

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 21 de diciembre de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 9 — Sujetos pasivos — Actividad económica realizada con carácter independiente — Concepto de “actividad económica” — Concepto de “realización de la actividad con carácter independiente” — Actividad de un miembro del consejo de administración de una sociedad anónima»

En el asunto C-288/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal d'arrondissement de Luxemburgo (Tribunal de Distrito de Luxemburgo, Luxemburgo), mediante resolución de 26 de abril de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de abril de 2022, en el procedimiento entre

TP

y

Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, y los Sres. N. Piçarra, M. Safjan (Ponente), N. Jääskinen y M. Gavalec, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. K. Hötzel, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de mayo de 2023; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de TP, por las Sras. E. Adam, N. Le Gouvellec y K. Veranneman, avocates;
- en nombre del Gobierno luxemburgués, por los Sres. A. Germeaux y T. Schell, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. F. Lerch, avocate;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia, el Sr. M. Björkland y la Sra. C. Ehrbar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 13 de julio de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 9 y 10 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre TP y la administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Administración del Registro, del Patrimonio del Estado y del IVA, Luxemburgo) en relación con una liquidación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) practicada por esta en relación con la actividad de TP como miembro del consejo de administración de varias sociedades anónimas luxemburguesas.

Marco normativo

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

4 El artículo 9, apartado 1, de esa Directiva establece:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 10 de la antedicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9 excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.»

6 A tenor del artículo 24, apartado 1, de la misma Directiva:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

7 El artículo 73 de la Directiva del IVA dispone:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

Derecho luxemburgués

8 El artículo 4, apartado 1, de la Ley modificada de 12 de febrero de 1979 relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Ley del IVA») establece:

«Serán considerados sujetos pasivos en el sentido del artículo 2 quienes realicen con carácter independiente y de forma habitual operaciones en el ámbito de cualquier actividad económica, con independencia de los fines o los resultados y del lugar de esa actividad.

[...]»

9 El artículo 5 de la Ley del IVA está redactado como sigue:

«Se entenderá por actividad económica cualquier actividad destinada a generar ingresos, en particular las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las actividades agrícolas, el ejercicio de profesiones liberales y las actividades que impliquen la utilización de bienes corporales o incorporeales con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

10 El artículo 441²¹ de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales [Ley modificada de 10 de agosto de 1915, de Sociedades Mercantiles] (en lo sucesivo, «Ley de 10 de agosto de 1915») dispone:

«Las sociedades anónimas serán administradas por mandatarios temporales, que pueden o no tener la condición de socio, que pueden ser cesados y que pueden desempeñar el cargo a título oneroso o gratuito.»

11 A tenor del artículo 441²² de esta Ley:

«Los administradores deberán ser, al menos, tres.

[...]

Serán nombrados por un período determinado por la junta general de accionistas; sin embargo, el primer nombramiento podrá realizarse en el acto de constitución de la sociedad. [...]

La duración de su mandato no podrá ser superior a seis años; podrán ser cesados en cualquier momento por la junta general.

[...]»

12 El artículo 441²⁵ de dicha Ley tiene el siguiente tenor:

«El consejo de administración estará facultado para realizar todos los actos necesarios o útiles para la realización del objeto social, con excepción de los que la ley o los estatutos reserven a la junta general. [...]

Representa a la sociedad frente a terceros y en juicio, ya sea como parte demandante o demandada. Los actos realizados a favor o en contra de la sociedad únicamente se considerarán válidamente realizados en nombre de la sociedad.

Las limitaciones a las facultades que los párrafos precedentes atribuyen al consejo de administración, así como aquellas que resulten de los estatutos o de una decisión de los órganos competentes no podrán oponerse a terceros, aun cuando se hayan publicado.

No obstante, los estatutos podrán atribuir a uno o varios administradores, a título individual o conjunto, el poder para representar a la sociedad en juicio o fuera de él. Esta cláusula será oponible a terceros en las condiciones previstas en el título I, capítulo V *bis*, de la Ley modificada de 19 de diciembre de 2002 sobre el Registro Mercantil, la contabilidad y las cuentas anuales de las empresas.

[...]»

13 El artículo 441?8 de la misma Ley dispone:

«Los administradores no contraerán obligación personal alguna en relación con los compromisos de la sociedad.»

14 Conforme al artículo 441?9 de la Ley de 10 de agosto de 1915:

«Los administradores, los miembros del comité de dirección y el director general responderán frente a la sociedad, de conformidad con el Derecho común, de la ejecución del mandato recibido y del incumplimiento de sus deberes en la gestión de la sociedad.

