard de ces éléments, on peut raisonnablement se poser la question de savoir si l'activité d'un dirigeant vise nécessairement à retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

En effet, les raisons qui sous-tendent l'acceptation par le dirigeant du mandat social qui lui est confié peuvent être multiples et peuvent parfois tenir davantage aux pouvoirs que la fonction confère qu'à la rémunération qui sera éventuellement perçue (et qui, dans le cas des tantièmes, est totalement aléatoire).

Le dirigeant peut, par exemple, avoir comme but de représenter et de faire valoir le point de vue d'un actionnaire au conseil d'administration d'une société anonyme, ou encore d'exercer une forme de contrôle quant aux destinées de la société, sans pour autant que son activité soit motivée par la réalisation de recettes immédiates au titre d'une rémunération.

Ce n'est donc finalement que lorsque le dirigeant exerce ses fonctions dans le but (principal) de tirer des revenus de son activité, d'une manière qui s'apparente à l'exercice d'une profession, qu'il devrait être, à notre avis, considéré comme exerçant une activité économique au sens de la TVA.

5.7. Conclusion intermédiaire

Sur la base de l'étude approfondie des concepts TVA en matière d'assujetissement, nous considérons qu'il existe de bons arguments pour mettre en doute le fait que les dirigeants exercent nécessairement leur activité en tant qu'assujettis au sens de l'article 4 de la Loi TVA.

6. Questions pratiques toujours ouvertes

Outre la question de fond de l'assujettissement des dirigeants et de la soumission à la TVA de leurs rémunérations qui doit être nuancée, la position connue de l'AED ne nous semble pas répondre à toutes les questions pratiques qui se poseront inévitablement dans le futur.

Il en va ainsi, notamment du traitement des prestations des dirigeants dans le cadre de situations transfrontalières.

Il faut en effet s'interroger quant aux conséquences concrètes pour les dirigeants étrangers qui exercent un mandat social au Luxembourg. En ce qui concerne les personnes physiques belges, par exemple, on pourrait se trouver, dans l'hypothèse où le dirigeant administre une société assujettie à Luxembourg, face à une situation hybride dans laquelle le dirigeant serait hors du champ d'application de la TVA en Belgique mais considéré comme assujetti au Luxembourg.

Aussi, la question de l'établissement à partir duquel un dirigeant devra être considéré comme exerçant son activité dans des situations transfrontalières est cruciale.

Si le dirigeant est réputé rendre ses prestations depuis un établissement étranger, celles-ci ne tomberont dans le champ d'application de la TVA luxembourgeoise que si la société gérée est assujettie à la TVA au sens de l'article 17 de la Loi TVA[107].

Si le dirigeant effectue ses prestations depuis un établissement situé au Luxembourg, celles-ci tomberont inévitablement dans le champ d'application de la TVA luxembourgeoise, quel que soit le statut TVA de la société gérée.

Par conséquent, dans le cas où la société gérée ne serait pas assujettie à la TVA, les prestations rendues par un dirigeant personne physique considéré comme établi en Belgique échapperont à toute TVA, tandis que les mêmes prestations réputées rendues à partir d'un établissement luxembourgeois seront invariablement soumises à la TVA luxembourgeoise au taux de 17 %. Dans un cas où, par hypothèse, la société administrée ne dispose pas de droit à déduction, cette particularité n'est pas anodine.

À l'inverse, le régime de la franchise de la TVA (art. 57 de la Loi TVA) qui permet d'éviter l'application de la TVA aux prestations rendues par un assujetti dont le chiffre d'affaires[108] ne dépasse pas vingt-cinq mille euros au Luxembourg, ne pourra jouer que si le dirigeant est réputé prester ses services à partir d'un établissement luxembourgeois. Le régime de la franchise de la TVA n'est en effet pas applicable dans les situations transfrontalières.

