
Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "Entre droit social belge et directive européenne TVA : la notion d'« indépendance » est-elle la même ?".

Auteur : Rouls, Vincent

Promoteur(s) : Sepulchre, Vincent

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/11773>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Entre droit social belge et directive européenne TVA : la notion d' « indépendance » est-elle la même ?

Vincent ROULS

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Promoteur :

Vincent SEPULCHRE

TABLE DES MATIERES

I. INTRODUCTION	3
II. QUE RECOUVRE LA NOTION D'INDÉPENDANCE EN DROIT SOCIAL BELGE ET EN MATIÈRE T.V.A. ?	4
A. Définitions	4
B. Présomptions relatives à l'exercice d'une activité de travailleur indépendant et Code des sociétés et associations	10
1) La présomption fiscale réfragable	10
2) La présomption des mandataires de société exerçant des opérations lucratives.....	11
3) L'aidant indépendant.....	12
4) Le contrat de remplacement indépendant	12
III. LA NOTION DE DÉPENDANCE EN DROIT SOCIAL BELGE ET EN MATIÈRE T.V.A.	13
A. Les mécanismes permettant de déterminer l'existence ou non d'un lien de subordination en droit social belge	14
1) Les critères généraux et spécifiques.....	14
2) Présomptions légales de l'existence d'un contrat de travail.....	19
3) Les extensions légales à la sécurité sociale des travailleurs salariés	20
B. Les mécanismes permettant de déterminer l'existence ou non d'un lien de subordination au regard de la directive T.V.A.	20
C. Transversalité du lien de subordination	22
IV. QUELQUES PARTICULARITÉS	25
A. Administrateur de société	25
B. Apport en industrie	26
C. Distributeurs toutes boîtes	28
D. Les présomptions de l'existence d'un contrat de travail	28
V. CONCLUSION	30
VI. BIBLIOGRAPHIE	33

I. INTRODUCTION

1. Les conditions d'assujettissement à la T.V.A. sont visées aux articles 9 et 10 de la Directive T.V.A. 2006/112/CE. Une des conditions pour agir en tant qu'assujetti à la T.V.A. est que l'activité économique soit exercée de façon indépendante. La Directive T.V.A. définit cette notion d'indépendance, entre autres, à travers l'exclusion de la taxation des 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. L'article 10 érige le critère de subordination comme l'élément central permettant de distinguer les activités tombant dans le champ d'application de T.V.A. et ceux qui en sont exclues.
2. Dans notre droit interne, une activité professionnelle peut être exercée dans le cadre d'un contrat de travail régi par le droit social ou sous contrat d'entreprise régi par le droit civil et commercial¹. La nature du travail ne déterminant pas la qualification du contrat, les parties pourront exercer leur activité soit dans les liens d'un contrat de travail, soit choisir une collaboration indépendante. La jurisprudence² ayant reconnu que des tâches identiques pouvant être fournis dans des cadres juridiques distincts³, les parties choisissent librement la nature de leur relation de travail⁴.
3. Le travailleur salarié est défini comme étant la personne qui s'engage dans un contrat de travail à fournir, contre rémunération, un travail sous l'autorité de l'autre partie au contrat, l'employeur⁵. La relation contractuelle, qui unit les parties, ne peut être qualifiée de contrat de travail que si trois éléments indissociables la composent, à savoir un engagement personnel de

¹ X, « Nature de la relation de travail : travail salarié ou travail indépendant ? », disponible sur www.emploi.belgique.be, *s.d.*, consulté le 15 mars 2021.

² C. trav. Mons, 4 septembre 2000, *J.T.T.*, 2000, p. 481 ; C. trav. Bruxelles, 7 décembre 2006, *J.T.T.*, 2007, p. 193 et C. trav. Bruxelles, 24 novembre 1994, *J.T.T.*, 1995, p. 98.

³ L. DEAR, « Le lien de subordination : état de la question - La place de la dépendance économique », *Subordination et parasubordination - La place de la subordination juridique et de la dépendance économique dans la relation de travail*, sous la direction de S. GILSON, Limal, Anthemis, 2017, p. 37.

⁴ L'article 1382 du Code civil dispose ce qui suit : « Les conventions légalement formées tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faites. Elles ne peuvent être révoquées que de leur consentement mutuel ou pour les causes que la loi autorise ».

⁵ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 328, 5°, a.

fournir du travail ; une rémunération payée en contrepartie et un lien de subordination, caractérisée par l'autorité, la direction, la surveillance de l'employeur vis-à-vis du travailleur. L'absence d'un de ces éléments exclut, par ailleurs, l'existence d'un « contrat de travail »⁶.

4. Le contrat d'entreprise (le louage d'ouvrage) est quant à lui « *un contrat par lequel l'une des parties s'engage à faire quelque chose pour l'autre, moyennant un prix convenu entre elles* »⁷. Le statut social de l'entrepreneur est celui de travailleur indépendant⁸.
5. Cette notion d'indépendance s'opère, également, d'une manière subsidiaire à l'existence d'un lien de subordination. Est un travailleur indépendant, la personne physique qui exerce une activité professionnelle en dehors d'un lien d'autorité (contrat de travail) et qui n'est pas engagée dans les liens d'un statut⁹.
6. A travers la doctrine ainsi que sur la base de l'enseignement des juridictions nationales et de la Cour de Justice, nous allons analyser la notion d'indépendance tant au regard du droit social qu'en matière T.V.A. Sa détermination n'étant pas sans conséquence juridique.
7. Par soucis de clarté, lorsque nous faisons référence à la loi-programme (I) du 27 décembre 2006, modifiée par loi du 25 août 2012 modifiant le Titre XIII de la loi-programme du 27 décembre 2006, en ce qui concerne la nature des relations de travail, nous la nommerons loi sur les relations de travail.

II. QUE RECOUVRE LA NOTION D'INDÉPENDANCE EN DROIT SOCIAL BELGE ET EN MATIÈRE T.V.A. ?

A. Définitions

8. En droit belge, il existe deux approches de la définition du travailleur indépendant, l'une se basant sur le critère fiscal et l'autre sur le critère sociologique. Ce dernier critère ayant la primauté sur le précédent.

⁶ Cass., 12 mars 1979, *Pas.*, 1979, I, p. 819.

⁷ C. civ., art. 1710.

⁸ X, « Nature de la relation de travail : travail salarié ou travail indépendant ? », disponible sur www.emploi.belgique.be, *s.d.*, consulté le 15 mars 2021.

⁹ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 328, 5°, b.

9. Le travailleur indépendant est défini par la loi sur les relations de travail¹⁰ en référence à la définition sociologique de la notion d'indépendant visée à l'article 3, §1^{er}, de l'arrêté royal n°38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants¹¹, à savoir « toute personne physique, qui exerce (en Belgique)¹² une activité professionnelle en raison de laquelle elle n'est pas engagée dans les liens d'un contrat de louage de travail ou d'un statut ».
10. Il convient de retenir que pour être « travailleur indépendant », il faut qu'il y ait exercice effectif d'une activité professionnelle¹³. L'activité professionnelle doit s'entendre : « d'une activité susceptible de produire des revenus professionnels (production de biens et/ou de services en vue de la réalisation de profits) qui, dans le cadre d'un exercice à temps plein, sont suffisants pour se subvenir à soi-même, même si, dans les faits, ces profits ne sont pas réalisés ou le sont insuffisamment. »¹⁴. Cependant, le seul fait de déclarer des revenus professionnels ne suffit pas si une véritable activité professionnelle n'a pas été exercée. De même, l'importance des revenus produits n'est pas déterminante¹⁵.
11. Il faut encore que l'activité soit exercée pour et en raison de son caractère rémunérateur. Elle doit être exercée dans un but de lucre, même si, en fait, elle ne produit pas de revenus¹⁶ ou que ceux-ci soient modestes¹⁷ ou encore que ces revenus soient acquis au cours d'un seul mois de l'année ou que les frais auxquels l'activité expose absorbent les revenus qu'elle génère ou leur

¹⁰ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 328, 5°, b.

¹¹ Arrêté royal n°38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants *M.B.*, 29 juillet 1967.

¹² Sous réserve de l'application du Règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, *J.O.U.E.*, L 166, 30 avril 2004.

¹³ C. trav. Mons, 14 mars 2008, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>. L'associé non actif est considéré comme n'exerçant pas une activité professionnelle.

¹⁴ Trib. trav. Liège (div. Liège), 25 février 2019, R.G. 17/2.877/A, disponible sur www.terralaboris.be

¹⁵ C. trav. Mons, 14 mars 2008, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

¹⁶ A. SIMON, « Évolution récente du statut social des travailleurs indépendants 1998-2003 », *J.T.T.*, 2004, p. 1. Dans le même sens, C. trav. Liège, division Liège, 13 octobre 2015, RG 2014/AL/656 et 2015/AL/89, disponible sur www.terralaboris.be

¹⁷ C. trav. Mons (6e ch.) n° 2012/AM/140, 11 janvier 2013, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

- soient supérieurs¹⁸. Il suffit que l'activité soit susceptible d'en produire et présente un caractère habituel et non exceptionnel¹⁹.
12. Cette activité suppose, donc, un minimum de régularité et de continuité²⁰. Elle doit présenter un caractère habituel, ce qui implique l'existence d'un ensemble d'opérations liées entre elles, répétées et accompagnées de démarches en vue de cette répétition²¹. Par exemple²², est considérée comme une activité habituelle : une offre permanente de services via des enseignes ou publicité et ce quel que soit le nombre de prestations qui lui sont effectivement demandées.
 13. A contrario, quelques prestations de travail non salariées, même effectuées dans un but lucratif mais fournies de manière épisodique ou occasionnelle, ne répondent pas à la notion d'activité professionnelle²³. Ainsi ne revêt pas de caractère habituel²⁴, le fait pour un fonctionnaire de vendre, à l'occasion des fêtes de Noël en deux lots des sapins qu'il a cultivés.
 14. De même, lorsqu'une personne gère ses biens propres, notamment immobiliers, elle n'exerce pas une activité professionnelle. Il en est autrement si cette gestion s'effectue par l'intermédiaire d'une société commerciale et donc susceptible de générer des revenus²⁵.
 15. Par conséquent, pour déterminer si une activité revêt un caractère professionnel ou non, il faudra se référer moins à sa nature qu'à l'intention dans laquelle elle est exercée et à sa régularité²⁶.

¹⁸ A. SIMON, « Évolution récente du statut social des travailleurs indépendants 1998-2003 », *J.T.T.*, 2004, p. 1.