Los administradores y los miembros del comité de dirección responderán solidariamente, bien frente a la sociedad, bien frente a cualquier tercero, por los daños y perjuicios que resulten de las infracciones de las disposiciones de la presente Ley o de los estatutos.

Los administradores y los miembros del comité de dirección solo quedarán exentos de esta responsabilidad, en relación con las infracciones en las que no hayan participado, si no cabe imputarles incumplimiento alguno y han denunciado tales infracciones, por lo que respecta a los miembros del consejo de administración, en la siguiente junta general y, por lo que se refiere a los miembros del comité de dirección, en la primera sesión del consejo de administración que se celebre tras haber tenido conocimiento de ellas.»

15 El artículo 441?10 de esta Ley establece:

«La gestión diaria de los asuntos de la sociedad, así como la representación de la sociedad, en relación con dicha gestión, podrán delegarse, a título individual o conjunto, en uno o varios administradores, directores, gerentes y otros agentes, tengan o no la condición de socios.

Su nombramiento, cese y facultades se regirán por los estatutos o por una decisión de los órganos competentes, sin que, no obstante, las limitaciones a sus poderes de representación respecto de la gestión diaria de la sociedad sean oponibles a terceros, aun cuando se hayan publicado.

La cláusula por la que se delegue la gestión diaria en una o varias personas, a título individual o conjunto, será oponible a terceros en las condiciones previstas en el título I, capítulo V *bis*, de la Ley modificada de 19 de diciembre de 2002 sobre el Registro Mercantil, la contabilidad y las cuentas anuales de las empresas.

En caso de delegación en un miembro del consejo de administración, el consejo deberá rendir anualmente cuentas a la junta general ordinaria de los sueldos, emolumentos y beneficios concedidos al consejero delegado.

Las personas en que se haya delegado la gestión diaria responderán por esta de conformidad con las normas generales del mandato.

[...]»

16 El artículo 441¹¹ de la citada Ley dispone lo siguiente:

«Los estatutos podrán autorizar la delegación por el consejo de administración de sus facultades de gestión en un comité de dirección o en un director general, sin que pueda ser objeto de dicha delegación la política general de la sociedad o el conjunto de los actos reservados al consejo de administración en virtud de otras disposiciones legales. Si se constituye un comité de dirección o se nombra a un director general, el consejo de administración estará encargado de su supervisión.

El comité de dirección estará compuesto por varias personas, sean o no administradores.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 TP es miembro del consejo de administración de varias sociedades anónimas luxemburguesas y ejerce varias funciones en ese contexto.

18 De la resolución de remisión resulta que, según las precisiones aportadas por TP, su actividad consiste, en particular, en recibir los informes de los directivos o de los representantes de las sociedades de que se trata, en discutir las propuestas estratégicas, las decisiones de los directivos operativos, los problemas relacionados con las cuentas de esas sociedades y de sus filiales, así como los riesgos en que esas incurren. En su caso, participa en la elaboración de las decisiones que deben adoptar los representantes de las sociedades de que se trata en los consejos de administración de las filiales de estas sociedades. También participa en la preparación de las decisiones relativas a las cuentas de las sociedades de que se trata y de las propuestas que deben someterse a las juntas de accionistas, en la política de riesgos y en las decisiones sobre la estrategia que deben seguir dichas sociedades. Con arreglo a los artículos 441¹⁰ y 441¹¹ de la Ley de 10 de agosto de 1915, la gestión diaria de dichas sociedades corresponde a un comité de dirección que comprende a los consejeros delegados o consejeros directores o, a falta de actividad operativa que requiera un comité de dirección, a representantes permanentes en el consejo de administración o a miembros de dicho consejo.

19 Por tales actividades, TP, en su condición de miembro del consejo de administración de las sociedades de que se trata, percibió, por acuerdo de las respectivas juntas generales de accionistas, una remuneración en forma de porcentaje del beneficio obtenido por dichas sociedades.

20 Como consecuencia de las referidas actividades, TP recibió una liquidación del IVA correspondiente al año 2019 practicada el 28 de julio de 2020 por la Administración del Registro,

del Patrimonio del Estado y del IVA.