En ce qui concerne les modalités pratiques d'application de la TVA, les conséquences du lieu d'établissement du dirigeant sont également importantes. Considéré comme établi en Belgique, le dirigeant devrait pouvoir obtenir une identification au titre d'assujetti non déposant qui lui permettra d'utiliser un numéro de TVA commençant par BE et de déposer un relevé

106. Arrêt Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, point 18.
107. L'article 17 de la Loi TVA indique que les assujettis partiels doivent être considérés comme assujettis pour tous les services qui leur sont fournis et assimile aux assujettis à la TVA les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA. Notons que les sociétés effectuant uniquement des prestations financières sont assujetties à la TVA, même si la totalité de leurs prestations est exemptée au titre de l'article 44 de la Loi TVA.
108. Calculé selon des critères précis, *cf.* article 57 de la Loi TVA.

de ses opérations intracommunautaires[109], sans être contraint de compléter des déclarations périodiques.

Dans l'hypothèse où le dirigeant serait en revanche considéré comme établi au Luxembourg, il devra demander son immatriculation à la TVA en tant qu'assujetti au Luxembourg et déposer des déclarations à la TVA selon le régime normal (sauf s'il bénéficie du régime de franchise de la TVA par application de l'article 57 de la Loi TVA).

La question du lieu à partir duquel le dirigeant exerce son activité économique est donc déterminante en cette matière. Or, en ce qui concerne les dirigeants, la réponse à la question de savoir à partir de quel lieu est exercée l'activité ne coule pas nécessairement de source, même au regard des critères proposés par le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011[110] qui définissent les concepts de siège de l'activité économique, d'établissement stable, de domicile et de résidence habituelle.

Faut-il nécessairement considérer que le lieu d'établissement du dirigeant personne physique se situe au lieu de son domicile, sauf s'il dispose d'un bureau au Luxembourg à partir duquel il exerce son mandat social ? Peut-on estimer que les prestations du dirigeant sont exercées au siège social de la société qu'il administre ? Est-il possible d'envisager plusieurs lieux d'établissement pour un même dirigeant agissant pour plusieurs sociétés ?

La question du moment d'exigibilité de la TVA qui serait considérée comme due sur les prestations des dirigeants est, elle aussi, délicate.

Lorsqu'une facture doit être émise, ce qui est le cas lorsque le destinataire des prestations est un assujetti ou une personne morale non assujettie, la TVA devient exigible lors de l'émission de la facture et au plus tard le jour où la facture aurait dû être émise. En vertu de l'article 63 de la Loi TVA, la facture doit être émise au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel la prestation a été effectuée, ou, en cas d'acompte, pour une prestation non encore effectuée ou achevée, au plus tard lors de l'encaissement de l'acompte.

Si aucune facture ne doit être émise, la TVA sera exigible au moment où la prestation sera réputée effectuée.

Si l'on considère que les prestations de dirigeants sont des prestations continues au sens de l'article 22 de la Loi TVA, la prestation sera considérée comme effectuée à l'expiration de chaque période à laquelle se rapportera un paiement. Dans le cas des tantièmes, il s'agirait vraisemblablement de la clôture de l'exercice pour lequel un bénéfice pouvant être attribué sous forme de tantièmes sera constaté. Cependant, l'approbation des comptes par l'assemblée générale des associés qui doit se réunir au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice, à l'occasion de laquelle l'attribution d'un tantième peut être approuvée, est susceptible d'intervenir bien après le moment prévu en matière de TVA au regard des règles de facturation et pourrait placer le dirigeant dans une situation d'infraction quasi inévitable vis-à-vis de l'AED[111].

Dans le même ordre d'idées, faut-il considérer que les avances que s'octroieraient les dirigeants déclenchent l'exigibilité de la TVA au titre d'« acomptes », sachant que ces avances sont par essence restituables tant qu'elles ne sont pas approuvées par l'assemblée générale des associés ?

