[AZA 0/2]
2A.468/1999/VIZ

IIe COUR DE DROIT PUBLIC
****

27 octobre 2000

Composition de la Cour: MM. et Mme les Juges Wurzburger, président, Hartmann, Betschart, Hungerbühler et Yersin.
Greffier: M. Dayer.

_____

Statuant sur le recours de droit administratif
formé par
l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, à Berne,

contre
la décision prise le 29 juillet 1999 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions, dans la cause qui oppose la recourante à A._____, à X._____, représenté par Me Philippe Meier, avocat à Genève;

(art. 17 al. 1 OTVA; administrateur de sociétés)
Vu les pièces du dossier d'où ressortent
les faits suivants:

A.- A._____, avocat à X._____, est immatriculé dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. Il fait également partie de plusieurs conseils d'administration.

Lors du dépôt de ses décomptes pour le quatrième trimestre 1995 ainsi que pour le premier et le second semestres 1996, il a contesté l'imposition de ses honoraires d'administrateur, estimant que ces montants provenaient d'une activité dépendante. Il demandait dès lors le remboursement, avec intérêts moratoires, de la TVA acquittée sur ces revenus, soit 2'204, 43 fr. pour le quatrième trimestre 1995, ainsi que 2'411 fr. pour le premier semestre et 2'519, 22 fr. pour le second semestre 1996.

B.- Par décision formelle du 12 août 1997, confirmée sur réclamation le 16 décembre 1997, l'Administration fédérale des contributions a considéré que l'administrateur d'une société exerçait une activité indépendante au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la TVA (OTVA; RS 641. 201). Il occupait en effet une position de direction et bénéficiait d'une compétence décisionnelle élevée. Il ne se trouvait pas dans un rapport de subordination vis-à-vis de l'assemblée générale, ne recevait aucune instruction et était indépendant du point de vue de l'organisation de son travail. Sa rémunération dépendait généralement du résultat de la société et une lourde responsabilité lui incombait vis-à-vis de celle-ci et de ses actionnaires pour les dommages qu'il pouvait leur causer. Il assumait dès lors un risque économique important et travaillait à ses risques et profits. Au surplus, il n'était pas déterminant que la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôts directs ou que le droit fédéral en matière d'assurance-vieillesse et survivants considèrent cette activité comme dépendante.

Le 30 janvier 1998, A._____ a recouru auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) en soutenant que son activité d'administrateur était exercée à titre dépendant.

C.- Par décision du 29 juillet 1999, la Commission fédérale de recours a admis dans la mesure où il était

recevable le recours de l'intéressé et annulé la décision sur réclamation précitée du 16 décembre 1997. A son avis, l'administrateur d'une société n'exerçait pas une activité indépendante au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA. En effet, il n'agissait pas en son propre nom mais en tant qu'organe de la société. Il était en outre subordonné à cette dernière et assujetti à son but social qu'il ne fixait pas lui-même. Il ne décidait pas non plus des montants qui lui étaient alloués pour ses prestations et se trouvait très largement dépendant des décisions de l'assemblée générale. Il se trouvait ainsi lié tant juridiquement qu'économiquement à la société.
Son devoir de diligence et l'obligation de veiller aux intérêts de celle-ci ne lui faisait en outre pas assumer les risques d'une entité économique indépendante. Cette solution était au demeurant la même que celle retenue par le
Tribunal fédéral en matière d'impôts directs dont il était possible de s'inspirer. Il était d'ailleurs peu souhaitable, en raison du principe de l'unité de l'ordre juridique, qu'une même activité soit considérée comme dépendante pour ce genre d'impôts et comme indépendante pour la TVA.

D.- Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions demande au Tribunal fédéral d'annuler cette décision et de confirmer celle sur réclamation prise le 16 décembre 1997. Elle soutient en substance que l'administrateur d'une société exerce une activité indépendante.

La Commission fédérale de recours renonce à se déterminer.
A._____ conclut au rejet du recours en se ralliant à la décision attaquée.

