CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME ELEANOR SHARPSTON
présentées le 14 juin 2007 [1]

1. Les autorités fiscales traitent une société à responsabilité limitée et la personne qui en est le seul actionnaire, le seul directeur et le seul employé, comme étant une entité imposable unique aux fins de la TVA. Cela n'est possible que si la personne peut tout d'abord être considérée comme un assujetti au titre du travail qu'elle fournit à la société. C'est pourquoi le Gerechtshof (Cour d'Appel) d'Amsterdam (Pays-Bas) souhaite savoir si ce travail est une «activité économique» accomplie de façon indépendante au sens de la sixième directive TVA [2].

Réglementation TVA applicable

La réglementation communautaire

2. Au moment des faits, l'article 2, point 1, de la sixième directive exigeait que soient soumises à la taxe sur la valeur ajoutée «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel» [3].

3. L'article 4 disposait notamment ce qui suit:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Sixième directive 77/388/CEE, du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), modifiée à de nombreuses reprises, mais pas en ce qui concerne les dispositions citées dans la présente affaire. Le 1^er janvier 2007, la sixième directive a été abrogée et remplacée par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

3 — La même disposition figure à l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112.

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 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.

[...]

4. Le terme 'd'une façon indépendante' utilisé au paragraphe 1 exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

[...] chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

[...]» [4].

La législation néerlandaise

4. L'article 7, paragraphe 1, du code de la TVA (Wet op de Omzetbelasting) de 1968 dispose qu'est un entrepreneur «quiconque exerce une activité d'entreprise de façon indépendante». Conformément à l'article 7, paragraphe 2, il y a lieu d'entendre par «entreprise» notamment l'exercice d'une profession ou l'exploitation d'un élément du patrimoine en vue d'en retirer des revenus durables.

5. Aux termes de l'article 7, paragraphe 4, de la même loi, les personnes qui sont des entrepreneurs selon cette définition et qui sont à ce point étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation qu'elles constituent une entité doivent être traitées comme un entrepreneur unique. La décision de les traiter ainsi appartient à l'inspecteur des impôts compétent.

La jurisprudence communautaire

6. Dans l'affaire Heerma [5], qui avait pour objet une demande préjudicielle adressée à la

4 — Dispositions reproduites en substance aux articles 9, paragraphe 1, 10 et 11 de la directive 2006/112.

5 — Arrêt du 27 janvier 2000 (C-23/98, Rec. p. I-419).

Cour par le Hoge Raad (Cour suprême) des Pays-Bas, un agriculteur avait constitué avec son épouse une société à laquelle il avait fait apport des biens meubles constituant les moyens de production de son exploitation. Par la suite, il a fait construire une étable, qu'il a donnée en location à la société pour un loyer annuel. Lui et la société ont demandé à être exclus de l'exonération de la TVA au titre de cette location [6].

7. La Cour a dit pour droit que «l'article 4, paragraphe 1, de la [sixième directive] doit être interprété en ce sens que, lorsqu'une personne a pour seule activité économique, au sens de cette disposition, la location d'un bien corporel à une société, telle une société civile de droit néerlandais, dans laquelle elle est associée, cette location doit être considérée comme étant accomplie de façon indépendante au sens de la même disposition».

8. À l'appui de cette solution, elle a observé que «il n'existe pas, quant à l'activité en cause, entre la société et l'associé de liens de subordination analogues à ceux mentionnés à l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la sixième directive qui excluraient la condition de l'indépendance dans le chef de l'associé. Au contraire, celui-ci, en donnant en location un bien corporel à la société, agit en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, même s'il est en même temps gérant de la société locataire. En effet, ladite mise en location ne relève pas de la gestion ou de la représentation de la société» [7].