Enfin, les jetons de présence qui correspondent à une rémunération de la participation du dirigeant aux réunions de l'organe de gestion doivent-ils être considérés comme la contrepartie d'une prestation continue (visée à l'article 22 de la Loi TVA), ou comme celle d'une prestation dont le fait générateur intervient instantanément ?

Plus pernicieuse encore est la question de savoir si la TVA doit être considérée comme comprise dans le montant versé au dirigeant ou comme devant être calculée en sus de ce montant.

Une piste à cet égard pourrait être trouvée dans le jugement de la Cour de justice dans l'affaire **Tulica**[112], où celle-ci a décidé que « *lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la taxe sur la valeur ajoutée et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré, dans le cas où le fournisseur n'a pas la possibilité de récupérer auprès de l'acquéreur la taxe sur la valeur ajoutée réclamée par l'administration fiscale, comme incluant déjà la taxe sur la valeur ajoutée ». « Il en irait, en revanche, autrement dans l'hypothèse où le fournisseur, selon le droit national, avait la possibilité d'ajouter au prix stipulé un supplément correspondant à la taxe appli-*

109. Pour plus de détails, voir les Décisions de l'administration belge n^{os} E.T. 117.215/4 et 117.215/5 relatives à la modification des modalités d'identification à la TVA au 1er janvier 2010 et à la modification du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires au 1er janvier 2010.
110. Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Ce règlement définit comme établissement stable tout établissement autre que le siège de l'activité économique (pour la détermination duquel sont pris en compte le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise, le lieu du siège statutaire et le lieu où se réunit la direction), établissement qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée en termes de moyens humains, techniques, lui permettant de fournir les services dont il assure la prestation.
111. Notons qu'en Belgique, l'administration considère que la TVA sur les tantièmes est due au moment de l'attribution des tantièmes par l'assemblée générale.
112. Arrêt Tulica, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722.

cable à l'opération et de récupérer celui-ci auprès de l'acquéreur du bien ».

La position connue de l'AED n'apporte pas non plus de réponse à la question de l'application de la TVA à des rémunérations pouvant prendre des formes plus complexes, comme les *stock-options*, les warrants ou les indemnités de rupture (les fameux « parachutes dorés ») envisagées comme une part du paquet global réservé aux dirigeants.

En ce qui concerne la mise en œuvre pratique de l'assujettissement des dirigeants que l'on devine inévitable au Luxembourg, le directeur de l'AED avait affirmé que, même si cette position ne constituait pas un revirement, l'AED se montrerait *indulgente* et ne reviendrait pas sur le passé en la matière, c'est-à-dire sur les années antérieures à 2015. Il semble aujourd'hui que la tolérance serait étendue jusqu'en 2017. Le ministre des Finances ne s'est, lui, pas prononcé sur ce point dans le cadre de la réponse qu'il a donnée à la question parlementaire du 10 février 2016[113] laissant la porte ouverte à toutes les interprétations et les dirigeants à leurs doutes quant aux formalités concrètes qu'ils doivent dès aujourd'hui effectuer.

Cela dit, si l'assujettissement des dirigeants ne constitue effectivement pas un revirement de position, alors se pose la question de savoir si les assujettis concernés pourraient procéder à une révision positive de la TVA historique sur les biens d'investissement et les services assimilés[114].

7. Conclusion générale

Il n'est pas exagéré de dire que l'explosion de la « bombe nommée TVA » annoncée par l'article du magazine *Paperjam* du 10 février 2016 a ébranlé les certitudes et les habitudes de nombreux dirigeants au Luxembourg.

La position connue de l'AED en cette matière, sur la base des propos de son directeur retranscrits dans l'article du magazine *Paperjam* et de quelques documents non publiés où elle a été exprimée, a le mérite de la simplicité.

Il n'est en revanche pas certain – ceci sous réserve des nuances qu'aurait pu exprimer l'AED mais dont nous n'aurions pas connaissance – qu'elle prenne en considération tous les éléments de réflexion, notamment en ce qui concerne les caractéristiques intrinsèques de l'activité des dirigeants et de leurs rémunérations.