¹⁹ C. trav. Liège (sect. Namur, 13e ch.), 15 février 2011, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

²⁰ C. BOULANGER, M. VERWILGHEN, C. WATTECAMPS, S. GILSON, « L'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants des mandataires de société : le point sur les présomptions », *J.T.T.*, 2013, p. 457

²¹ C. BOULANGER, M. VERWILGHEN, C. WATTECAMPS, S. GILSON, « L'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants des mandataires de société : le point sur les présomptions », *J.T.T.*, 2013, p. 457. Dans le même sens, voir C. trav. Liège, division Liège, 13 octobre 2015, RG 2014/AL/656 et 2015/AL/89, disponible sur www.terralaboris.be

²² S. GILSON et C. WATTECAMPS, « La notion de travailleurs indépendants », *Le statut social des travailleurs indépendants*, M. WESTRADE et S. GILSON (Dir.) Limal, Anthemis, 2013, p. 32.

²³ C. trav. Bruxelles, 11 janvier 1991, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>

²⁴ V. FRANQUET, *Le statut social des travailleurs indépendants*, Etudes Pratiques de Droit Social, Waterloo, Wolters Kluwer, 2015, p. 72, points n°220 et 230.

²⁵ C. trav. Liège, 16 octobre 2007, R.G. 8375/07, disponible sur <https://juportal.be>.

²⁶ C. trav. Liège (2e ch.), 10 oct. 2000, inéd., R.G. n° 27 287/98.

16. L'activité doit être licite. Ainsi une activité de proxénétisme ne peut être considérée comme une activité professionnelle étant entendu qu'il s'agit d'une infraction sanctionnée par le Code pénal²⁷.
17. Enfin, l'activité ne peut être exercée dans les liens d'un contrat de travail ou d'un statut (voir *infra*).
18. En matière T.V.A., l'indépendance visée à l'article 9 de la directive 2006/112 est évaluée par rapport à l'exercice des activités économiques²⁸. Il ne peut y avoir activité économique que si elle correspond à une des opérations visées à l'article 2 de la directive T.V.A. (livraisons de biens, acquisitions intracommunautaires de biens, importations et prestations de services)²⁹. L'enseignement de la Cour de justice nous apprend que la notion d'activité économique couvre un champ d'application très large englobant tous les stades de la production, de la distribution et de la prestation de services³⁰. Elle implique une participation à la vie économique.³¹
19. Ainsi sont visées toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées³². Sont également des activités économiques au sens de la directive T.V.A., l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence³³.
20. Le concept d'« exploitation » se réfère, conformément aux exigences du principe de la neutralité du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, à toutes les opérations, quelle que soit leur

²⁷ X, *Guide social permanent*, tome 4, Droit de la sécurité sociale : commentaires, Liège, Wolters Kluwer Belgium, 2021, partie II, livre I^{er}, chapitre II, n°240. Dans le même sens, Cass., 28 avril 2016, F.15.0078.N-F.16.0003.N, disponible sur <https://juportal.be>.

²⁸ AV. gén. M. NILO JÄÄKINEN, concl. préc. C.J., *Gmina Wrocław c. Minister Finansów*, 29 septembre 2015, C-276/14, EU:C:2015:431, point 42.

²⁹ C.J., arrêt 29 septembre 2015, *Gmina Wrocław c. Minister Finansów*, 29 septembre 2015, C-276/14, EU:C:2016:334, point 21.

³⁰ C. HERBAIN, M. LAMENSCH et E. TRAVERSA, « Chapitre 1 - Origine, caractéristiques et sources de la taxe sur la valeur ajoutée », *Taxe sur la valeur ajoutée*, 1^{er} édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 16. Dans le même sens voir C.J.C.E, arrêt *W.M. van Tiem c. Staatssecretaris van Financiën*, 04 décembre 1990, C-186/89, EU:C:1990:429, point 17.

³¹ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2019-2020*, tome 2, Taxe sur la valeur ajoutée, Liège, Wolters Kluwer, 2019, n°5204

³² Art. 9, § 1^{er}, al. 2 de la directive T.V.A.

³³ C.J., arrêt, *Ainārs Rēdlihs c. Valsts ieņēmumu dienests*, 19 juillet 2012, C-263/11, EU: C:2012:497, point 31.

forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence³⁴. Pour être qualifiée d'activité économique, il conviendra dès lors de vérifier si cette activité est accomplie en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence³⁵. Il s'agit d'une question de fait qui doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce parmi lesquelles figure, notamment, la nature du bien visé.

21. Elle doit être exercée à titre onéreux impliquant une contrepartie, peu importe que la contrepartie soit peu élevée³⁶. Ainsi a été jugé que « celui qui rend à titre habituel des services exclusivement à titre gratuit à des entrepreneurs ne peut être considéré comme un assujetti »³⁷. Selon la Cour de justice³⁸ une opération : « 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 ».
22. L'exercice d'une activité avec ou sans esprit de lucre indépendamment de ses buts ou de ses résultats.
23. L'exercice de l'activité peut être licite ou illicite. Le principe de neutralité fiscale sur lequel la T.V.A est fondé s'oppose à une différenciation généralisée entre les transactions licites et les transactions illicites à l'exception des cas où, en raison des caractéristiques particulières de

³⁴ C.J.C.E, arrêt *W.M. van Tiem c. Staatssecretaris van Financiën*, 04 décembre 1990, C-186/89, EU:C:1990:429, points 18.

³⁵ C.J.C.E, arrêt *W.M. van Tiem c. Staatssecretaris van Financiën*, 04 décembre 1990, C-186/89, EU:C:1990:429, points 19, 20 et 21. La Cour ayant décidé que : « l'octroi d'un droit de superficie sur un bien immeuble par le propriétaire de ce bien à une autre personne, en concédant à celle-ci un pouvoir d'utilisation sur le bien immeuble pendant une période déterminée et moyennant rémunération, doit être considéré comme une activité économique comportant l'exploitation d'un bien corporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence au sens de l'article 4, paragraphe 2, dernière phrase, de la sixième directive ».

³⁶ C.J.C.E, arrêt *Staatssecretaris van Financiën c. Hong-Kong Trade Development Council*, 1^{er} avril 1982, C-89/81, EU:C:1982:121, point 13.

³⁷ C.J.C.E, arrêt *Staatssecretaris van Financiën c. Hong-Kong Trade Development Council*, 1^{er} avril 1982, C-89/81, EU:C:1982:121, point 13.

³⁸ C.J.C.E, arrêt *Kennemer Golf & Country Club c. Staatssecretaris van Financiën*, 21 mars 2002, C-174/00, EU:C:2002:200, point 39.

certaines marchandises, toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur illicite est exclue³⁹.

24. L'élément intentionnel revêt, également, une grande importance⁴⁰.
25. Enfin, l'activité ne peut être exercée dans les liens d'un contrat de travail ou dans 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 (voir *infra*).
26. Ainsi, constitue une activité économique⁴¹ :
- ✓ La location d'un 'camping-car' peut être considérée comme une activité soumise à la T.V.A dès lors qu'elle est accomplie en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence⁴² ;
 - ✓ L'exploitation d'une installation photovoltaïque située au-dessus ou à proximité d'une maison à usage d'habitation, conçue de telle sorte que la quantité d'électricité produite, d'une part, est toujours inférieure à la quantité totale d'électricité consommée à titre privé par son exploitant et, d'autre part, est livrée au réseau en échange de recettes ayant un caractère de permanence, relève de la notion d'« activités économiques »⁴³.
27. Nous pouvons relever une certaine similitude entre la définition d'activité professionnelle (voir *supra*, point 10) et d'activité économique (voir *supra*, point 18). Il s'agit pour ces deux notions, d'exercer une activité en vue de produire des revenus (des recettes). Cette activité requiert une

³⁹ Par exemple : la livraison de parfums de contrefaçon, C.J.C.E., arrêt *JC. Goodwin et ET. Unstead*, 28 mai 1998, C-3/97, EU:C:1998:263, point 9. Voir également, en ce sens, S. RUYSSCHAERT, « Les proxénètes sont des assujettis à la T.V.A. », La semaine fiscale, 2013/10, n°84, 2013, disponible sur www.stradalex.com.

⁴⁰ C.J.C.E., arrêt *Renate Enkler c. Finanzamt Homburg*, 26 septembre 1996, C-230/94, EU:C:1996:352, point 28. Voir également S. RUYSSCHAERT, « Opérations occasionnelles : avec ou sans TVA ? », La semaine fiscale, 2015/41, n°213, 2015.

⁴¹ Une holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises, sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises n'a pas d'activité économique. En ce sens, C.J.C.E., arrêt *Polysar Investments Netherlands BV c. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, 20 juin 1991, C-60/90, EU:C:1991:268, point 19.

⁴² C.J.C.E., arrêt *Renate Enkler c. Finanzamt Homburg*, 26 septembre 1996, C-230/94, EU:C:1996:352, point 19.

⁴³ C.J., déc. *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr c. Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz*, 20 juin 2013, C-219/12, EU:C:2013:413, point 38.

certaine habitude ou permanence. L'élément intentionnel revêt une grande importance pour déterminer et distinguer s'il y a une activité professionnelle ou une activité économique.

28. L'activité économique ne doit pas être confondue avec l'activité professionnelle qui est une notion plus restrictive. Par conséquent, il peut y avoir assujettissement sans qu'il doive nécessairement s'agir d'une activité professionnelle⁴⁴. Elle est, également, imperméable à la qualification retenue en matière d'impôts sur les revenus⁴⁵.
29. Une autre différence résulte du champ d'application de ces législations. En droit social, l'existence d'un lien de subordination ne pouvant exister entre deux personnes morales⁴⁶, la problématique de l'existence ou de la non-existence d'un lien de subordination ne peut s'évaluer qu'à travers la relation employeur, personne physique ou personne morale, et la personne physique travailleur. A contrario, l'article 9, §1^{er} de la directive T.V.A. pose le principe selon lequel "quiconque" peut être considéré comme un assujetti. Ce dernier peut être une personne physique ou morale aussi bien publique que privée, voire des entités dépourvues de personnalité juridique⁴⁷.

B. Présomptions relatives à l'exercice d'une activité de travailleur indépendant et Code des sociétés et associations

1) La présomption fiscale réfragable

30. La définition sociologique visée au point 9 est assortie d'une présomption fiscale⁴⁸ d'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants provenant des revenus⁴⁹ susceptible d'être engendrés par l'activité exercée. Cette seule présomption est insuffisante⁵⁰.

⁴⁴ E. RIVERA et A. SOLDAI, *Manuel T.V.A. - 3e édition*, Limal, Anthemis, 2015, p. 19.

⁴⁵ Y. COLSON, « Les assujettis « classiques » à la T.V.A. et les assujettis « exonérés » Les déductions et les restitutions », *Guide juridique de l'entreprise, Traité théorique et pratique*, Titre XV, Liv. 154.6, Liège, Wolters Kluwer Belgium, 2016, p. 14.

⁴⁶ C. trav. Bruxelles, 26 septembre 2008, *J.T.T.*, 2008, p. 468 et suiv.