La jurisprudence néerlandaise

9. Dans un arrêt qu'il a rendu postérieurement à l'arrêt Heerma [8], le Hoge Raad s'est fondé sur celui-ci pour interpréter l'article 7, paragraphe 4, du code de la TVA. Dans cette affaire, le directeur d'une société dans laquelle il détenait 75 % des parts avait facturé ses services de gestion à la société. Le Hoge Raad a observé qu'en droit néerlandais un directeur est un employé de la société, mais que, contrairement à un employé normal, il ne se trouvait pas dans une situation de subordination vis-à-vis de la société. Dans ces conditions, il a considéré que la personne en question avait nécessairement agi en qualité d'indépendant lorsqu'il avait fourni des services de gestion à la société. À l'appui de cette conclusion, il s'est également fondé sur le libellé de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive [9] et sur l'arrêt que la Cour avait rendu dans l'affaire Asscher [10].

6 — Exonération et exclusion facultative de celle-ci en application de l'article 13, B, sous b), et C, sous a), de la sixième directive.

7 — Point 18 de l'arrêt.

8 — Arrêt n° 35 775, du 26 avril 2002; voir, en particulier, points 3.6 et 3.10.

9 — En particulier l'expression «créant des liens de subordination».

10 — Arrêt du 27 juin 1996 (C-107/94, Rec. p. I-3089).

10. L'affaire Asscher avait trait aux règles du traité CE relatives à la libre circulation des personnes et à leur effet sur les dispositions relatives à l'impôt sur le revenu. Dans son arrêt [11], la Cour a dit pour droit que le directeur d'une société (néerlandaise) dont il est l'unique actionnaire «n'exerce pas son activité dans le cadre d'un lien de subordination, en sorte qu'il ne peut être considéré comme un 'travailleur' au sens de l'article [39 CE], mais comme une personne exerçant une activité non salariée au sens de l'article [43 CE]». Cette affaire ne portait pas sur la notion d'emploi dans le contexte de la TVA.

Procédure et question préjudicielle

11. M. J. A. van der Steen exploitait une entreprise de nettoyage sous la forme d'une entreprise individuelle. En tant que tel, il était un entrepreneur au sens du code de la TVA.

12. Il a alors constitué la société à responsabilité limitée J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (ci-après la «société»), dont il était à la fois le seul directeur et le seul actionnaire. La société, qui était un entrepreneur au sens du code de la TVA, a repris son entreprise. Il a continué à effectuer tous les travaux de l'entreprise après avoir conclu verbalement un contrat de travail avec la société [12]. La société lui versait un salaire mensuel fixe ainsi qu'un pécule de vacances annuel et retenait sur son salaire l'impôt sur le revenu et les primes d'assurance obligatoires. Le requérant était son seul employé.

13. Lorsque la société n'a plus été en mesure de faire face à ses dettes, l'entreprise a été reprise par une autre société [13]. M. van der Steen a donc cessé d'être l'employé de sa propre société pour devenir celui de la deuxième société.

14. Au cours de la procédure de liquidation des comptes TVA de M. van der Steen et de la société faillie, l'inspecteur des impôts a décidé que les deux constituaient une entité fiscale conformément à l'article 7, paragraphe 4, du code de la TVA. À l'appui de cette décision, il a invoqué l'arrêt n° 35 775 du Hoge Raad ainsi qu'une décision du Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) [14] fondée sur cet arrêt. Dans celle-ci, le Staatssecretaris déclare en particulier que «le directeur d'une société dont il possède plus de la moitié des parts

11 — Point 26.

12 — S'il faut prendre cette affirmation au pied de la lettre, on ose espérer que M. van der Steen a conclu ce contrat verbal en l'absence de témoins. En effet, les modalités pratiques de la conclusion d'un pareil contrat auraient pu paraître à tout le moins bizarres à quiconque qui y aurait assisté par hasard.

13 — La décision de renvoi ne fournit aucun détail, mais elle semble impliquer que M. van der Steen n'était plus ni actionnaire ni directeur de cette nouvelle société. Quoi qu'il en soit, cette question est sans importance en l'espèce.

14 — Décision DBG2002/3677M, du 24 juillet 2002.

remplit, pour les activités qu'il exerce contre rémunération pour la société, les conditions faisant de lui un entrepreneur au sens de l'article 7 du code de la TVA de 1968. Le fait que ces activités soient exercées ou non sur la base d'un contrat de travail conclu avec la société est indifférent à cet égard».