En logeant à la même enseigne tous les dirigeants et toutes les rémunérations, la soumission systématique à la TVA constitue sans doute une application par trop monolithique des articles 2 à 5 de la Loi TVA. Or, il existe autant de types de dirigeants qu'il existe d'émoluments et donc de très nombreux éléments pour défendre la non-application de la TVA.

Dans de très nombreuses situations, en effet, la volonté de tirer des recettes ayant un caractère de permanence de la fonction de dirigeant fera défaut, ou sera très secondaire par rapport aux autres raisons pouvant justifier l'exercice de la mission ce qui remet en cause l'existera même d'une activité économique.

Dans tous les cas, l'existence d'une réelle indépendance entre le dirigeant et la société qu'il administre peut être questionnée, puisque le dirigeant n'expose pas nécessairement sa responsabilité vis-à-vis des tiers. Ceci sera tout particulièrement vrai lorsque le risque couru par le dirigeant dans le cadre de l'exercice de sa fonction est couvert par la société elle-même, par le biais de dispositions conventionnelles prévoyant la protection du dirigeant au cas où sa responsabilité serait remise en cause.

Enfin, en ce qui concerne plus spécifiquement les tantièmes, l'existence d'un lien direct et immédiat entre l'activité du dirigeant et la quote-part des bénéfices perçue nous semble faire défaut, tout particulièrement lorsque le dirigeant est (ou, à tout le moins, représente) un actionnaire de la société.

Au regard de toutes ces incertitudes, les recommandations qui seront, nous l'espérons, formulées par le groupe de travail chargé d'apporter des éclaircissements promis par le ministre des Finances seront éminemment bienvenues.

Quoi qu'il en soit, au regard des soubresauts des derniers mois, il semble évident que les acteurs de la place ne pourront plus se permettre de faire l'économie d'une analyse TVA en matière de rémunérations des dirigeants.

113. Q.P. n° 1799 de L. MOSAR du 10 février 2016, Chambre.

114. Voir arrêt Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214.

Agenda des formations organisées à Luxembourg

Vous trouverez l'offre détaillée de nos formations sur le site www.kluwerformations.lu

Comptabilité : formation de base

www.klu.lu/BABOJFL
Les 29 septembre ; 6 octobre et 13 octobre 2016 de 09.00 à 17.30 h, Novotel Kirchberg Luxembourg

Au cours de ces 3 journées, les intervenants vous expliquent tous les éléments de base de la comptabilité et les principes qui régissent l'établissement des comptes annuels selon les principes luxembourgeois. Ils ne se limiteront pas à une approche théorique, mais partageront également avec vous leur large expérience pratique. Ils examineront avec précision les difficultés éprouvées face aux notions de base telles que passif, actif, débit, crédit, mais également face aux concepts plus spécifiques tels que variations de stocks, provisions, comptes de régularisation,... Des exemples vous aideront à maîtriser la matière. De plus, ils vous prépareront à dialoguer sans problème avec les spécialistes.

Après 3 jours de participation active, vous posséderez toutes les connaissances nécessaires pour analyser, seul, votre comptabilité.

Orateurs : Jacques PEFFER et Frederic MATHOUILLOT

La titrisation à partir du Grand-Duché de Luxembourg

www.klu.lu/UXTRIFL
Le 4 octobre 2016 de 09.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Beaucoup d'acteurs de la place financière (banques, avocats, fiduciaires, domiciliataires, etc.) sont amenés à traiter de certains aspects (juridiques, fiscaux, administratifs et pratiques) d'une transaction de titrisation. Ils ne saisissent pas nécessairement tous les enjeux de cette technique financière lesquels sont différents selon le rôle de l'intervenant dans la transaction de titrisation.

Cette formation d'une journée, synthétique, accessible et pratique a pour but de donner les éléments de base pour replacer la titrisation dans son contexte et comprendre les opérations dans leur ensemble (au niveau juridique et fiscal, ainsi qu'au niveau des enjeux financiers liés à la titrisation).