⁴⁷ C.J., *Gmima Wrocław c. Minister Finansow*, 29 septembre 2015, C-276/14, EU:C:2015:635, point 28.

⁴⁸ Arrêté Royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, *M.B.*, 29 juillet 1967, Art. 3, § 1^{er}, al. 2.

⁴⁹ Il s'agit des revenus visés à l'article 23, § 1^{er}, 1° ou 2°, ou à l'article 30, 2° du Code des impôts sur les revenus 1992, soit des bénéfices et des profits considérés comme des revenus professionnels provenant directement ou indirectement d'activités de toute nature et des rémunérations des dirigeants d'entreprise.

⁵⁰ Cass., 10 novembre 1986, disponible sur <https://juportal.be>.

Le critère sociologique ayant la primauté sur le critère fiscal pour l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants⁵¹.

31. Au niveau T.V.A., la position adoptée à l'égard de la sécurité sociale et de l'impôt sur les revenus peut constituer une indication utile en cas de doute dans la différenciation entre un travailleur salarié et un travailleur indépendant⁵² :

2) La présomption des mandataires de société exerçant des opérations lucratives

32. Les personnes qui sont désignées comme mandataires dans une association ou une société de droit ou de fait qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, ou qui, sans être désignées, exercent un mandat dans une telle association ou société, sont présumées, de manière réfragable, exercer une activité professionnelle de travailleur indépendant. L'activité professionnelle de travailleur indépendant, comme mandataire au sein d'une association ou une société assujettie à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents, est présumée, de manière réfragable, avoir lieu en Belgique⁵³.

La présomption peut être renversée en apportant la preuve de la gratuité du mandat. Cette preuve peut être apportée par les statuts de la société ou par une décision de l'organe compétent pour fixer la rémunération des mandataires (gratuité de droit). Il aura, également, lieu d'apporter la preuve dans les faits que le mandataire n'a perçu aucune rétribution⁵⁴.

33. En parallèle à la présomption prévue par l'arrêté royal n°38, le Code des Sociétés et des Associations (CSA) prévoit que les administrateurs et les membres du Conseil d'administration

⁵¹ C. trav. Mons, 14 juin 2013, inéd., R.G. N° 2011/AM/248 et 2012/AM/378, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

⁵² Manuel de la T.V.A. 2015, n°80, disponible sur www.fisconetplus.be et C.J.C.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume d'Espagne*, 12 novembre 2009, C-154/08, EU:C:2009:695, point 74.

⁵³ Arrêté Royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, *M.B.*, 29 juillet 1967, art. 3, ° 1er, al. 4.

⁵⁴ C-E. CLESSE, « Les présomptions d'assujettissement à la sécurité sociale des travailleurs indépendants », disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>, 01 août 2020. Dans le même sens, C. trav. Liège, 05 septembre 2017, R.G. 2015/AL/361, disponible sur <http://www.terralaboris.be/>.

et de surveillance dans une SRL⁵⁵, une SC⁵⁶, une SA⁵⁷ doivent exercer leur mandat sous le statut de travailleur indépendant.

34. En matière T.V.A., une distinction est faite entre les administrateurs personnes physiques (a) et les administrateurs personnes morales (b).

3) L'aidant indépendant

35. Est défini comme toute personne qui, en Belgique, assiste ou supplée un travailleur indépendant dans l'exercice de sa profession sans être engagée envers lui par un contrat de louage de travail⁵⁸. Le critère sociologique est déterminant au stade de la qualification de l'aidant de travailleur indépendant⁵⁹.

36. Au niveau T.V.A., les aidants indépendants sont en principe assujetti à la T.V.A.. Cependant, une exception s'applique à l'aidant familial. Pour déterminer si les aidants familiaux ont ou non la qualité d'assujettis, il y a lieu de s'en tenir aux rapports juridiques des parties tels que les révèle l'analyse des liens qui se créent entre elles pour l'exécution du travail.

En règle, l'assujettissement à la T.V.A. ne sera pas requis lorsqu'il résulte d'un ensemble d'éléments de fait, et notamment de la nature des prestations effectuées, que les aidants familiaux travaillent, d'une manière suivie, sous la direction de parents au sein d'une entreprise familiale⁶⁰.

4) Le contrat de remplacement indépendant

37. Enfin, la loi du 28 avril 2010⁶¹ instaure une présomption irréfragable d'exercice d'une activité d'indépendant pour l'entrepreneur-remplaçant ayant conclu un contrat de remplacement indépendant.

⁵⁵ C.S.A, art. 5:70.

⁵⁶ C.S.A, art. 6:58.

⁵⁷ C.S.A, art. 7:85, 7:104 et 7:107.

⁵⁸ Arrêté royal n°38, art. 6.

⁵⁹ A. SIMON, « Évolution récente du statut social des travailleurs indépendants 1998-2003 », *J.T.T.*, 2004, p. 2

⁶⁰ Décision n° E.T. 9.922 du 04 septembre 1972.

⁶¹ Loi du 28 avril 2010 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 10 mai 2010, art. 82 à 87.

III. LA NOTION DE DÉPENDANCE EN DROIT SOCIAL BELGE ET EN MATIÈRE T.V.A.

38. Ce qui différencie le statut du travailleur salarié à celui de travailleur indépendant est la notion d'autorité (lien de subordination) qui est complètement absente dans le chef de ce dernier. Ce lien de subordination ne se retrouve dans aucun autre contrat⁶² hormis les contrats d'apprentissage et de formation professionnelle⁶³. L'élément « autorité – lien de subordination » est donc essentiel pour déterminer si on se trouve ou non devant la figure juridique « contrat de travail – travailleur salarié » ou celle de « contrat d'entreprise - travailleur indépendant ».

39. Nous distinguons deux types de subordination. La subordination juridique et la subordination économique.

La subordination juridique caractérise le contrat de travail⁶⁴. Elle implique un pouvoir de direction accordé à l'employeur ; corrélativement, elle suppose que le travailleur soit tenu d'obéir aux ordres et aux instructions qui émanent directement ou indirectement de ce cocontractant⁶⁵. Concrètement, la subordination juridique implique⁶⁶ dans le chef de l'employeur : le droit de donner des ordres portant sur les modalités d'exécution du travail à exécuter ; le droit de contrôler le travailleur et d'appliquer des sanctions disciplinaires. Dans le chef du travailleur, ce lien d'autorité se traduit par l'obligation de suivre les ordres donnés par l'employeur.

40. Parmi les indices de subordination, on peut citer notamment⁶⁷ : Absence de libre organisation du temps de travail ; Obligation de participer à des réunions ; Obligation de respecter des

⁶² M. JAMOULLE, *Seize leçons sur le droit du travail*, Editions de la Faculté de droit de Liège, 1994, p. 110.

⁶³ P. DENIS, *Droit du travail*, Bruxelles, Larcier, 1992, p. 27.

⁶⁴ J. CLESSE et F. KÉFER, *Manuel de droit du travail*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 173.

⁶⁵ V. VANNES, « Dépendance économique et subordination économique », *Subordination et parasubordination - La place de la subordination juridique et de la dépendance économique dans la relation de travail*, sous la direction de S. GILSON, Limal, Anthemis, 2017, p. 64. Dans le même sens, Cass. 04 février 2013, *J.T.T.*, 2013, p. 201.

⁶⁶ C. trav. Bruxelles, 19 avril 2007, *J.T.T.*, 2007, p. 243.

⁶⁷ C. trav., Bruxelles, 26 juin 2002, disponible sur <https://juportal.be>. Voir également L. DEAR, « Le lien de subordination : état de la question - La place de la dépendance économique », *Subordination et parasubordination - La place de la subordination juridique et de la dépendance économique dans la relation de*

instructions précises ; Obligation de porter un uniforme ; Percevoir une rémunération fixe/garantie ; le maintien du salaire en cas de maladie et durant la fermeture de l'entreprise lors des vacances annuelles ; le non-partage des risques économiques et financiers de l'exploitation ; le paiement des charges sociales et fiscales par le cocontractant ;

41. Selon la Cour de travail de Bruxelles : « ... la subordination économique est, quant à elle, caractéristique du contrat d'entreprise. Elle découle de l'existence d'une convention qui place une personne sous la dépendance économique d'une autre personne qui lui fournit le travail à accomplir. La subordination économique peut donc être définie comme la dépendance matérielle d'une personne qui exerce le travail à l'égard de la personne qui le lui fournit. Elle implique nécessairement des directives données au travailleur pour l'exercice d'un travail déterminé, ainsi qu'un contrôle de la bonne exécution des directives. Elle ne peut donc être assimilée à l'autorité qui est exercée dans le cadre d'un contrat de travail... »⁶⁸.
42. Complémentaire à cette distinction, il est à noter que le contrat de travail implique une obligation de moyen, à l'inverse du contrat d'entreprise qui est soumis à une obligation de résultat⁶⁹.

A. Les mécanismes permettant de déterminer l'existence ou non d'un lien de subordination en droit social belge

1) Les critères généraux et spécifiques

43. Avant 2006, aucune disposition légale ne fixait les critères de distinction entre travailleur indépendant et travailleur salarié. Cette lacune a été corrigée par le biais de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 modifiée par la loi du 25 août 2012⁷⁰ (que l'on nommera ci-après « loi sur les relations de travail ») qui consacre, en s'appuyant sur la tendance jurisprudentielle, une liste de quatre critères généraux à prendre en considération dans l'appréciation de l'existence

travail, sous la direction de S. GILSON, Limal, Anthemis, 2017, p. 41 et C. CLESSE, *L'assujettissement à la sécurité sociale des travailleurs salariés et indépendants. Aux frontières de la fausse indépendance*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2015, p. 15.

⁶⁸ C. trav., Bruxelles, 17 septembre 2008, disponible sur <https://juportal.be>.

⁶⁹ Cass., 5 octobre 1998, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be/>

⁷⁰ Loi du 25 août 2012 modifiant le Titre XIII de la loi-programme du 27 décembre 2006, en ce qui concerne la nature des relations de travail, *M.B.*, 11 septembre 2012.

ou de l'absence du lien d'autorité ⁷¹ : la volonté des parties telle qu'exprimée dans leur convention pour autant que l'exécution effective de cette dernière soit en concordance avec la nature de la relation (1); la liberté d'organisation du temps de travail (2); la liberté d'organisation du travail (3); la possibilité d'exercer un contrôle hiérarchique (4).

44. Contrairement à la méthodologie applicable en matière T.V.A., la quête de l'existence ou non d'un lien de subordination ne pourra concerner que la relation existante entre une personne physique ou une personne morale vis-à-vis uniquement d'une personne physique, étant entendu qu'un contrat de travail ne peut être valablement conclu qu'entre un employeur, personne physique ou morale, et un travailleur, personne physique⁷².