15. M. van der Steen a introduit un recours contre la décision de l'inspecteur, actuellement en instance d'appel devant le Gerechtshof d'Amsterdam. Celui-ci souligne que cette décision ne peut être justifiée que si M. van der Steen remplissait les conditions faisant de lui un entrepreneur aux fins de la TVA, mais se demande si une telle constatation est compatible avec le droit communautaire.

16. C'est la raison pour laquelle le Gerechtshof demande à la Cour de statuer sur la question préjudicielle suivante:

«L'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que, lorsqu'une personne physique a pour seule activité d'exécuter effectivement tous les travaux découlant des activités d'une société fermée dont il est le seul administrateur, le seul actionnaire et le seul 'membre du personnel', ces travaux ne sont pas des activités économiques parce qu'ils sont exécutés dans le cadre de la gestion et de la représentation de la société fermée et ne le sont donc pas dans le circuit économique?»

17. Le gouvernement néerlandais et la Commission des Communautés européennes ont présenté des observations écrites et soutenu l'un et l'autre qu'une personne se trouvant dans la situation décrite n'exerce pas des activités économiques de façon indépendante. M. van der Steen n'a présenté aucune observation. Aucune partie n'ayant demandé à être entendue, aucune procédure orale n'a eu lieu.

Analyse

18. Comme l'indique la Commission, lorsqu'un entrepreneur fonde une société destinée à poursuivre ses activités, il entend généralement créer une personne morale séparée, distincte de sa propre personne [15]. Une telle création est particulièrement utile à l'effet de limiter sa responsabilité personnelle à l'égard de l'entreprise [16].

19. Lorsqu'existent deux entités juridiques distinctes, il est clair qu'elles peuvent agir

15 — Les dispositions légales régissant de telles sociétés ont, dans une certaine mesure, été harmonisées par la douzième directive 89/667/CEE du Conseil, du 21 décembre 1989, en matière de droit des sociétés concernant les sociétés à responsabilité limitée à un seul associé (JO L 395, p. 40).

16 — Comparer avec l'article 7 de cette même directive, aux termes duquel «[u]n État membre peut ne pas permettre la société unipersonnelle lorsque sa législation prévoit en faveur des entrepreneurs individuels la possibilité de constituer des entreprises à responsabilité limitée à un patrimoine affecté à une activité déterminée».

indépendamment l'une de l'autre et qu'elles peuvent établir entre elles diverses formes de relations juridiques.

20. Dans l'affaire Heerma, par exemple, l'agriculteur et la société étaient des entités distinctes, ce qui permettait au premier de donner un bien foncier lui appartenant en location à la seconde. La Cour a dit pour droit qu'en agissant de la sorte, il accomplissait une activité économique de façon indépendante aux fins de la TVA.

21. Dans la présente affaire, M. van der Steen et la société étaient des entités distinctes et M. van der Steen était en mesure de conclure un contrat de travail avec la société, ce qu'il a d'ailleurs fait.

22. Dans la mesure où les travaux qu'il exécutait au bénéfice de la société relevaient du champ d'application du contrat de travail, ils étaient en principe exclus du champ d'application de la TVA par les termes sans équivoque de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive.

23. À cet égard, sa situation se différencie de celle de M. Heerma, dès lors que l'affermage et la location de biens immeubles sont des activités qui relèvent du champ d'application de la TVA et sont d'ailleurs explicitement mentionnées à l'article 13, B, sous b), et C, sous a), de la sixième directive [17].

24. Il semblerait donc que la décision de l'inspecteur des impôts que conteste M. van der Steen ne reflète pas une interprétation correcte du droit communautaire. Dans la mesure où elle est fondée sur une décision du Staatssecretaris van Financiën et sur un arrêt du Hoge Raad, ceux-ci peuvent eux aussi traduire une interprétation incorrecte.