Considérant en droit :

1.- a) Conformément à l'art. 103 lettre b OJ ainsi qu'à l'art. 54 al. 2 OTVA, l'Administration fédérale des contributions a qualité pour recourir (cf. ATF 125 II 326 consid. 2c p. 329).

b) Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une commission fédérale de recours (cf. art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 54 al. 1 OTVA.

2.- Selon l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation.
Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels des citoyens (cf. ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330). Il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 125 II 497 consid. 1b/aa p. 500 et la jurisprudence citée). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, il est lié par les faits qui y sont constatés, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (cf. art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). Il ne peut en outre revoir l'opportunité de la décision attaquée (cf. art. 104 lettre c OJ; ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330). Par ailleurs, il examine avec retenue la constitutionnalité des dispositions de l'ordonnance régissant la TVA, mais librement leur interprétation par les autorités inférieures et la conformité de cette interprétation aux normes constitutionnelles (cf. ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330-332).

3.- a) L'art. 4 lettre b OTVA prévoit que les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 14 OTVA. Toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien est considérée comme une prestation de services (cf. art. 6 al. 1 OTVA).

Est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que ses livraisons, ses prestations de services et ses prestations à lui-même effectuées sur territoire suisse dépassent globalement 75'000 fr. par an (cf. art. 17 al. 1 OTVA).

b) Il est incontesté que l'administrateur de sociétés fournit des prestations de services au sens de l'art. 6 al. 1 OTVA. Seule est litigieuse la question de savoir si, comme le prétend la recourante, celles-ci sont effectuées dans le cadre d'une activité indépendante au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA ou si, comme le soutient la Commission fédérale de recours, elles relèvent de l'exercice d'une activité dépendante.

4.- a) La jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires a dégagé des critères permettant de retenir l'existence d'une activité indépendante, soit la responsabilité assumée pour la bonne exécution du travail confié, le fait d'agir en son propre nom, de participer au gain et de supporter les pertes ainsi que la liberté d'accepter ou de refuser une tâche et celle d'organiser son travail. La nature de l'activité en cause dans le droit des assurances sociales était en outre un indice important, sans être déterminant à lui seul (cf. Archives 66 p. 162 consid. 2a et 2b p. 162-163; 64 p. 727 consid. 3b et 3d p. 730-731 et 732; 61 p. 809 consid. 2a et 2b p. 812-813 = RDAF 1993 p. 157 consid. 2a et 2b p. 159-160 et les références citées).

Il peut être fait appel à ces critères pour décider si une activité est ou non exercée à titre indépendant au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA (cf. dans ce sens Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in Archives 63 p. 393 ss, p. 399; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, thèse Zurich 1998, p. 175; Martin Baumli/Peter Germann/Thomas Stadelmann, Der Anwalt und die Mehrwertsteuer, Zurich 1995, p. 8-9; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Berne 1994, p. 71-72).

b) aa) Selon la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale, l'administrateur d'une société exerce une activité dépendante (cf. ATF 121 I 259 consid. 3 et 4 p. 261-266). En effet, s'il jouit d'une grande liberté personnelle pour l'organisation de son travail, il est néanmoins membre d'un organe en général collectif (cf. art. 707 al. 1 CO) dont l'activité et les décisions sont soumises à la loi (cf. art. 707 ss CO) et aux statuts de la société. Il est en outre nommé et peut être révoqué par l'assemblée générale à laquelle il doit rendre des comptes (art. 698 al. 2 ch. 2 et 5, 705 et 716a ch. 6 CO). Son indépendance économique est de plus limitée et sa rémunération consiste souvent en indemnités forfaitaires. Même s'il reçoit des sommes liées à l'importance de son travail ou aux résultats de l'entreprise (tantièmes), il n'exerce toutefois pas à proprement parler son activité à ses risques et profits. Sur le plan économique, il n'a pas la liberté de facturer les honoraires qu'il veut. Dès lors, même si elle tient du mandat, son activité n'a pas la liberté de celle d'un indépendant fournissant ses prestations sous sa seule responsabilité. Au surplus, cette solution permet de ne pas créer de divergences importantes
avec d'autres domaines juridiques, notamment avec celui des assurances sociales.