45. *La volonté des parties*⁷³. Il s'agit de la volonté des parties, telle qu'exprimée dans leur convention, pour autant que son exécution corresponde à la nature de la relation de travail. Le commentaire législatif précise que la relation de travail réelle doit primer sur les dispositions du contrat écrit et qu'il y a lieu de considérer la convention écrite dans son ensemble et non à sa seule dénomination. A défaut de conventions écrites, il y aura lieu de se baser sur la relation factuelle pour déterminer la volonté des parties.

46. *La liberté d'organisation du temps de travail*⁷⁴. Ce critère doit être apprécié *in concreto* en fonction de la relation de travail. Le fait de pouvoir organiser son emploi du temps, de décider quand le travail est accompli, ne pas être tenu d'être présent selon un horaire défini dans l'entreprise sont des indices de l'absence d'un lien de subordination⁷⁵. Des contraintes de types organisationnelles ou des obligations purement commerciales ne sont pas incompatibles avec l'absence d'un lien de subordination. Ainsi, la Cour de travail de Bruxelles a décidé que : « La liberté d'organisation du temps de travail du médecin de prison indépendant n'est pas affectée par l'enregistrement de ses présences dans le système online de l'ordinateur de la prison eu égard

⁷¹ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 333, § 1^{er}, b.

⁷² C. trav. Bruxelles, 26 septembre 2008, *J.T.T.*, 2008, p. 468

⁷³ Exposé des motifs du projet de loi-programme (I), *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2006-2007, no 51-2773/001, p. 215 ; Art. 333, §1, Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006

⁷⁴ Exposé des motifs du projet de loi-programme (I), *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2006-2007, no 51-2773/001, p. 216 ; Art. 333, §1, Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006

⁷⁵ C. trav. Liège, 24 juin 2014, R.G. n° 2013-AN/78, disponible sur <https://juportal.be>.

à la situation spécifique en matière de sécurité dans une prison ainsi que la fixation d'une rémunération en fonction des heures de consultation dans le contrat d'entreprise »⁷⁶.

47. *La liberté d'organisation du travail.* Ce critère ne vise pas le temps de travail mais son organisation : définition des tâches à accomplir, détermination du lieu de travail, moyens et procédés à mettre en œuvre, faculté de se faire assister ou remplacer⁷⁷. Selon l'exposé des motifs⁷⁸ « la définition précise des tâches à accomplir par le cocontractant, associée à l'existence d'instructions précises et de décisions d'un supérieur hiérarchique sont des indices de l'existence d'un lien de subordination ». Cependant des directives générales peuvent être compatibles avec un contrat d'entreprise. En ce qui concerne certaines règles d'ordre déontologique « limitant la liberté », celles-ci : « n'empêchent pas que l'activité professionnelle soit exercée en qualité de travailleur indépendant. Inversement, les règles déontologiques stipulant une indépendance « intellectuelle » nécessaire à l'exercice d'une profession ne sont pas non plus nécessairement exclusives d'un lien de subordination. ».
48. *La possibilité d'exercer un contrôle hiérarchique.* Ce contrôle ne doit pas être effectif ; il doit être possible. Le contrôle hiérarchique doit être compris comme étant celui susceptible de déboucher sur des sanctions⁷⁹. Enfin, concernant l'existence de règles déontologiques imposées par un Ordre professionnel et d'un contrôle quant au respect de celles-ci n'empêchent pas l'existence d'une relation de travail indépendante⁸⁰. Il en est de même pour des contraintes inhérentes à l'exercice d'une profession qui sont imposées par ou en vertu d'une loi.

⁷⁶ C. trav. Bruxelles, 5 juillet 2016, *J.T.T.*, 2017, p. 45. Dans le même sens, C. trav. Bruxelles, 20 juin 2017, *J.T.T.*, 2017, p. 294.

⁷⁷ C. trav. Liège, 24 juin 2014, R.G. n° 2013-AN/78, disponible sur <https://juportal.be>.

⁷⁸ Exposé des motifs du projet de loi- programme (I), *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2006-2007, no 51-2773/001, p. 217

⁷⁹ Exposé des motifs du projet de loi- programme (I), *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2006-2007, no 51-2773/001, p. 217. Selon la Cour de cassation : « L'autorité de l'employeur inhérente à un contrat de travail est le fondement du droit de sanction disciplinaire appartenant à un employeur ; la constatation que, dans une relation de travail, une des parties dispose du droit d'infliger des sanctions disciplinaires à l'autre partie exclut la possibilité d'une collaboration indépendante, à moins que ce droit de sanction soit inhérent à l'exercice de la profession et imposé par ou en vertu d'une loi. », Cass., 10 octobre 2016,

⁸⁰ Exposé des motifs du projet de loi- programme (I), *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2006-2007, no 51-2773/001, p. 218.

49. Ces critères généraux peuvent être complétés, par arrêté royal, par des critères spécifiques propres à un ou plusieurs secteurs, à une ou plusieurs professions, à une ou plusieurs catégories de professions ou à une ou plusieurs activités professionnelles⁸¹. Ces critères spécifiques ne peuvent consister qu'en des éléments relatifs à la présence ou à l'absence d'un lien d'autorité. Ils peuvent compléter les 4 critères généraux. Ils ne peuvent en aucun cas y déroger⁸². A titre d'exemple, cette liste de critères spécifiques comporte notamment des éléments d'ordre socio-économique et/ou juridique concernant : la responsabilité et le pouvoir de décision sur les moyens financiers afin de maintenir la rentabilité de l'entreprise (1) ; la garantie de paiement périodique d'une rémunération (2) ; l'investissement personnel et substantiel dans l'entreprise avec du capital propre et la participation personnelle et substantielle dans les gains et pertes de l'entreprise (3) ; la possibilité d'engager du personnel ou de se faire remplacer (4) ; le fait de se présenter comme une entreprise à l'égard du cocontractant et des tiers (5) ; le fait de travailler dans ses propres locaux et/ou avec du matériel propre⁸³(6). En cas de concours entre des critères par secteur, par profession, et/ou par catégorie de professions, les dernières cités priment sur les précédents⁸⁴.
50. L'article 333, § 3 de la loi-programme précitée, énonce cinq éléments impuissants à eux seuls à qualifier adéquatement la relation de travail : l'intitulé de la convention⁸⁵ (1) ; l'inscription auprès d'un organisme de sécurité sociale (2) ; l'inscription à la Banque-carrefour des entreprises (3) ; l'inscription auprès de l'administration de la T.V.A. (4) ; la manière dont les revenus sont déclarés à l'administration fiscale (5). Ces éléments doivent être interprétés au sens strict. Si, joints à d'autres, ces cinq éléments peuvent, il est vrai, constituer un indice de la volonté des parties, ils ne doivent pas être considérés comme déterminant⁸⁶.

⁸¹ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 334, § 1^{er}.

⁸² Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 334, § 2.

⁸³ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 334, § 3.

⁸⁴ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 334, § 4.

⁸⁵ Le titre du contrat seul ne suffit pas pour qualifier la relation de travail, mais il peut être pris en considération par le juge, avec d'autres critères, lors de l'évaluation de la nature exacte de la relation de travail, Cass., 2 février 2016, *J.T.T.*, 2016, p. 470, note Y. STOX..

⁸⁶ Exposé des motifs du projet de loi-programme (I), *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2006-2007, no 51-2773/001, p. 219 ; Art. 333, §1, Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006

51. Enfin, un mécanisme de présomption réfragable de l'existence d'un lien de subordination entre les parties a été instauré par loi du 25 août 2012⁸⁷. Cette présomption ne s'applique qu'à certains secteurs bien spécifiques et si un certain nombre de critères relatifs à la dépendance économique sont réunis. Il s'agit d'une présomption réfragable. Elle peut être renversée par toutes voies de droit et notamment sur la base des quatre critères généraux⁸⁸.
52. Les quatre secteurs concernés par cette présomption sont⁸⁹ : le secteur des travaux immobiliers (1) ; la surveillance ou le gardiennage pour le compte de tiers (2) ; le transport de choses ou de personnes pour le compte de tiers (à l'exception des services d'ambulance ou du transport de personnes avec un handicap) (3) ; le nettoyage (4). Cette présomption peut être étendue, par arrêté royal, à d'autres secteurs⁹⁰. Cette faculté a été utilisée pour l'agriculture et les entreprises horticoles⁹¹.
53. Les relations de travail sont présumées⁹² de façon réfragable être exécutées dans les liens d'un contrat de travail dans ces quatre secteurs, lorsque de l'analyse de la relation de travail il

⁸⁷ Loi du 25 août 2012 modifiant le Titre XIII de la loi-programme du 27 décembre 2006, en ce qui concerne la nature des relations de travail

⁸⁸ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 337/2, §2, al. 2.

⁸⁹ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 337/1, §1.

⁹⁰ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 337/1, §2.

⁹¹ Arrêté royal du 23 juin 2013 pris en exécution de certaines dispositions de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 en ce qui concerne la nature des relations de travail qui se situent dans le cadre de l'exécution des activités qui ressortent du champ d'application de la commission paritaire de l'agriculture ou de la commission paritaire pour les entreprises horticoles, *M.B.*, 28 juin 2013.

⁹² La présomption n'est pas applicable aux relations de travail familiales, c'est-à-dire : aux relations de travail entre des parents et des alliés jusqu'au troisième degré inclus et entre des cohabitants légaux ; aux relations de travail entre une société et une personne physique, celle-ci étant un parent ou un allié jusqu'au troisième degré inclus ou un cohabitant légal soit de celui qui à lui seul, soit de ceux qui ensemble détiennent plus de 50 % des actions de la société en question.

La présomption ne peut pas porter préjudice à l'application de certaines dispositions du droit de la sécurité sociale.

Lorsqu'il existe des présomptions légales ou des dispositions légales ou réglementaires qui imposent ou présumement de manière irréfragable que l'exercice d'une profession se fasse en qualité de travailleur indépendant ou de travailleur salarié, la présomption ne joue pas non plus.

apparaît que plus de la moitié des neuf critères mentionnés ci-après sont remplis⁹³. A défaut, la relation de travail est présumée de manière réfragable être un contrat d'indépendant⁹⁴.