Orateurs : Adrian SEDLO, Quentin RUTSAERT et Jean-Marc GROELLY

Actualités comptables au Luxembourg

www.klu.lu/NLCOMFL
Le 6 octobre 2016 de 14.30 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Les évolutions pratiques et conceptuelles au Luxembourg : projets nationaux et influence européenne et internationale

Le paysage comptable luxembourgeois subit actuellement son plus grand bouleversement depuis 1984. Tout professionnel du chiffre doit être au courant de ces nouveautés. Face aux difficultés de lecture de la réforme, le recours à l'expérience vécue dans d'autres États membres et notamment en Belgique apparaît comme une clé de lecture appréciable.

Orateur : Yvan STEMPNIERWSKY

Private equity

www.klu.lu/INVESFL
Le 11 octobre 2016 de 09.00 à 17.30 h, Novotel Kirchberg Luxembourg

Le capital risque au Luxembourg
- Vous souhaitez vous familiariser avec les différents concepts du « capital investissement » et du « capital risque » ?
- Vous désirez comprendre les régimes et plateformes tels que SICAR, SIF, OPC, Soparfi,… ?
- Vous tenez à maîtriser les aspects structurels, organisationnels et fiscaux du capital risque au Luxembourg ?
- Vous souhaitez non seulement être au courant de la théorie mais également profiter de l'expérience pratique des orateurs (auditeur/conseil et avocat) ?

Alors ne manquez pas cette formation d'une journée, synthétique, accessible et pratique.

Orateurs : Dimitri STEVENART, Catherine POGORZELSKI et Gautier DESPRET

Emphytéose, usufruit et droit de superficie

www.klu.lu/ERFPAFL
Le 13 octobre 2016 de 14.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Cette formation permet d'appréhender les possibilités offertes par les opérations de démembrement du droit de propriété en toute connaissance de cause, conscient des avantages, mais également des risques. Elle informe également les participants sur les précautions qu'il est utile, voire indispensable, de prendre.

Les principes de base et les possibilités de dérogations contractuelles seront analysés : distinction entre les

contrats portant sur les droits réels démembrés des autres contrats comme, par exemple, le contrat de vente ou le contrat de bail. La question de l'acquisition séparée du droit d'emphytéose et du tréfonds sera examinée. Enfin, la question de l'acquisition séparée du droit d'usufruit par une société et de la nue-propriété par l'administrateur personne physique sera analysée.

Les raisons pour lesquelles nous vous conseillons de suivre cette formation :
– disposer des informations indispensables pour faire des choix et/ou fournir des conseils efficaces ;
– créer des structures plus performantes pour réaliser les opérations immobilières ;
– mieux connaître le mécanisme juridique pour adapter les financements à ces opérations ;
– prévention au niveau fiscal ;
– connaître les procédures à suivre en vue de sécuriser les opérations envisagées ;
– favoriser le partenariat public – privé.

Orateur : Cédric PAULUS

Les clés de la fiscalité européenne et internationale

www.klu.lu/DREUIFL
Le 13 octobre 2016 de 09.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Il est évident que la fiscalité internationale (et en particulier la fiscalité européenne) est d'une importance capitale pour le Luxembourg (et sa place financière). Un des aspects nouveaux de ces dernières années est en effet que le législateur national en matière fiscale se trouve très sérieusement limité dans sa liberté de manœuvre. Il en est ainsi pour la raison que les dispositions de traité tout comme les dispositions sur les aides étatiques telles qu'elles figurent dans le traité CE font obstacle aux distinctions arbitraires que les législateurs nationaux ont coutume d'introduction dans leur fiscalité nationale.