25. Les avantages que comporte l'exclusion des relations de travail du champ d'application de la TVA sont manifestes. Si elles n'en étaient pas exclues, tout travailleur devrait être enregistré aux fins de la TVA et la taxe devrait être perçue sur tous ses salaires. Les employeurs effectuant des fournitures imposables pourraient, il est vrai, déduire la TVA, mais cela entraînerait une contrainte considérable pour ceux qui effectuent des fournitures exonérées, à moins d'introduire un mécanisme compensatoire, lequel serait lui-même contraignant. En revanche, lorsque les relations de travail sont exclues du champ d'application de la TVA, le coût de la main-d'œuvre fait partie de la valeur ajoutée aux fournitures d'aval. Il est donc automatique-

17 — Article 135, paragraphe 1, points 1 et 2, de la directive 2006/112.

ment inclus dans l'assiette d'imposition lorsque ces fournitures sont taxées, mais il n'a pas d'effet, en termes de TVA, sur les fournitures d'aval qui sont exonérées. Cette exclusion non seulement permet d'économiser un travail administratif considérable, mais garantit également la neutralité de la taxe et son application générale aux fournitures imposables.

26. Par conséquent, il n'est pas souhaitable qu'une activité qui relève du champ d'application d'un contrat de travail soit traitée comme une activité imposable indépendante.

27. Les raisons qui ont amené le Hoge Raad et le Staatssecretaris van Financiën à adopter le point de vue sur lequel la décision querellée est fondée découleraient de deux arrêts de la Cour — Heerma et Asscher [18] — et de la nature de la relation qui existe entre une société et ses directeurs en droit néerlandais.

28. Je ne crois pas que les deux arrêts cités corroborent ce point de vue. L'affaire Heerma ne concernait pas un contrat de travail, mais l'activité manifestement indépendante et clairement imposable qui consiste à affermer ou à louer des biens immobiliers. Dans l'affaire Asscher, la Cour a établi une distinction entre l'activité salariée et l'activité indépendante sur la base de l'existence ou de l'absence d'une relation de «subordination», mais elle l'a fait, comme l'indique la Commission, dans le contexte entièrement différent qui consistait à déterminer l'article applicable du traité en matière de libre circulation.

29. Il est plus difficile, pour la Cour, d'exprimer un point de vue en ce qui concerne la relation entre une société et ses directeurs en droit néerlandais [19]. Il semble, si l'on en juge par l'arrêt n° 35 775 du Hoge Raad [20], que les services qu'un directeur fournit à la société en sa capacité de directeur peuvent être *considérés* comme l'ayant été en exécution d'un contrat de travail. Si tel est le cas, la portée de l'arrêt se limite peut-être à affirmer qu'aux fins de la TVA, de tels services ne devraient pas automatiquement être considérés comme ayant été fournis dans le cadre d'un contrat de travail. Une telle thèse n'est pas nécessairement incompatible avec l'exclusion des relations de travail *effectives* du champ d'application de la TVA. Elle peut ne rien signifier de plus qu'un service qui, dans un autre contexte, aurait été considéré comme relevant du champ d'application d'un contrat de travail devrait néanmoins, aux fins de la TVA, être examiné aux fins de déterminer s'il n'a pas, en vérité, été fourni dans l'exercice d'une activité indépendante.

18 — Voir points 6 à 8 et notes 5 et 10 plus haut.

19 — Voir, néanmoins, dans le contexte de la sécurité sociale, arrêts du 10 juillet 1986, Segers (79/85, Rec. p. 2375), et du 19 mars 2002, Hervein e.a. (C-393/99 et C-394/99, Rec. p. I-2829).

20 — En particulier, point 3.8.

30. Cela étant dit, rien dans le dossier ne suggère, comme l'indique la Commission, qu'aucun des services que M. van der Steen a fournis à la société ne l'a été dans le contexte de quoi que ce soit d'autre qu'un authentique contrat de travail.