54. Ces neuf critères sont : le défaut, dans le chef de l'exécutant des travaux, d'un quelconque risque financier ou économique (notamment, pas d'investissement personnel et substantiel dans l'entreprise avec du capital propre ou pas de participation personnelle et substantielle dans les gains et pertes de l'entreprise) (1) ; le défaut de responsabilité et de pouvoir de décision concernant les moyens financiers de l'entreprise dans le chef de l'exécutant des travaux (2) ; le défaut, dans le chef de l'exécutant des travaux, de tout pouvoir de décision concernant la politique d'achat de l'entreprise (3) ; le défaut, dans le chef de l'exécutant des travaux, de pouvoir de décision concernant la politique des prix de l'entreprise (sauf si les prix sont légalement fixés) (4) ; le défaut d'une obligation de résultats concernant le travail convenu (5) ; la garantie du paiement d'une indemnité fixe quels que soient les résultats de l'entreprise ou le volume des prestations fournies dans le chef de l'exécutant des travaux (6) ; le fait de ne pas être soi-même l'employeur de personnel recruté personnellement et librement ou ne pas avoir la possibilité d'engager du personnel ou de se faire remplacer pour l'exécution du travail convenu (7) ; le fait de ne pas apparaître comme une entreprise vis-à-vis d'autres personnes ou de son cocontractant ou travailler principalement ou habituellement pour un seul cocontractant (8) ; le fait de travailler dans des locaux dont on n'est pas le propriétaire ou le locataire et/ou avec du matériel mis à sa disposition, financé ou garanti par le cocontractant (9). Ces critères peuvent être complétés ou remplacés par arrêté royal⁹⁵.

2) Présomptions légales de l'existence d'un contrat de travail

55. Le législateur a instauré des mécanismes de présomptions réfragables et irréfragables de contrat de travail.
56. Sont considérés, de manière réfragable, exécuter leurs prestations de travail dans le cadre d'un contrat de travail, les pharmaciens travaillant dans une officine ouverte au public, le représentant de commerce⁹⁶, le contrat d'occupation d'étudiant⁹⁷.

⁹³ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 337/2, §1.

⁹⁴ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 337/2, §2, al. 1

⁹⁵ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 337/2, §3.

⁹⁶ Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, *M.B.*, 22 août 1978, art. 4.

⁹⁷ Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, *M.B.*, 22 août 1978, art. 121.

57. La présomption irréfragable de l'existence d'un lien de subordination s'applique, quant à elle, au contrat conclu entre un employeur et un sportif rémunéré, au travailleur intérimaire⁹⁸ ainsi qu'à toute personne qui effectue des prestations similaires à celles de son contrat de travail, en exécution d'un contrat d'entreprise, pour le compte de la même personne que celle avec laquelle elle a conclu un contrat de travail⁹⁹.

3) Les extensions légales à la sécurité sociale des travailleurs salariés¹⁰⁰

58. La loi du 27 juin 1969 permet, par arrêté royal, d'étendre le régime de sécurité sociale des travailleurs salariés à certaines personnes qui, sans être liées par un contrat de louage de travail, fournissent contre rémunération des prestations de travail sous l'autorité d'une autre personne ou qui exécutent un travail selon les modalités similaires à celles d'un contrat de louage de travail. Ainsi, ces personnes sont assujetties¹⁰¹, de manière irréfragable, à la sécurité sociale des travailleurs salariés sans qu'il puisse en être déduit un argument en faveur ou en défaveur de l'existence d'un contrat de travail ou d'un contrat d'entreprise¹⁰².

B. Les mécanismes permettant de déterminer l'existence ou non d'un lien de subordination au regard de la directive T.V.A.

59. Pour agir en tant qu'assujetti à la T.V.A., il faut agir de manière indépendante d'un point de vue juridique¹⁰³. La notion d'indépendance vise à exclure de la taxation toutes personnes liées à l'employeur par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de

⁹⁸ Loi du 24 juillet 1987 sur le travail temporaire, le travail intérimaire et la mise de travailleurs à la disposition d'utilisateurs, *M.B.*, 28 août 1987, art. 8, §1.

⁹⁹ Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, *M.B.*, 22 août 1978, art. 5bis. Cette présomption n'est en principe pas applicable aux situations de dualité de fonctions assumées par une personne, d'une part en qualité de travailleur et, d'autre part, en qualité de mandataire (pour compte de la même société commerciale). En effet, depuis le 1er juillet 1992, il existe une présomption suivant laquelle tout "mandataire de société" effectue cette activité de mandataire social en tant que travailleur indépendant.

¹⁰⁰ Loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 25 juillet 1969, art. 2, §1.

¹⁰¹ Arrêté royal pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 05 décembre 1969, art. 3.

¹⁰² S. GILSON et C. WATTECAMPS, « La notion de travailleurs indépendants », *Le statut social des travailleurs indépendants*, M. WESTRADE et S. GILSON (Dir.) Limal, Anthemis, 2013, p. 53.

¹⁰³ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2019-2020*, tome 2, Taxe sur la valeur ajoutée, Liège, Wolters Kluwer, 2019, n°5212.

subordination en ce qui concerne les trois critères suivants : les conditions de travail (1), les conditions de rémunération (2), et la responsabilité patronale (3).

60. A travers ces trois critères et sur la base des décisions de la Cour de Justice, il y aura lieu de considérer comme assujetti, une personne qui :

- *Au niveau des conditions de travail* : n'est pas intégré organiquement dans l'entreprise¹⁰⁴, qui dispose d'une liberté d'organisation appropriée en ce qui concerne les ressources humaines et matérielles à mettre en œuvre dans l'exercice de l'activité en question. Sont notamment visés le fait de pouvoir choisir ses collaborateurs, ses horaires de travail¹⁰⁵, ainsi que de disposer de ses propres locaux, de ses moyens techniques (bureau, ordinateur)¹⁰⁶, immobiliers ou financiers pour mener son activité. Ces moyens ne peuvent appartenir à quelqu'un d'autre et être mis gratuitement à disposition du prestataire¹⁰⁷. Cette autonomie n'exclut pas la possibilité de recevoir des instructions¹⁰⁸ (situation qui se retrouve, également, dans le cadre d'un contrat d'entreprise) de même que d'être soumis à un contrôle disciplinaire¹⁰⁹. L'indépendance ne doit pas être nécessairement totale¹¹⁰.
- *Au niveau de la condition de rémunération* : supporte le risque économique de son activité. Ce risque économique peut découler du fait que le profit qu'il tire de cette activité ne dépend pas seulement des montants liés directement à celle-ci, mais aussi des dépenses liées à l'organisation des moyens en personnel et en matériel de l'activité, entre autres éléments¹¹¹. Ce

¹⁰⁴ Av. gén. G. TESAURO, concl. préc. C.J.U.E., 5e ch., 25 juillet 1991, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, C-202/90, EU:C:1991:332, point 6.

¹⁰⁵ Av. gén. G. TESAURO, concl. préc. C.J.U.E., 5e ch., 25 juillet 1991, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, C-202/90, EU:C:1991:332, point 6.

¹⁰⁶ Gand, 18 octobre 2016, disponible sur <https://expert.taxwin.be/fr>

¹⁰⁷ D. BERLIN, *Directive T.V.A. 2006/112*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 98

¹⁰⁸ AV. gén. G. TESAURO, concl. préc. C.J.U.E., 5e ch., 25 juillet 1991, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, C-202/90, EU:C:1991:332, point 6.

¹⁰⁹ C.J.U.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume des Pays-Bas*, C-235/85, EU:C:1987 :161, point 14

¹¹⁰ AV. gén. C. OTTO LRNZ, concl. préc. C.J.U.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume des Pays-Bas*, C-235/85, EU:C:1987 :83, point 16.

¹¹¹ C.J.U.E., arrêt *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, C-202/90, EU:C:1991:332, point 13.

risque se traduit, également, à travers une rémunération (même fixée par la loi)¹¹² qui soit proportionnée aux différentes prestations (elle doit dépendre des volumes de prestations de l'assujetti)¹¹³. Enfin, elle doit constituer une contrepartie de la prestation fournie et elle doit être perçue par l'assujetti¹¹⁴.

- *Au niveau de la responsabilité patronale* : exerce une activité sous sa propre responsabilité. Le fait que les opérateurs supportent la responsabilité découlant des rapports contractuels établis par eux dans l'exercice de leur activité ainsi que la responsabilité pour des dommages causés à des tiers¹¹⁵ ;

Il s'agit du critère le plus significatif de l'absence de lien de subordination entre les parties¹¹⁶.

C. Transversalité du lien de subordination

61. Afin d'apprécier l'existence ou l'absence du lien d'autorité, il ressort de la jurisprudence que la C.J.C.E se réfère à des critères analogues ou similaires à ceux définis par la loi sur les relations de travail. Ainsi dans le cadre des trois critères relatifs aux conditions de travail (i), aux conditions de rémunération (ii) et à la responsabilité patronale (iii), l'absence ou l'existence d'un lien de subordination peut être démontrée en référence aux « critères sociaux ». Pour appuyer notre propos, vous trouverez ci-dessous une mise en exergue des critères retenus par la Cour.

¹¹² C.J.U.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume des Pays-Bas*, C-235/85, EU:C:1987 :161, point 14

¹¹³ Berlin, D., *Directive T.V.A. 2006/112*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 98. Voir, en ce sens, C.J., arrêt *IO c. Inspecteur van de rijksbelastingdienst*, C-420/18, EU:C:2019 :490, point 44.

¹¹⁴ C.J.U.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume des Pays-Bas*, C-235/85, EU:C:1987 :161, point 15

¹¹⁵ AV. gén. M. NIILLO JÄÄKINEN, concl. préc. C.J., 29 septembre 2015, *Gmina Wrocław c. Minister Finansów*, C-276/14, EU:C:2015 :431, point 42.

¹¹⁶ Berlin, D., *Directive T.V.A. 2006/112*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 98

(1) Conditions de travail	
<u>Critères de la loi sur les relations de travail</u>	
Critères généraux	La liberté d'organiser son temps de travail ¹¹⁷ ; La liberté d'organiser son travail ¹¹⁸ ; L'absence d'un contrôle hiérarchique ¹¹⁹ ;
Critères spécifiques/ Critères sectoriels visés à l'article 377/2 de la loi sur la nature du travail	La possibilité d'engager du personnel ou de se faire remplacer ; Le fait de se présenter comme une entreprise à l'égard du cocontractant et des tiers ; Le fait de travailler dans ses propres locaux et/ou avec du matériel propre

¹¹⁷ AV. gén. G. TESAURO, préc. C.J.U.E., 5e ch., 25 juillet 1991, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, C-202/90, EU:C:1991:332, point 6.

¹¹⁸ AV. gén. G. TESAURO, préc. C.J.U.E., 5e ch., 25 juillet 1991, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, C-202/90, EU:C:1991:332, point 6. Rejoignant la position de l'avocat général dans l'affaire 235/85, l'exposé des motifs de la loi sur le travail précise que des règles d'ordre déontologique « limitant la liberté » ne constituent pas une entrave à ce qu'une activité professionnelle soit exercée en qualité de travailleur indépendant. Inversement, les règles déontologiques stipulant une indépendance « intellectuelle » nécessaire à l'exercice d'une profession ne sont pas non plus nécessairement exclusives d'un lien de subordination. AV. gén.C. OTTO LRNZ, préc. C.J.U.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume des Pays-Bas*, C-235/85, EU:C:1987 :83, point 23 et 26.