21 Mediante escrito de 2 de octubre de 2020, TP presentó un recurso ante esa Administración contra dicha liquidación, en el que alegaba que la actividad de miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa no constituía una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Ley del IVA, que transpone el artículo 9 de la Directiva del IVA, y no confería la condición de sujeto pasivo a tal miembro.

22 Mediante resolución de 23 de diciembre de 2020, el director de la referida Administración desestimó el recurso de TP por considerar que los miembros del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa, como TP, ejercían una actividad económica con carácter independiente y que, por consiguiente, la remuneración porcentual que percibían por ese concepto no podía sustraerse de la aplicación del IVA.

23 El 26 de enero de 2021, TP interpuso un recurso de anulación contra dicha resolución ante el tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunal de Distrito de Luxemburgo), que es el órgano jurisdiccional remitente.

24 Este último expone que, a efectos de la resolución del litigio principal, debe determinarse, en primer lugar, si una persona física, miembro del consejo de administración de sociedades anónimas luxemburguesas, realiza una actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA.

25 En este sentido, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al concepto de «actividad económica» a que se refiere esa disposición, la remuneración porcentual percibida por tal persona física constituye la contraprestación efectiva por un servicio prestado al destinatario y si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

26 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente, al tiempo que precisa que, conforme al Derecho luxemburgués, una persona física como TP, miembro del consejo de administración de sociedades anónimas, no está vinculada a un empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica en el sentido del artículo 10 de la Directiva del IVA, desea que el Tribunal de Justicia aclare si esa persona ejerce su actividad con carácter independiente en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA.

27 En tales circunstancias, el tribunal d'arrondissement (Tribunal de Distrito de Luxemburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Una persona física, miembro del consejo de administración de una sociedad anónima de Derecho luxemburgués, ¿realiza una actividad “económica” en el sentido del artículo 9 de la Directiva [del IVA]? Más concretamente, ¿debe considerarse la remuneración porcentual percibida por esa persona una retribución obtenida como contraprestación por los servicios prestados a dicha sociedad?

2) Una persona física, miembro del consejo de administración de una sociedad anónima de Derecho luxemburgués, ¿realiza su actividad “con carácter independiente” en el sentido de los artículos 9 y 10 de la Directiva [del IVA]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa realiza una actividad económica a efectos de dicha disposición.

29 En primer lugar, se ha de recordar que, a tenor del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. El concepto de «actividades económicas» se define en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA englobando en él todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

30 El Tribunal de Justicia ha precisado que una actividad únicamente podrá calificarse de actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, cuando se corresponda con alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, de esa Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 32 y jurisprudencia citada). Entre ellas se mencionan, en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la referida Directiva, las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

31 Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente aplicar las disposiciones nacionales que trasponen el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA a las circunstancias del litigio principal y efectuar las apreciaciones fácticas y las calificaciones jurídicas necesarias a tal efecto, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre una cuestión prejudicial, puede aportar precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación (sentencia de 22 de noviembre de 2017, *Cussens y otros*, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 59 y la jurisprudencia citada).

32 En el presente asunto, aunque de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia, en particular la relativa a las funciones encomendadas a TP, recordadas en el apartado 18 de la presente sentencia, se desprende que este realizó una prestación de servicios, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre el carácter oneroso de esa prestación y, más concretamente, si la remuneración porcentual percibida por un miembro del consejo de administración de varias sociedades anónimas puede considerarse una retribución obtenida como contraprestación por los servicios prestados a esas sociedades.

33 A este respecto, procede recordar que la calificación de una prestación de servicios como operación «a título oneroso», en el sentido de la disposición antes citada, únicamente exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 36 y jurisprudencia citada).

34 En relación con este último punto, procede recordar que para poder ser considerada como contraprestación efectiva por el servicio prestado, la remuneración debe guardar una proporción razonable con el servicio prestado y no debe retribuir tan solo parcialmente las prestaciones efectuadas o que se efectuarán de modo que rompa la relación directa entre las prestaciones y su contraprestación (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, apartado 49). Dicho esto, la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de «operación a título oneroso». En efecto, tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determine *a priori* y siguiendo criterios claramente establecidos (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de mayo de 2016, Geemente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, apartado 43).

35 Además, la remuneración puede fijarse a medida que un prestador de servicios desarrolla sus actividades, siempre que las modalidades de dicha fijación sean previsibles y garanticen que quien presta tales servicios recibe, en principio, un pago por las prestaciones que efectúe (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, apartado 44).