Orateur : Geoffrey SCARDONI

Dissolution et liquidation amiable des sociétés commerciales

www.klu.lu/UXLIZFL
Le 18 octobre 2016 de 14.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Aspects juridiques et fiscaux

Cette après-midi d'étude répond aux besoins des différents acteurs économiques du Luxembourg d'appréhender les mécanismes de la liquidation en droit luxembourgeois et de se tenir informés des changements et évolutions législatifs en cours en la matière. Ainsi, vous optimiserez vos connaissances juridiques et fiscales et leurs impacts potentiels.

Les objectifs de cette formation :
– approfondissement des mécanismes de la liquidation ;
– mise à jour et optimisation des connaissances ;
– maîtrise des mécanismes juridiques et fiscaux clés d'une liquidation ;
– impact de la loi du 25 août 2006 introduisant la société européenne sur la pratique des liquidations.

Grâce à cette formation, vous connaîtrez les règles indispensables aux opérations de dissolution et de liquidation des sociétés commerciales luxembourgeoises.

Orateur : Thomas ROBERDEAU

Fusions et scissions de sociétés dans le contexte national et international

www.klu.lu/WARSSFL
Les 18 octobre et 25 octobre 2016 de 14.00 à 18.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Aspects juridiques, sociaux, fiscaux et comptables

Au cours de 2 après-midi, des spécialistes en la matière examineront de manière synthétique mais complète le régime des fusions et des scissions en droit luxembourgeois intégrant les dernières évolutions législatives (loi du 23 mars 2007).

L'objectif est multiple :
– acquisition d'une base technique et pratique ;
– mise à jour des connaissances ;
– optimisation des connaissances juridiques, fiscales et comptables et des impacts potentiels ;
– maîtrise des mécanismes juridiques, fiscaux et comptables clés d'une fusion ainsi que de la pratique des fusions transfrontalières.

Cette formation répond donc aux besoins des différents acteurs économiques du Luxembourg de maîtriser les modalités juridiques de ces opérations et d'être informés des changements et évolutions législatifs en cours en la matière.

Orateurs : Thierry SOMMA et Christophe JOOSENS

La déclaration TVA du secteur financier

www.klu.lu/UXTVZFL
Le 20 octobre 2016 de 09.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

La TVA est un élément particulièrement sensible dans le secteur financier. En effet, les acteurs de ce secteur

(banques, holdings, soparfis, SICAVs, etc.) ne bénéficient dans la plupart des cas que d'un droit limité à récupération de la TVA supportée en amont. À cet égard, la détermination de la quote-part de TVA déductible n'est pas chose aisée et l'exercice du report des données chiffrées relatives à la TVA déductible et non déductible dans la déclaration TVA (périodique et annuelle) peut s'avérer particulièrement périlleux.

Pour rappel, la déclaration TVA est censée représenter une traduction parfaite de l'activité de l'assujetti déclarant. À cet égard, elle est un document essentiel au sein de l'entreprise en ce sens qu'elle reporte les opérations réalisées par l'assujetti mais aussi la situation finale de paiement ou de recouvrement en termes de TVA Il convient dès lors de consacrer le temps nécessaire à cet effort déclaratif.

L'objectif de cette formation est :
- de vous proposer une méthode professionnelle qui vous permettra d'apprécier cet exercice de façon optimale, c'est-à-dire en abordant les pièges mais aussi les opportunités ;
- de rappeler des concepts importants en matière de TVA financière ;
- et de s'arrêter sur les arrêts importants de la Cour de justice des Communautés européennes qui alimentent régulièrement la fiscalité indirecte.

Orateur : Bruno GASPAROTTO

Aspects généraux juridiques et fiscaux du droit des sociétés luxembourgeois

www.klu.lu/BAVNPFL
Les 8 novembre ; 15 novembre et 22 novembre 2016 de 09.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Cette formation de 3 jours, synthétique, accessible et pratique vous permettra d'avoir une vue complète des règles fondamentales du droit des sociétés. Et ce à partir d'un exposé concret et de mises en situation sur des études de cas. Vous serez alors en mesure de mieux comprendre le droit des sociétés et de répondre à ses exigences, ainsi que les aspects fiscaux et comptables liés à la vie des sociétés.