¹¹⁹ Pour la Cour de cassation¹¹⁹, l'existence de règles de déontologie et d'un droit de sanction inhérent à l'exercice de la profession et imposé par ou en vertu d'une loi contrôle n'excluent pas la possibilité d'une collaboration indépendante. Dans les affaires C235/85¹¹⁹ et 202/90¹¹⁹, la C.J.C.E adopte une position similaire. Voir, Cass., 10 octobre 2016, R.G. n° S.14.0074.N, disponible sur <https://juportal.be> et C.J.U.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume des Pays-Bas*, C-235/85, EU:C:1987 :161, point 14 ainsi que C.J.U.E., arrêt *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, C-202/90, EU:C:1991:332, point 12

(2) Conditions de rémunération	
Critères spécifiques/ Critères sectoriels visés à l'article 377/2 de la loi sur la nature du travail	La responsabilité et le pouvoir de décision sur les moyens financiers afin de maintenir la rentabilité de l'entreprise ; La garantie de paiement périodique d'une rémunération ; L'investissement personnel et substantiel dans l'entreprise avec du capital propre et la participation personnelle et substantielle dans les gains et pertes de l'entreprise.
(3) La responsabilité patronale	
Critères spécifiques/ Critères sectoriels visés à l'article 377/2 de la loi sur la nature du travail	La responsabilité et le pouvoir de décision sur les moyens financiers ; Le fait de se présenter comme une entreprise à l'égard du cocontractant et des tiers ; le fait de travailler dans ses propres locaux et/ou avec du matériel propre ;

62. Bien que le critère de responsabilité patronale ne soit pas expressément prévu par la loi sur les relations de travail, le fait de répondre de ses propres fautes est un indice clair d'une responsabilité propre qui ne correspond pas au statut de travailleur salarié¹²⁰.
63. Enfin, il est à remarquer que le critère général portant sur l'autonomie de volonté des parties ne se retrouve pas en tant que tel au niveau des critères propres à la T.V.A pour apprécier l'existence d'un lien de subordination. Cependant, on peut déduire de l'enseignement de la Cour que la qualification donnée à la convention par les parties en cause n'est pas déterminante. Elle peut être écartée si elle ne reflète pas la réalité économique de l'opération¹²¹.

¹²⁰ C. trav. Bruxelles (7e ch.) n° 46.685, 7 avril 2008, *J.T.T.*, 208, p. 270.

¹²¹ C.J., arrêt *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c. Paul Newey*, 20 juin 2013, C-653/11, EU:C:2013:409, point 54.

IV. QUELQUES PARTICULARITÉS

A. Administrateur de société

64. Au niveau social, un mandataire de société est présumé être indépendant en application des deux présomptions sociales stipulées à l'article 3, §1^{er} aliéna 2 et 4 de l'arrêté royal n°38.

65. Au niveau T.V.A., les administrateurs, gérants et liquidateurs - personnes physiques - de sociétés apparaissent vis-à-vis des tiers comme des organes de la personne morale qu'ils représentent et n'agissent dès lors pas de manière indépendante au sens de l'article 9, § 1^{er}, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006. En outre, leur rémunération est fixée unilatéralement par la personne morale et non conventionnellement¹²² ;

Il en résulte que, lorsqu'ils agissent dans l'exercice normal de leur mission statutaire, ils se trouvent dans un lien de subordination par rapport à la personne morale qui leur a confié cette mission et ne sont dès lors pas des assujettis à la T.V.A. pour les tâches accomplies dans ce cadre¹²³.

Cette situation fait apparaître une discordance entre son statut d'indépendant au niveau social et de subordonné au regard de la T.V.A..

Cependant, lorsque ces personnes physiques exercent des activités économiques de façon indépendante en dehors de leur mandat d'administrateur, de gérant ou de liquidateur, elles sont considérées comme étant assujetties à la T.V.A. pour ces activités¹²⁴.

66. Contrairement aux personnes physiques, les personnes morales¹²⁵, qui exercent un mandat d'administrateur dans une autre société sont toujours considérées comme agissant d'une

¹²² L. VERMEIRE et I. LEJEUNE, *Mémento T.V.A 2020*, Liège, Wolters Kluwer, 2020, p.20, point 19.

¹²³ A ce sujet, voir la Décision AV8. 2818 TAXUD C3 D(2018) 2448198 du 25 avril 2018 – non publiée, citée par C. AMAND, « Pas de T.V.A. sur les fonctions d'administrateurs personnes physiques de sociétés ou d'associations établies en Belgique », 25 mai 2018, disponible sur www.xirius.be. Voir, également, C.J., arrêt *IO c. Inspecteur van de rijksbelastingdienst*, 13 juin 2019, C-420/18, EU:C:2019:490. Pour une analyse de cet arrêt, voir C. AMAND, « Un administrateur n'est assujetti à la TVA que s'il agit de manière indépendante », *La semaine fiscale*, 2019/73, n° 387, 2019.

25 mai 2018, disponible sur www.xirius.be

¹²⁴ L. VERMEIRE et I. LEJEUNE, *Mémento T.V.A 2020*, Liège, Wolters Kluwer, 2020, p.20, point 22.

¹²⁵ Décision n° E.T. 127.850 du 1er avril 2016.

manière indépendante au sens de l'article 9 et 10 de la directive T.V.A.¹²⁶ et voient leurs émoluments soumis à la T.V.A..

67. La légitimité de cette différenciation de traitement pose question, notamment au regard du principe de neutralité fiscale. Ainsi, l'administration belge n'exige pas pour une personne morale désignée comme syndic d'être identifiée comme assujetti à la T.V.A.
68. La légitimité de cette différenciation de traitement entre administrateur-personne physique et administrateur-personne morale a fait l'objet d'une analyse détaillée par BARTHOLOMEEUSEN et E. ESTERZON¹²⁷. Ils arrivent à la conclusion que l'administrateur-personne physique et l'administrateur-personne morale doivent être exclus du champ d'application de la T.V.A.¹²⁸ au motif de l'existence d'un rapport juridique de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, de rémunération et de responsabilité patronale. Pour rappel, l'existence d'un lien de subordination entre deux personnes morales est exclu en droit social.

B. Apport en industrie

69. Deux articles du Code des sociétés et des associations traitent de l'apport en industrie. L'article 1:8, §2, aliéna 3 est défini comme étant : « l'engagement d'effectuer des travaux ou des prestations de services. Il constitue une forme d'apport en nature ».
70. Selon les commentaires administratifs de la T.V.A.¹²⁹, cette situation se rencontre, par exemple, lorsqu'un comptable indépendant fait apport de son savoir professionnel à une société récemment constituée ou lorsque plusieurs architectes constituent une société civile à laquelle

¹²⁶ Bruxelles, 17 avril 2013, disponible sur www.monkey.be

¹²⁷ H. BARTHOLOMEEUSEN et E. ESTERZON, « L'assujettissement des administrateurs, gérants, liquidateurs,... L'administration relance la controverse », *R.G.F.C.P.*, 2016/5, p. 6-25.

¹²⁸ En s'appuyant sur l'enseignement de la C.J.C.E, les arguments avancés étant que :

- A. L'administrateur ne bénéficie pas de l'autonomie caractérisant le critère de l'indépendance ;
- B. L'administrateur n'assurant pas de manière autonome l'exercice de sa mission (critère des conditions de travail) ;
- C. L'administrateur ne participe pas au risque économique de la société (critère des conditions de rémunération) ;
- D. L'administrateur n'engage pas sa responsabilité personnelle sauf dans les cas visés par le Code des sociétés (critère relatif à la responsabilité patronale).

¹²⁹ Commentaire T.V.A., Chapitre 3 (Les prestations de services), Section 3 (Énumération des prestations contractuelles), 1.A.a (mise à jour jusqu'au 01.07.2018).

chacun d'eux s'engage à apporter son travail d'une manière indépendante pour permettre à cette société de faire face aux commandes qui lui sont faites par des tiers.

71. Autrement dit, il s'agit de l'engagement souscrit par une personne d'exécuter des prestations successives et futures. Ces prestations ne peuvent être exécutées dans le cadre d'un contrat de travail. En cas d'inexécution fautive, l'apporteur encourt des sanctions sous forme de dommages et intérêt¹³⁰.

Cet apport sera rémunéré par des actions. Celles-ci constitueront en principe un revenu professionnel à concurrence de la valeur du travail promis¹³¹.

72. La position de l'administration T.V.A.¹³² est de considérer que l'apport en industrie comme une prestation de service au sens de l'article 18, §1^{er}, deuxième alinéa, 1^o, du Code de la T.V.A..

73. Cependant, une analyse de l'article 1:9, § 2, 3^o, au travers du spectre de la notion d'indépendance dont jouit l'apporteur ferait apparaître une certaine subordination à l'égard de la société bénéficiaire. Cet article dispose que, sauf convention contraire, : « le débiteur d'un apport en industrie doit rendre compte à la société de tous les profits liés directement ou indirectement à l'activité qu'il a apportée. Il ne peut faire directement ou indirectement concurrence à la société pendant toute la durée de son apport, ni développer aucune activité qui serait de nature à nuire à la société ou à réduire la valeur de son apport ».

Nous pouvons relever les éléments suivants allant en ce sens : rendre compte à la société de tous les profits liés directement ou indirectement à l'activité qu'il a apportée ; interdiction de faire directement ou indirectement concurrence à la société ; interdiction de ne développer aucune activité qui serait de nature à nuire à la société ou à réduire la valeur de son apport.

¹³⁰ X, « Apport en industrie Quo Vadis ? », Tax, Audit & Accounting, 2019, n°64, p. 13, disponible sur www.icci.be.

¹³¹ G. DELFOSSE et I. PANIS, « Aspects fiscaux du nouveau Code des sociétés et des associations », *R.G.F.C.P.*, 2019/06, p. 32, point 48.2. Les auteurs mentionne l'exemple suivant : « le gérant qui apporte trois ans de prestations de services de management à sa SRL pour une valeur de 100.000,00 EUR obtiendrait un revenu professionnel au moment de l'apport soumis à l'IPP à concurrence de ce montant (moyennant éventuellement l'application de la taxation distincte pour plus-value de cessation, CIR, art. 171, 4^o, a) et qu'il devrait facturer avec 21 % de T.V.A. ».

¹³² Commentaire T.V.A., Chapitre 3 (Les prestations de services), Section 3 (Enumération des prestations contractuelles), 1.A.a (mise à jour jusqu'au 01.07.2018), disponible sur www.fisconetplus.be

74. Dès lors, nous pouvons nous interroger sur la position de l'administration à soumettre le résultat de la prestation des apporteurs à la T.V.A.. Bien que ne disposant pas d'un contrat d'emploi les liant à la société bénéficiaire, ne pourront-on pas considérer, compte tenu de ce qui précède, que ces apporteurs se trouvent dans un rapport de subordination ? ¹³³.