36 Por otra parte, se rompe la relación directa entre la prestación y la contrapartida cuando la retribución es meramente voluntaria y aleatoria de modo que su cuantía es prácticamente imposible de determinar (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, apartado 19) o cuando su importe es de difícil cuantificación e incierto habida cuenta de las circunstancias que concurren en su determinación (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, apartado 35).

37 En el presente asunto, incluso a falta de acuerdo escrito sobre la retribución de TP entre este y las sociedades anónimas de las que es consejero, de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia se desprende que TP percibió, como contraprestación por su actividad como miembro de los consejos de administración, una retribución que, según parece, adquirió la forma bien de remuneración porcentual concedida por las juntas generales de accionistas en función del beneficio obtenido por las sociedades anónimas de que se trata, bien de una cantidad a tanto alzado, como afirmó TP en la vista ante el Tribunal de Justicia.

38 A este respecto, la existencia de un vínculo directo entre la remuneración y la actividad parece acreditada en el supuesto de una remuneración que adopta la forma de una cantidad a tanto alzado determinada por anticipado. En efecto, el hecho que una compensación no se fije en función de prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado y sobre una base anual no afecta en sí al carácter directo del vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida [sentencias de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C?182/17, EU:C:2018:91, apartado 37, y de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C?420/18, EU:C:2019:490, apartado 25].

39 En el supuesto de que la remuneración de TP hubiera adoptado la forma de un porcentaje de los beneficios, el órgano jurisdiccional remitente deberá comprobar, atendiendo a la jurisprudencia citada en los apartados 33 a 36 de la presente sentencia, si, en el supuesto de que la sociedad anónima de que se trata no obtenga beneficios u obtenga un beneficio de escasa cuantía, la junta general de accionistas de esa sociedad puede no obstante conceder a TP, sobre la base de otros factores, una remuneración porcentual por un importe que pueda considerarse objetivamente adecuado al servicio prestado.

40 Además, por lo que atañe a la circunstancia de que la remuneración porcentual sea concedida por la junta general de accionistas de la sociedad, e incluso suponiendo que, conforme al Derecho luxemburgués, tal junta deba considerarse no como un órgano de esa sociedad sino como un órgano tercero o una entidad separada de ella, es preciso recordar que, para considerar que una prestación de servicios se ha realizado «a título oneroso» en el sentido de la Directiva del IVA, no es necesario que la contraprestación de dicha prestación se obtenga directamente del destinatario de esta; de hecho, esta contraprestación puede obtenerse de un tercero, como se desprende claramente del artículo 73 de la citada Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 40 y jurisprudencia citada).

41 En segundo lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la existencia de tal prestación de servicios no basta para declarar que, a efectos del artículo 9, apartado 1, de la misma Directiva, exista «actividad económica» (sentencia de 12 de mayo de 2016, *Geemente Borsele y Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 28), sino que también deben cumplirse otros criterios.

42 En efecto, la definición del concepto de «actividad económica», tal como se ha recordado en el apartado 29 de la presente sentencia, pone de relieve la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por este concepto y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 47 y jurisprudencia citada), lo que implica que la remuneración en sí misma debe tener el carácter de ingresos continuados en el tiempo [véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de diciembre de 2007, *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, apartado 18 y jurisprudencia citada; de 13 de junio de 2019, *IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia)*, C-420/18, EU:C:2019:490, apartado 27 y jurisprudencia citada, y de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 55].

43 Al objeto de determinar si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración, de tal modo que deba considerarse que dicha actividad constituye una actividad económica, han de analizarse todas las condiciones en que se lleve a cabo (sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 48 y jurisprudencia citada).

44 A este respecto, procede recordar que la comparación entre las condiciones en las que el interesado realiza la prestación de servicios en cuestión y las condiciones en las que se lleva a cabo habitualmente ese tipo de prestación de servicios puede constituir uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata constituye «actividad económica» (sentencia de 12 de mayo de 2016, *Geemente Borsele y Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 30 y jurisprudencia citada). Asimismo, puede ser un factor relevante que la cuantía de la remuneración se determine conforme a criterios que garanticen que es

suficiente para cubrir los gastos de funcionamiento de quien presta el servicio (sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 49 y jurisprudencia citada).

45 A la vista de esa jurisprudencia, se ha de considerar que el nombramiento de una persona física, como TP, para el cargo de miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa con un mandato de una duración máxima de seis años renovable confiere a la actividad de ese miembro carácter permanente. La circunstancia de que tal mandato sea revocable *ad nutum*, es decir, en cualquier momento y sin motivación, y de que su titular también pueda renunciar a él en cualquier momento, por sí sola, no determina que dicha actividad pierda su carácter permanente, toda vez que el referido mandato se confiere, *ab initio*, para una duración máxima de seis años.