Orateurs : Isabelle CORBISIER, Geoffrey SCARDONI et Yvan STEMPNIERWSKY

Comprendre le mécanisme et la détermination de la TVA du secteur non financier

www.klu.lu/UXTFZFL
Les 8 novembre ; 15 novembre et 22 novembre 2016 de 9.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Cette matière complexe est abordée de manière structurée et claire. Vous recevrez une réponse à toutes vos questions en matière de TVA :
- Qui est l'assujetti ?
- Quelles sont les opérations taxables ?
- Quel est le lieu de l'opération taxable ?
- Quel est le taux de la taxation ?
- Qui a droit à la déduction ?
- Quand appliquer une exonération de la TVA ?
- Preuve de l'exonération en matière d'exportation et de livraison intracommunautaire de biens.
- Quelles sont les conséquences d'une facture non conforme ?
- Quelles sont les mentions sur facture au niveau européen ?
- Comment compléter correctement sa déclaration TVA ?

Tout au long de la formation, la théorie est illustrée d'exercices pratiques.

Orateur : Bruno GASPAROTTO

Restructurations d'entreprises et droit collectif du travail

www.klu.lu/RESTRFL
Le 15 novembre 2016 de 14.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Cadre légal et procédures obligatoires

Le contexte économique actuel oblige bon nombre d'entreprises à optimiser, voire à réduire, leurs coûts de fonctionnement. Cela passe généralement par une meilleure maîtrise de la masse salariale qui représente un poste très important dans les coûts de fonctionnement de l'entreprise.

Suite à cette formation d'une demi-journée, vous :
- disposerez des informations et outils nécessaires pour appréhender au mieux les conséquences juridiques, en matière de droit du travail, des restructurations d'entreprises ;
- connaitrez les obligations légales de l'employeur en cas de restructurations d'entreprises et ce, afin d'éviter des conséquences juridiques graves (et notamment des condamnations pour licenciement abusif) ;
- aurez une vision pratique quant à l'application des dispositions légales en cas de restructurations d'entreprises.

Orateurs : Christophe DOMINGOS

Comprendre un bilan et un compte de profits et pertes

www.klu.lu/BALANFL
Le 22 novembre 2016 de 9.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Une formation pratique de base qui vous permettra de :
– comprendre la construction d'un bilan et d'un compte de profits et de pertes ;
– tirer profit de l'information comptable ;
– distiller les conclusions essentielles pour gérer la société ;
– dialoguer aisément à partir des éléments comptables.

Orateurs : Mikhael SENOT

Trucs et astuces pour l'audition policière, judiciaire, fiscale ou autre (NOUVEAU)

www.klu.lu/AUDJUFL
Les 22 novembre 2016 de 14.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Mode d'emploi pour toute personne victime, suspecte ou entendue à titre de renseignement

L'audition cela ne concerne pas seulement les autres.

Pénalisation croissante du monde des affaires, recrudescence des fraudes financières, enquêtes fiscales, …

L'audition demeure le mode de preuve par excellence. Que vous soyez victime, suspect ou entendu à titre de renseignement, c'est sur elle seule que la personne interrogée devra compter lors de l'audition. Une bonne préparation est cruciale.

Ce séminaire vous explique en une après-midi comment se préparer avant une audition et comment répondre adéquatement aux questions qui pourront être posées que l'ont soit suspect, victime, témoin ou personne entendue à titre de simple renseignement.

L'originalité de ce séminaire est qu'il est dédié au bon déroulement de l'audition pour la personne interrogée !

Orateur : François KONING

Archivage électronique et facturation électronique

www.klu.lu/EARCHFL
Le 29 novembre 2016 de 9.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Aspects juridiques, fiscaux et opérationnels

Le 2 juillet 2015 la Chambre des députés luxembourgeois a adopté un cadre juridique compréhensif permettant la dématérialisation de documents (principalement des contrats et des pièces justificatives de la comptabilité) et leur conservation sous forme électronique sans perdre leur valeur probante. Le Luxembourg est un des premiers pays dans l'Union européenne à adopter une telle législation.