C. Distributeurs toutes boîtes

75. Au niveau social, la jurisprudence est divergente quant à la qualité que doit revêtir ce type de travailleur exerçant cette activité. Tantôt, on les considère comme indépendant¹³⁴, tantôt comme travailleur salarié¹³⁵.

76. Au niveau T.V.A., les personnes physiques qui exerce ce type d'activité, de manière habituelle et indépendant, s'engagent envers d'autres personnes à distribuer de porte à porte des journaux et autres publications, des imprimés publicitaires ou des échantillons commerciaux, sont en règle des assujettis à la T.V.A. L'administration admet toutefois que ne doivent pas être immatriculées à la T.V.A. et ne sont dès lors pas tenues aux obligations qui incombent aux assujettis, les personnes physiques qui, d'une manière indépendante, effectuent elles-mêmes cette distribution, c'est-à-dire sans avoir recours aux services d'autres personnes, mais pour autant qu'elles n'exercent aucune autre activité donnant la qualité d'assujetti¹³⁶. La position de l'administration de la TVA ne tient pas compte de la controverse sociale.

D. Les présomptions de l'existence d'un contrat de travail

77. Nous l'avons vu, la législation sociale prévoit des présomptions tantôt réfragables, tantôt irréfragables de l'existence d'un contrat de travail. La question est de savoir si celles-ci ont une quelconque influence en matière T.V.A.

78. Ainsi, pour les sportifs rémunérés, la loi du 24 février 1978¹³⁷ instaure une présomption irréfragable d'existence d'un contrat de travail pour autant que le sportif perçoit une

¹³³ Le commentaire administratif prévoit une tolérance quant à l'identification à la T.V.A. pour les associés dont les opérations, visées par le Code de la T.V.A., se limitent à l'apport d'activité en société.

¹³⁴ Cass., 5 octobre 1998, *Chron. D.S.*, 1999, p. 231

¹³⁵ C. trav. Bruxelles, 10 avril 2009, *J.T.T.*, p. 273. Dans le même sens, C. trav. Mons, 26 avril 1995, disponible sur <https://juportal.be>.

¹³⁶ Circulaire n° 6 du 22.01.1971.

¹³⁷ Loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré., *M.B.*, 09 mars 1978, art. 2, §1. Il faut entendre ceux qui s'engagent à se préparer ou à participer à une compétition ou à une exhibition sportive sous

rémunération excédant un certain montant¹³⁸. Les sportifs dont la rémunération n'excède pas ce montant ne peuvent se prévaloir de la présomption et doivent établir l'existence d'un contrat de travail en prouvant l'existence des éléments constitutifs d'un tel contrat¹³⁹.

79. Les entraîneurs de football, de basketball, de volleyball et du cyclisme¹⁴⁰, les arbitres de football¹⁴¹ et de basketball¹⁴², de volleyball et du cyclisme sont, également, visés par cette loi et de facto par cette présomption irréfragable¹⁴³.

Concernant les entraîneurs, là où le droit social établit une distinction entre les entraîneurs bénéficiant d'une présomption irréfragable à l'existence d'un contrat de travail et les autres entraîneurs, l'administration T.V.A. considère qu'un entraîneur sportif (sans faire de distinction) bien que ne disposant pas d'un contrat d'emploi le liant à un club ou à une fédération bien déterminé, se trouve néanmoins vis-à-vis de ce club ou de cette fédération, compte tenu des conditions de travail effectives qui existent entre eux, dans un lien de subordination. Cet entraîneur n'a, de ce ne fait, pas la qualité d'assujetti à la T.V.A.¹⁴⁴ et ce sans autres conditions¹⁴⁵. Cet exemple démontre que la T.V.A. ne tient pas compte des dispositions

l'autorité d'une autre personne, moyennant une rémunération excédant un certain montant. Pour déterminer si ce montant est atteint, il faut prendre en considération toutes les sommes auxquelles le sportif a droit (rémunération fixe, primes de victoire, remboursements de frais, etc.).

¹³⁸ Ce montant annuel est fixé à 10.612,00 EUR pour la période allant du 1er juillet 2019 au 30 juin 2020 et reste le même pour la période du 1er juillet 2020 au 30 juin 2021.

¹³⁹ G. JACQUEMART et R. CAPART, « Le sportif rémunéré : un travailleur pas comme les autres... », *Orientations*, 2017, n°4, p.4.

¹⁴⁰ Arrêté royal du 13 novembre 2012 étendant aux entraîneurs de football, de basketball, de volleyball et du cyclisme de l'application des dispositions de la loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré, *M.B.*, 05 décembre 2012, art. 1.

¹⁴¹ Arrêté royal du 6 novembre 2007 étendant aux arbitres de football l'application des dispositions de la loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré, *M.B.*, 23 novembre 2007, art. 1

¹⁴² Arrêté royal du 19 juin 2015 étendant aux arbitres de basketball l'application des dispositions de la loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré, *M.B.*, 07 juillet 2015, art. 1

¹⁴³ G. JACQUEMART et R. CAPART, « Le sportif rémunéré : un travailleur pas comme les autres... », *Orientations*, 2017, n°4, p.5.

¹⁴⁴ Décision n° E.T. 79.369 du 04 février 1994.

¹⁴⁵ En réponse à une question parlementaire demandant si un entraîneur sportif indépendant doit conclure un contrat de travail avec le club où il donne des cours sportifs pour échapper au champ d'application de la T.V.A., si d'autres conditions d'exemption (moins de 25.000 euros de recettes et exemption sur la base de l'article 44

sociales. On pourrait, d'ailleurs, se poser la question de la pertinence de cette position. L'administration T.V.A. admet la possibilité d'exécuter des prestations d'entraîneur en dehors d'un contrat de travail. Ce qui est, en principe, impossible du fait de l'existence de la présomption sociale (irréfragable) sauf éventuellement pour les entraîneurs qui ne sont pas visés par cette présomption. Et même pour ces derniers, nous ne voyons pas comment ceux-ci pourraient échapper à pouvoir exercer leur prestation en-dehors d'un contrat de travail si les conditions d'existence d'un lien de subordination au regard de la T.V.A. est établi.

V. CONCLUSION

Nous rappellerons au lecteur avisé que le droit social et le droit fiscal européen appartiennent à des branches du droit distinctes. Bien que la Cour de Justice applique une méthodologie indiciaire similaire aux juridictions du travail belge dans la quête de recherche de l'existence d'un rapport juridique d'(in)dépendance, elle parvient parfois à des conclusions qui peuvent heurter le praticien du droit social. L'exemple flagrant étant celui de la recherche d'un lien de subordination en dehors de la relation personne physique ou morale ayant ou non une personnalité juridique et une personne physique. Un contrat de travail ne pouvant être conclu qu'avec une personne physique – travailleur. Un autre élément perturbant par rapport au droit social est la recherche de l'(in)existence de lien de subordination à travers, en premier lieu, de l'exercice d'une activité économique au sens de la directive T.V.A. et ce même si une approche similaire existe en droit social¹⁴⁶, notamment en matière d'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants¹⁴⁷.

Il résulte toutefois de notre analyse que la notion d'indépendance en droit social est intrinsèquement liée à celle applicable en matière de T.V.A..

Pour preuve, le lien de subordination, caractéristique essentielle du contrat de travail, est comme nous l'avons vu un critère commun qui permet de faire pencher la balance du côté du non-

du CIR) ne sont pas d'application, la réponse du ministre semble plus nuancée en précisant que déterminer si le professeur de sport doit être considéré comme indépendant ou non dépend de la situation concrète et n'est dès lors pas automatiquement lié à l'existence d'un contrat de travail établi en bonne et due forme. Question n° 136 de M. MATHEÏ du 11 décembre 2020, *QRVA 55/035*, Chambre, 2020-2021, p. 178.

¹⁴⁶ L'activité professionnelle se substituant à l'activité économique.

¹⁴⁷ A ce sujet, voir Trib. Trav. Liège, 18 décembre 2020, R.G. 17/807/A., disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

assujettissement à la T.V.A. Les présomptions sociales réfragables mais surtout irréfragables ont pour effet directe de réduire la marge de manœuvre de l'interprétation de la notion de dépendance ou d'indépendance en droit belge.

En revanche, lorsque nous nous plaçons en dehors de ce dernier, le critère d'indépendance doit s'analyser au travers de deux concepts proches :

- D'une part, l'activité professionnelle ;
- De l'autre, l'activité économique.

La notion d'(in)dépendance au regard du critère économique doit s'entendre dans une conception plus large que celle résultant de l'activité professionnelle.

En droit social, la recherche de l'existence du lien de subordination doit être examinée, en premier lieu, au regard des quatre critères généraux. Ces critères visent essentiellement à établir l'existence d'une subordination juridique¹⁴⁸.

Au besoin, ces critères peuvent être complétés par des critères socio-économiques¹⁴⁹.

En matière T.V.A., la démarche n'est pas fondamentalement différente. Cependant, les critères socio-économiques semblent avoir une place plus importante. Là où les juridictions du travail nationales pourraient se satisfaire des critères généraux pour établir l'existence d'une subordination juridique, la C.J.C.E, analyse la relation à travers un spectre plus large englobant tant les aspects juridiques que socio-économiques.

Cela s'explique par le fait que le champ d'application de la T.V.A. couvre *in fine* tous les pans de l'activité économique. Nous avons d'ailleurs illustré notre propos par la situation de l'administrateur-personne physique qui au regard du droit social est considéré comme indépendant (activité professionnelle) mais dépendant au niveau T.V.A (activité économique).

D'après nos recherches, il apparaît que la notion d'indépendance est un concept à géométrie variable. En fonction de la matière que l'on pratique, on peut être :

¹⁴⁸ V. NEUPREZ, et W. van EECKHOUTTE,, « Qualification de la relation de travail donnée par les parties », Commentaire pratique, mise à jour au 25/05/2020, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

¹⁴⁹ P. VANHAVERBEKE et A. HACHEZ, « La requalification de la convention », *Le statut social des travailleurs indépendants*, M. WESTRADE et S. GILSON (Dir.) Limal, Anthemis, 2013, p. 141.

- dépendant sur le plan social (lien subordination) et dépendant sur la base de la méthode indiciaire de la Cour de Justice (les trois critères énoncés à l'article 10 de la directive T.V.A.) ;
- indépendant sur le plan social et indépendant sur le plan de la fiscalité indirecte (T.V.A.) ;
- indépendant sur le plan social mais dépendant sur le plan de la fiscalité indirecte (T.V.A.) (par exemple : cas de l'administrateur personne physique).