31. Il est évidemment toujours possible — indépendamment de tous autres aspects de la relation entre les parties — que ce qui apparaît être un vrai contrat de travail se révèle, lorsqu'on l'examine de plus près, être un type d'arrangement différent. De nouveau, rien dans le dossier ne suggère qu'il en est ainsi dans le cas du contrat de M. van der Steen. Au contraire, le fait qu'il recevait un salaire mensuel fixe soumis à l'impôt sur le revenu et aux contributions de sécurité sociale milite fortement contre une telle interprétation.

32. C'est la raison pour laquelle je considère que des services fournis à une société par une personne qui se trouve dans la situation de M. van der Steen, comme l'a décrite la décision de renvoi, ne relèvent pas du champ d'application de la TVA en vertu de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive, et qu'une telle personne n'est pas, en ce qui concerne de tels services, un assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 1.

33. Le gouvernement néerlandais et la Commission ont encore exposé un certain nombre de considérations supplémentaires.

34. Tout d'abord, la personne concernée n'agit pas «en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité» [21] lorsqu'elle fournit ses services en tant qu'employé. Elle agit au nom, pour le compte et sous la responsabilité de la société.

35. Deuxièmement, en sa qualité de travailleur, la personne concernée ne supporte aucun risque économique indépendant [22]. C'est la société qui passe des contrats avec les clients et leur fournit des services économiques qui supporte ce risque.

36. Troisièmement — du moins au niveau de chaque transaction auquel opère la TVA —, il n'y a pas de prestations réciproques dans lesquelles la rétribution perçue par le fournisseur du service constitue la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire [23]. La personne concernée reçoit un montant fixe de salaire ainsi qu'un pécule de vacances, indépendamment des services effectivement fournis [24].

21 — Arrêt Heerma, précité, point 18.

22 — Arrêts du 25 juillet 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Rec. p. I-4247, point 13), et du 23 mars 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec. p. I-2803, points 33 et suiv.).

23 — Arrêts du 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743, point 14), et du 21 mars 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293, point 39).

24 — Rien n'indique qu'un tel facteur ait contribué à l'insolvabilité de la société en l'espèce, mais le fait qu'il ait pu le faire accentue la distinction entre salaire reçu et contre-valeur fournie.

37. Je suis donc renforcée dans mon opinion suivant laquelle, étant donné qu'une personne qui se trouve dans la position de M. van der Steen n'est pas un assujetti en ce qui concerne les services qu'elle fournit en exécution du contrat de travail, elle ne peut pas, à cet égard, être traitée conjointement avec la société comme étant «un seul assujetti» au sens de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive ou, par conséquent, comme un entrepreneur unique aux fins de l'article 7, paragraphe 4, du code de la TVA.

38. Évidemment, aucune des considérations qui précèdent n'empêche qu'une personne qui est le seul actionnaire, le seul directeur et le seul employé d'une société puisse également être un assujetti à titre personnel dans le contexte d'autres activités économiques ne relevant pas du champ d'application du contrat de travail. Lorsque de telles activités impliquent des opérations avec la société, il est possible, en fonction de toutes les circonstances, que la personne et la société soient traitées comme un seul assujetti. Néanmoins, une telle situation ne correspond pas aux faits qui sont décrits dans la décision de renvoi.

Conclusion

39. Eu égard aux considérations qui précèdent, j'estime que la Cour devrait répondre à la question du Gerechtshof d'Amsterdam de la manière suivante:

«Une personne physique qui fournit des services à un assujetti en exécution d'un contrat de travail n'est pas elle-même, dans ce contexte, un assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux

taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, parce qu'elle n'accomplit pas une activité économique de façon indépendante. De tels services sont, au contraire, exclus du champ d'application de la TVA par l'article 4, paragraphe 4, de la même directive. À cet égard, le point de savoir si l'employeur est une personne morale dont le travailleur est également actionnaire ou directeur, voire les deux, ou même le seul actionnaire et le seul directeur est sans importance, pourvu que les deux parties aient une personnalité juridique distincte leur conférant la capacité de conclure un contrat de travail entre elles et qu'elles aient effectivement conclu un tel contrat en vertu duquel les services sont fournis.»