bb) Comme le relève l'Administration fédérale des contributions, cette jurisprudence concerne les impôts directs, soit des contributions qui ne sont pas du même genre que la TVA; les règles régissant ces deux types d'impôts ne doivent en outre pas forcément coïncider (cf. dans ce sens Archives 64 p. 727 consid. 3d p. 732). Il n'est toutefois pas exclu que certaines notions puissent être interprétées de manière identique (cf. Archives 68 p. 508 consid. 7a p. 514-515 = RDAF 1999 2ème partie p. 506 consid. 7a p. 511-512). A cet égard, on ne peut généraliser l'arrêt (cf. ATF 123 II 295 = RDAF 1997 2ème partie p. 743) dont se prévaut la recourante et dans lequel le Tribunal fédéral a refusé d'interpréter la notion de Ëdépenses ayant un caractère commercialËdonnant droit à la déduction de l'impôt préalable en matière de TVA (cf. art. 8 al. 2 lettre h Disp. trans. aCst.) à la lumière de celle de Ërais justifiés par l'usage commercialäu sens des art. 27 al. 1 et 58 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642. 11). En effet, même si elles se recoupaient partiellement, ces deux notions ne pouvaient être considérées comme équivalentes car elles étaient intimement liées aux buts différents
assignés à ces deux contributions, soit l'imposition du revenu net, respectivement celle de la consommation finale (cf. ATF 123 II 295 consid. 6b p. 304-305 = RDAF 1997 2ème partie p. 743 consid. 6b p. 754-755). Au contraire, dans le cas particulier, même si, comme le souligne l'Administration fédérale des contributions, l'exercice d'une activité indépendante est une condition essentielle pour être assujetti à la TVA, il ne découle pas des buts différents poursuivis par cette dernière ainsi que par les impôts directs que cette notion recouvrirait une réalité différente pour chacun de ces deux types de contributions.

cc) L'analyse effectuée par le Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale (cf. ATF 121 I 259) peut dès lors être reprise en matière de TVA. Il apparaît ainsi que l'administrateur d'une société ne jouit que d'une liberté restreinte dans son activité, ne supporte pas le risque économique de celle-ci et ne dispose que d'une indépendance économique limitée. Par conséquent, comme l'a retenu l'autorité intimée et ainsi que cela ressort de l'application des critères mentionnés ci-dessus (cf. lettre a), il exerce une activité dépendante et ne tombe pas sous le coup de l'art. 17 al. 1 OTVA.

c) Plusieurs auteurs considèrent également que l'activité d'administrateur de sociétés est dépendante (cf. Niklaus Honauer/Dorian Zardin, Verwaltungsratshonorare nach altem und neuem MWST-Recht, in l'Expert-comptable suisse 2000 p. 854 ss, p. 855; Xavier Oberson, Premières expériences en matière de taxe sur la valeur ajoutée, in SJ 1996 p. 437 ss, p. 445-446; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA), Berne 1996, p. 118; Urs Behnisch, Verwaltungshonorare als unselbständiges Erwerbseinkommen - ein bundesgerichtlicher Wink mit dem Zaunpfahl an die Mehrwertsteuer-Behörden, in Recht 1995, p. 255).

C'est également ce que prévoit l'art. 21 al. 1 2ème phrase de la nouvelle loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la TVA (LTVA; RS 641. 20) qui reprend la jurisprudence précitée (cf. lettre b/aa ci-dessus) et auquel le Conseil fédéral s'est rallié (cf. Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996, in FF 1996 V p. 701 ss, p. 749; Avis du Conseil fédéral du 15 janvier 1997, in FF 1997 II p. 366 ss, p. 370).