Il nous semble logique de conclure que la notion d'indépendance est tantôt identique et tantôt différente.

VI. BIBLIOGRAPHIE

DOCTRINE DE LIVRE ET DE REVUE ET ARTICLE DE PRESSE

AMAND, C., « Pas de T.V.A. sur les fonctions d'administrateurs personnes physiques de sociétés ou d'associations établies en Belgique », 25 mai 2018, disponible sur www.xirius.be

AMAND, C., « Un administrateur n'est assujetti à la TVA que s'il agit de manière indépendante », *La semaine fiscale*, 2019/73, n° 387, 2019.

BARTTHOLOMEEUSEN, H. et ESTERZON, E., « l'assujettissement des administrateurs, gérants, liquidateurs,... L'administration relance la controverse », *R.G.F.C.P.*, 2016/5.

BOULANGER, C. et VERWILGHEN, M. et WATTECAMPS, C. et GILSON, S., « L'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants des mandataires de société : le point sur les présomptions », *J.T.T.*, 2013, p. 457.

CEULEMANS, M., *T.V.A. – Assujetti or not assujetti ?*, Liège, Edipro, 2019

CLESSE, C-E., « Les présomptions d'assujettissement à la sécurité sociale des travailleurs indépendants », disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

COLSON, Y., « Les assujettis « classiques » à la T.V.A. et les assujettis « exonérés » Les déductions et les restitutions », *Guide juridique de l'entreprise, Traité théorique et pratique*, Titre XV, Liv. 154.6, Liège, Wolters Kluwer Belgium, 2016.

DEAR, L., « Le lien de subordination : état de la question - La place de la dépendance économique », *Subordination et parasubordination - La place de la subordination juridique et de la dépendance économique dans la relation de travail*, S. Gilson (dir.), Limal, Anthemis, 2017.

DELFOSSÉ, G., et PANIS, I., « Aspects fiscaux du nouveau Code des sociétés et des associations », *R.G.F.C.P.*, 2019/06.

DENIS, P., *Droit du travail*, Bruxelles, Larcier, 1992.

FRANQUET, V., *Le statut social des travailleurs indépendants*, Etudes Pratiques de Droit Social, Waterloo, Wolters Kluwer, 2015.

GILSON, S. et WATTECAMPS, C., « La notion de travailleurs indépendants », *Le statut social des travailleurs indépendants*, M. WESTRADE et S. GILSON (Dir.) Limal, Anthemis, 2013.

- HERBAIN, C., LAMENSCH, M. et TRAVERSA, E., *Taxe sur la valeur ajoutée*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020.
- JAMOULLE, M., *Seize leçons sur le droit du travail*, Editions de la Faculté de droit de Liège, 1994.
- NEUPREZ, V. et van EECKHOUTTE, W., et « Qualification de la relation de travail donnée par les parties », Commentaire pratique, mise à jour au 25/05/2020, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>
- RIVERA, E. et SOLDAL, A., *Manuel TVA - 3e édition*, Limal, Anthemis, 2015.
- RUYSSCHAERT, S. « Opérations occasionnelles : avec ou sans TVA ? », *La semaine fiscale*, 2015/41, n°213, 2015.
- RUYSSCHAERT, S., « Les proxénètes sont des assujettis à la T.V.A. », *La semaine fiscale*, 2013/10, n°84, 2013.
- SIMON, A., « Évolution récente du statut social des travailleurs indépendants 1998-2003 », *J.T.T.*, 2004, p. 1.
- TIBERGHEN, A., *Manuel de droit fiscal 2019-2020*, tome 2, Taxe sur la valeur ajoutée, Liège, Wolters Kluwer, 2019.
- VANHAVERBEKE, P. et HACHEZ, A., « La requalification de la convention », *Le statut social des travailleurs indépendants*, M. WESTRADE et S. GILSON (Dir.) Limal, Anthemis, 2013.
- VANNES, V., « Dépendance économique et subordination économique », *Subordination et parasubordination - La place de la subordination juridique et de la dépendance économique dans la relation de travail*, sous la direction de S. GILSON, Limal, Anthemis, 2017.
- VERMEIRE, L. et LEJEUNE, I., *Mémento T.V.A 2020*, Liège, Wolters Kluwer, 2020.
- X, « Apport en industrie Quo Vadis ? », *Tax, Audit & Accounting*, 2019, n°64, p. 13, disponible sur www.icci.be.
- X, « Nature de la relation de travail : travail salarié ou travail indépendant ? », disponible sur www.emploi.belgique.be, *s.d.*, consulté le 15 mars 2021.
- X, *Guide social permanent*, tome 4, Droit de la sécurité sociale : commentaires, Liège, Wolters Kluwer Belgium, 2021.

JURISPRUDENCE

C.J.C.E (C.J.U.E.)

C.J.C.E, arrêt *Staatssecretaris van Financiën c. Hong-Kong Trade Development Council*, 1^{er} avril 1982, C-89/81, EU:C:1982:121.

C.J.U.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume des Pays-Bas*, 26 mars 1987, C-235/85, EU:C:1987 :161.

C.J.C.E, arrêt *W.M. van Tiem c. Staatssecretaris van Financiën*, 04 décembre 1990, C-186/89, EU:C:1990:429.

C.J.C.E, arrêt *Polysar Investments Netherlands BV c. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, 20 juin 1991, C-60/90, EU:C:1991:268, point 19

C.J.C.E., arrêt *Renate Enkler contre Finanzamt Homburg*, 26 septembre 1996, C-230/94, EU:C:1996:352.

C.J.C.E, arrêt *Kennemer Golf & Country Club c. Staatssecretaris van Financiën*, 21 mars 2002, C-174/00, EU:C:2002:200.

C.J., déc. *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr c. Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz*, 20 juin 2013, C-219/12, EU:C:2013:413.

C.J., arrêt *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c. Paul Newey*, 20 juin 2013, C-653/11, EU:C:2013:409.

C.J., *Gmina Wrocław c. Minister Finansów*, 29 septembre 2015, C-276/14, EU:C:2015:635

C.J., arrêt *IO c. Inspecteur van de rijksbelastingdienst*, 13 juin 2019, C-420/18, EU:C:2019:490.

AV. gén.C. OTTO LRNZ, concl. préc. C.J.U.E., 26 mars 1987, arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume des Pays-Bas*, C-235/85, EU:C:1987 :83.

Av. gén. G. TESAURO, concl. préc. C.J.U.E., 5e ch., 25 juillet 1991, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, C-202/90, EU:C:1991:332.

AV. gén. M. NIILLO JÄÄKINEN, concl. préc. C.J., 29 septembre 2015, *Gmina Wrocław c. Minister Finansów*, C-276/14, EU:C:2015 :431.

JURIDICTIONS NATIONALES BELGES.

COUR DE CASSATION

Cass., 12 mars 1979, *Pas.*, 1979, I, p. 819.

Cass., 10 novembre 1986, disponible sur <https://juportal.be>.

Cass., 5 octobre 1998, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

Cass., 2 février 2016, *J.T.T.*, 2016, p. 470, note Y. STOX.

Cass., 10 octobre 2016, R.G. n° S.14.0074.N, disponible sur <https://juportal.be>.

JURIDICTIONS DU TRAVAIL

Trib. Trav. Liège, 18 décembre 2020, R.G. 17/807/A., disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>

C. trav. Bruxelles, 11 janvier 1991, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>

C. trav. Bruxelles, 24 novembre 1994, *J.T.T.*, 1995, p. 98.

C. trav. Mons, 4 septembre 2000, *J.T.T.*, 2000, p. 481.

C. trav. Liège (2e ch.), 10 oct. 2000, inéd., R.G. n° 27 287/98.

C. trav., Bruxelles, 26 juin 2002, disponible sur <https://juportal.be>.

C. trav. Bruxelles, 7 décembre 2006, *J.T.T.*, 2007, p. 193.

C. trav. Bruxelles, 19 avril 2007, *J.T.T.*, 2007, p. 243.

C. trav. Liège, 16 octobre 2007, R.G. 8375/07, disponible sur <https://juportal.be>.

C. trav. Mons, 14 mars 2008, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

C. trav. Bruxelles (7e ch.) n° 46.685, 7 avril 2008, *J.T.T.*, 208, p. 270.

C. trav. Bruxelles, 26 septembre 2008, *J.T.T.*, 2008, p. 468 et suiv.

C. trav., Bruxelles, 17 septembre 2008, disponible sur <https://juportal.be>.

C. trav. Bruxelles, 26 septembre 2008, *J.T.T.*, 2008, p. 468.

C. trav. Liège (sect. Namur, 13e ch.), 15 février 2011, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

C. trav. Mons (6e ch.) n° 2012/AM/140, 11 janvier 2013, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

C. trav. Mons, 14 juin 2013, inéd., R.G. N° 2011/AM/248 et 2012/AM/378, disponible sur <https://socialeye.kluwer.be>.

C. trav. Liège, 24 juin 2014, R.G. n° 2013-AN/78, disponible sur <https://juportal.be>.

C. trav. Liège, 24 juin 2014, R.G. n° 2013-AN/78, disponible sur <https://juportal.be>.

C. trav. Bruxelles, 5 juillet 2016, *J.T.T.*, 2017, p. 45.

C. trav. Bruxelles, 20 juin 2017, *J.T.T.*, 2017, p. 294.

Trib. trav. Liège (div. Liège), 25 février 2019, R.G. 17/2.877/A, disponible sur www.terralaboris.be.

JURIDICTION CIVILE

Bruxelles, 17 avril 2013, disponible sur www.monkey.be.

LEGISLATION ET DOCUMENTS DE TRAVAIL

DROIT EUROPÉEN

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, Errat., *J.O.*, L. 335, 20 décembre 2007, Errat., *J.O.*, L. 323, 9 décembre 2015.

DROIT BELGE

Code civil.

Code des sociétés et des associations.

Loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 25 juillet 1969

Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, *M.B.*, 22 août 1978

Loi du 24 juillet 1987 sur le travail temporaire, le travail intérimaire et la mise de travailleurs à la disposition d'utilisateurs, *M.B.*, 28 août 1987.

Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006.

Loi du 28 avril 2010 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 10 mai 2010

Loi du 25 août 2012 modifiant le Titre XIII de la loi-programme du 27 décembre 2006, en ce qui concerne la nature des relations de travail.

Arrêté royal n°38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants *M.B.*, 29 juillet 1967.

Arrêté royal pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 05 décembre 1969.

AUTRES

Exposé des motifs du projet de loi- programme (I), *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2006-2007, no 51-2773/001.

Manuel de la TVA 2015 et commentaire T.VA, disponible sur www.fisconetplus.be.

Décision n° E.T. 9.922 du 04 septembre 1972

Décision n° E.T. 79.369 du 04 février 1994

Décision n° E.T. 127.850 du 1er avril 2016