Grand temps donc pour en savoir plus sur des questions telles que :

Sous quelles conditions les copies peuvent-elles bénéficier d'une présomption de conformité à l'original ?

À quelles règles l'activité de prestataire de services de dématérialisation ou de conservation sera-t-elle soumise ?

Cette formation vous permettra d'acquérir, grâce à une approche multidisciplinaire (gestion, juridique et fiscale), les bons réflexes juridiques et opérationnels nécessaires dans le cadre d'un projet d'archivage électronique.

Orateurs : Jean DIEDERICH et Vincent WELLENS

Pensions complémentaires au Grand-Duché de Luxembourg – Module 1

www.klu.lu/UXPEAFL
Le 29 novembre 2016 de 9.00 à 12.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Les aspects juridiques, sociaux ainsi que la fiscalité

La population pensionnée ne cesse de croître. C'est un constat fait unanimement dans tous les pays européens. Les régimes légaux de pension se retrouvent ainsi sous pression. Ils n'ont jamais été conçus pour rencontrer des espérances de vie aussi longues. En conséquence, la nécessité de compléter la pension légale par des formules de pensions complémentaires est aujourd'hui reconnue, tant par le monde politique que par les entreprises.

Parallèlement, la matière des pensions complémentaires est toutefois complexe et en évolution constante. C'est pourquoi Kluwer Formations a réuni pour vous des spécialistes qui, en 2 modules d'une demi-journée, vous dresseront un portrait global des aspects juridiques et sociaux et du financement liés aux pensions complémentaires au Grand-Duché de Luxembourg. Ces formations seront avant tout pratiques, axées sur un cas d'étude qui en illustrera les différents aspects !

Orateur : Pierre DOYEN

Les opérations de fin d'exercice

www.klu.lu/EINDEFL
Le 6 décembre 2016 de 09.00 à 17.30 h, Novotel Kirchberg Luxembourg

Éléments pratiques élémentaires à prendre en compte pour préparer les comptes annuels

Toute entreprise doit procéder, une fois l'an au moins, aux opérations d'inventaire. Elle doit valoriser les différents postes et s'assurer de la classification correcte des comptes dans le bilan et le compte de profits et pertes.

Au cours de ce séminaire, vous découvrirez les différentes opérations liées à la clôture de l'exercice, telles que les problèmes de valorisation, de séparation des exercices, des comptes de régularisation, etc.

Les aspects comptables seront abordés, mais également les principales obligations légales et fiscales.

Quelques particularités propres aux obligations en matière de notes aux comptes seront également abordées.

Des exemples pratiques illustreront ces éléments tout au long de la journée.

Orateur : Mikhael SENOT

Les fonds d'investissement spécialisés de droit luxembourgeois – Nouveautés législatives et réglementaires

www.klu.lu/SIFDEFL
Le 8 décembre 2016 de 9.00 à 17.30 h, Novotel Luxembourg Kirchberg

Cette formation est indispensable pour tout professionnel qui désire :
- conseiller de manière complète et efficace les clients sur les principes de base de la structuration de fonds d'investissement spécialisé de droit luxembourgeois ;
- connaître les nouvelles règles applicables au fonctionnement de ce type de véhicule.

La formation vous propose en 1 journée une mise à jour sur un sujet fortement d'actualité, des clés pour répondre au mieux aux besoins des promoteurs de fonds d'investissement spécialisés.

Votre orateur Julien DIF est un spécialiste du domaine qui est en lien quotidien avec le marché, les intervenants, les promoteurs et l'autorité de surveillance et qui est impliqué quotidiennement dans la gestion de ces véhicules d'investissement.

Orateur : Julien DIF

Pour obtenir des informations détaillées et vous inscrire, consultez notre site www.kluwerformations.lu.