46 Dicho período de seis años también puede conferir a la retribución percibida por el cargo en forma de remuneración porcentual el carácter de ingresos continuados en el tiempo [véase en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C-420/18, EU:C:2019:490, apartado 27 y jurisprudencia citada]. No obstante, para preservar ese carácter de ingresos continuados en el tiempo, es preciso que, en caso que la remuneración porcentual se conceda en función de los beneficios obtenidos por la sociedad de que se trate, pueda concederse también la remuneración porcentual a los miembros del consejo de administración en los ejercicios sociales en los que la sociedad no ha obtenido beneficios.

47 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa ejerce una actividad económica, a efectos de la citada disposición, si efectúa a título oneroso una prestación de servicios a esa sociedad y si dicha actividad presenta un carácter permanente y se realiza a cambio de una remuneración cuyas modalidades de fijación son previsibles.

Segunda cuestión prejudicial

48 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la actividad de miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa se realiza con carácter independiente a efectos de dicha disposición.

49 Con carácter preliminar, debe precisarse que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que TP no tenía voto de calidad en los consejos de administración de las sociedades anónimas y que tampoco asumía la representación o la gestión diaria de los negocios de estas sociedades en el sentido del artículo 441^o10 de la Ley de 10 de agosto de 1915, ni tampoco formaba parte de un comité de dirección contemplado en el artículo 441^o11 de dicha Ley. Por tanto, el Tribunal de Justicia examinará a la luz de esas circunstancias la cuestión del carácter independiente o no de una actividad como la realizada por TP.

50 Debe precisarse asimismo que, de conformidad con las apreciaciones efectuadas por el órgano jurisdiccional remitente y a pesar de haber reformulado dicho órgano jurisdiccional la segunda cuestión prejudicial, procede examinar la mencionada cuestión únicamente a la luz del artículo 9, y no del artículo 10, de la Directiva del IVA. En efecto, como señaló, en esencia, la Abogada General en los puntos 23 y 39 de sus conclusiones, los lazos de subordinación mencionados en el artículo 10 de esta Directiva no son más que un criterio pertinente a efectos de determinar si una actividad económica se realiza con carácter independiente, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva.

51 A la vista de estas precisiones preliminares, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al citado artículo 9 se desprende que, para determinar si una persona realiza una actividad económica con carácter independiente, es preciso comprobar si existe una relación de subordinación en el ejercicio de esa actividad [sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C-420/18, EU:C:2019:490, apartado 38 y jurisprudencia citada].

52 Para evaluar la existencia de tal relación de subordinación ha de comprobarse si la persona afectada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al ejercicio de esas actividades. De este modo, a efectos de determinar la independencia de las actividades consideradas, el Tribunal de Justicia ha tenido en cuenta la falta de toda relación de subordinación jerárquica y el hecho de que la persona afectada actúe por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, organice libremente la forma de ejecución de su trabajo y perciba ella misma las retribuciones que constituyen sus ingresos [sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C-420/18, EU:C:2019:490, apartado 39 y jurisprudencia citada].

53 En el presente asunto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar que TP organizó libremente el régimen de ejecución de su trabajo y percibió él mismo las retribuciones que constituyen sus ingresos.

54 Por lo que respecta a la cuestión de la relación de subordinación jerárquica, la circunstancia de que, en el marco de su actividad de asesoramiento y de deliberación en un consejo de administración, el miembro de dicho consejo tenga libertad para someterle las propuestas y las orientaciones que desee y para votar en su seno como considere oportuno constituye un indicio de la inexistencia de tal relación. Ello es así aun cuando tal miembro deba respetar las decisiones de dicho Consejo, dado que las tareas que le incumben, como las recordadas en el apartado 18 de la presente sentencia, no consisten esencialmente en aplicar o ejecutar las decisiones de los mismos consejos, sino en formular propuestas y orientaciones y en elaborar y adoptar, junto con los demás miembros de los consejos de administración de que se trate, las decisiones de estos últimos.