d) Les arguments soulevés par l'Administration fédérale des contributions ne conduisent pas à modifier cette appréciation. En effet, même si l'activité de l'administrateur d'une société se rapproche de celle d'un mandataire - sans lui être toutefois complètement assimilable (cf. Roland Müller/Lorenz Lipp/Adrian Plüss, Der Verwaltungsrat, 2ème éd. Zurich 1999, p. 56-57; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2ème éd. Zurich 1996, n. 1485b p. 764; Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Berne 1996, par. 28 n. 2 ss p. 293-294) - elle reste strictement limitée par les dispositions légales et statutaires qui la régissent (cf. ATF 121 I 259 consid. 3d et 4b p. 264 et 265). De plus, s'il prend, en principe, ses décisions en toute indépendance, ledit administrateur peut cependant être lié par des directives de personnes qu'il représente et doit en tout état de cause privilégier les intérêts de la société (cf. Böckli, op. cit. , n. 1578g ss p. 823-824, n. 1578s ss p. 828 et n. 1636 ss p. 855-857; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, op. cit. , par. 20 n. 21 ss p. 180-181, par. 30 n. 61 ss p. 344-346 et par. 31 n. 36 ss p. 360-361). A l'égard des tiers, il agit en outre au nom de cette dernière et non pas en son
nom personnel (cf. art. 718 al. 1 CO). De surcroît, ses tâches ne sont pas similaires à celles d'un membre de l'organe de révision (cf. Forstmoser/ Meier-Hayoz/Nobel, op. cit. , par. 20 n. 9 ss p. 178-181), de sorte qu'il est sans importance que l'activité de ce dernier soit considérée comme indépendante en matière d'assurance sociale (cf. ATF 123 V 161).

Par ailleurs, contrairement à ce que pense la recourante, l'ATF 118 III 46 (= JdT 1994 II 130) ne lui est d'aucun secours. En effet, si le Tribunal fédéral y a certes affirmé qu'un travailleur qui était non seulement directeur mais également membre du conseil d'administration d'une société tombée en faillite, et qui bénéficiait dès lors d'une position d'organe, ne se trouvait pas dans un rapport de subordination justifiant que sa créance de salaire soit colloquée de manière privilégiée en vertu de l'art. 219 al. 4 première classe lettre a LP, il n'a en revanche nullement soutenu que cet administrateur exerçait une activité indépendante (cf. ATF 118 III 46 consid. 3b p. 52 = JdT 1994 II 130 consid. 3b p. 136).

Enfin, c'est à tort que l'Administration fédérale des contributions prétend que l'ordonnance du Conseil fédéral régissant la TVA prévoit que l'administrateur de sociétés exerce une activité indépendante soumise à cet impôt - puisqu'il n'est pas expressément exonéré - et que cette solution s'impose au Tribunal fédéral. Ce dernier doit certes examiner avec retenue les solutions édictées par le Conseil fédéral dont la marge de manoeuvre politique était semblable à celle du législateur. Toutefois, dans la mesure où, comme en l'espèce, la question litigieuse ne trouve aucune réponse explicite dans une disposition de ladite ordonnance, celle-ci doit être interprétée et l'autorité de céans examine librement l'interprétation qui en a été donnée par les autorités inférieures (cf. ATF

125 II 326 consid. 3 p. 330-332; RDAF 2000 2ème partie p. 69 consid. 2 p. 73). Elle n'est en particulier pas liée par les directives du fisc (cf. dans le cas particulier les Instructions à l'usage des assujettis TVA, éd. 1994 ch. 202 et éd. 1997 ch. 202; Brochure no 25 concernant les avocats et notaires p. 5; Notice no 8 concernant le traitement fiscal des honoraires des membres de conseils d'administration), ni par la réponse du Conseil fédéral à une
interpellation parlementaire (cf. BO CN 1995 p. 1644-1645).

5.- Mal fondé, le présent recours doit être rejeté.

Succombant, la recourante, dont l'intérêt pécuniaire est en jeu, doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 2, 153 et 153a OJ).

A._____ a droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs,

le Tribunal fédéral :

1. Rejette le recours.

2. Met un émolument judiciaire de 3'000 fr. à la charge de la recourante.

3. Dit que la recourante versera à A._____ une indemnité de 1'800 fr. à titre de dépens.

4. Communique le présent arrêt en copie à la recourante, au mandataire de A._____ et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.

_____

Lausanne, le 27 octobre 2000
DBA

Au nom de la IIe Cour de droit public
du TRIBUNAL FEDERAL SUISSE:
Le Président,

Le Greffier,