55 Por lo que respecta a la cuestión de si tal miembro de un consejo de administración actuó en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, procede, en particular, tener en cuenta las normas de Derecho nacional que regulan el reparto de responsabilidades entre los miembros del consejo de administración y la sociedad de que se trate. A este respecto, como indicó en esencia la Abogada General en los puntos 33 y 34 de sus conclusiones, el hecho de que tal reparto de responsabilidades se encuentre de manera análoga o equivalente en las relaciones que unen a un asalariado con su empresario puede indicar que tales miembros no actúan bajo su propia responsabilidad. Lo mismo sucede si el régimen de responsabilidad que les es aplicable solo es accesorio respecto del régimen de responsabilidad aplicable a la sociedad o al consejo de administración en cuanto órgano de esta última.

56 Si, a raíz de estas comprobaciones, resultara que el miembro del consejo de administración no actúa bajo su propia responsabilidad, también habría que concluir que, aun cuando esa persona parezca actuar en nombre propio al presentar orientaciones o propuestas al consejo de administración y al votar, actúa principalmente por cuenta de dicho consejo y, con carácter más general, por cuenta de la sociedad de la que es órgano el referido consejo, en la medida en que esas orientaciones, esas propuestas y esos votos, que pueden generar con carácter principal la responsabilidad de la sociedad, deben formularse en interés y por cuenta de esta última.

57 Por lo que atañe a la cuestión de si el miembro de un consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa soporta el riesgo económico ligado a su actividad, debe precisarse que, como se desprende del apartado 43 de la sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia) (C-420/18, EU:C:2019:490) y de la jurisprudencia allí citada, el riesgo económico al que se refiere el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia siempre guarda relación con el riesgo económico que corre directamente la persona que ejerce esa actividad que se trata de determinar si es o no independiente. Por lo tanto, carece de pertinencia el riesgo económico que corre tal sociedad como consecuencia de las decisiones del consejo de administración del que es miembro tal persona.

58 Hecha esta precisión, procede constatar que, cuando una persona como TP aporta sus conocimientos técnicos y know-how al consejo de administración de una sociedad y participa en las votaciones en ese consejo, no parece soportar el riesgo económico ligado a su propia actividad, ya que, como indicó en esencia la Abogada General en los puntos 33 y 36 a 38 de sus conclusiones, es la propia sociedad la que deberá hacer frente a las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas por el consejo de administración y la que, de este modo, soportará el riesgo económico derivado de la actividad de los miembros de ese consejo.

59 Tal conclusión se impone, en particular, cuando, como en el asunto principal, del marco jurídico nacional se deduce que los miembros del consejo de administración no asumen obligaciones personales en relación con las deudas de la sociedad. Dicha conclusión se impone incluso cuando el importe de la remuneración percibida por el miembro del consejo de administración en forma de remuneración porcentual depende de los beneficios obtenidos por la sociedad. En efecto, dicho miembro no soporta, en cualquier caso, un riesgo de pérdida ligado a su actividad como miembro del consejo de administración, en la medida en que la participación en los beneficios de la sociedad no puede asimilarse a la asunción de un riesgo propio respecto de los beneficios y las pérdidas. La conclusión antes mencionada se impone *a fortiori* cuando la junta general de accionistas concede la remuneración porcentual en forma de una cantidad a tanto alzado que se abona incluso en el caso de que la sociedad incurra en pérdidas o se encuentre en liquidación judicial.

60 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la actividad de miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa no se realiza con carácter independiente, a efectos de dicha disposición, si, a pesar de que ese miembro organiza libremente el régimen de ejecución de su trabajo, percibe él mismo las retribuciones que constituyen sus ingresos, actúa en nombre propio y no está sometido a una relación de subordinación jerárquica, no actúa por su cuenta ni bajo su propia responsabilidad y no soporta el riesgo económico ligado a su actividad.

Costas

61 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las

costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

debe interpretarse en el sentido de que

el miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa ejerce una actividad económica, a efectos de la citada disposición, si efectúa a título oneroso una prestación de servicios a esa sociedad y si dicha actividad presenta un carácter permanente y se realiza a cambio de una remuneración cuyas modalidades de fijación son previsibles.

2) El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112

debe interpretarse en el sentido de que

la actividad de miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa no se realiza con carácter independiente, a efectos de dicha disposición, si, a pesar de que ese miembro organiza libremente el régimen de ejecución de su trabajo, percibe él mismo las retribuciones que constituyen sus ingresos, actúa en nombre propio y no está sometido a una relación de subordinación jerárquica, no actúa por su cuenta ni bajo su propia responsabilidad y no soporta el riesgo económico ligado a su actividad.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.