

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a treia)

21 decembrie 2023(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 9 – Persoane impozabile – Activitate economic? desf??urat? în mod independent – No?iunea de «activitate economic?» – No?iunea de «desf??urare în mod independent a activit??ii» – Activitatea unui membru al consiliului de administra?ie al unei societ??i pe ac?iuni”

În cauza C?288/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunalul Districtual din Luxemburg, Luxemburg), prin decizia din 26 aprilie 2022, primit? de Curte la 29 aprilie 2022, în procedura

TP

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

compus? din doamna K. Jürimäe, pre?edint? de camer?, ?i domnii N. Piçarra, M. Safjan (raportor), N. Jääskinen ?i M. Gavalec, judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna K. Hötzel, administratoare,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 17 mai 2023,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru TP, de E. Adam, N. Le Gouvellec ?i K. Veranneman, avocates;
- pentru guvernul luxemburghez, de A. Germeaux ?i T. Schell, în calitate de agen?i, asista?i de F. Lerch, avocate;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek ?i J. Vl?il, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de A. Armenia, M. Björkland ?i C. Ehrbar, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatei generale în ?edin?a din 13 iulie 2023,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 9 și 10 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între TP, pe de o parte, și administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Administrația Înregistrării, Domeniilor și TVA-ului, Luxemburg), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere din oficiu în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA), emisă de aceasta din urmă în legătură cu activitatea lui TP în calitate de membru al consiliului de administrație al mai multor societăți pe acțiuni de drept luxemburghez.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale [și al celor asimilate acestora], este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 10 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Condiția prevăzută la articolul 9 alineatul (1) ca activitatea economică să fie efectuată «în mod independent» exclude de la plata TVA salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.”

6 Potrivit articolului 24 alineatul (1) din aceeași directivă:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

7 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care

urmează să fie obținut de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

Dreptul luxemburghez

8 Articolul 4 alineatul 1 din loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Legea modificată din 12 februarie 1979 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Este persoană impozabilă în sensul articolului 2 orice persoană care, în mod independent și obișnuit, efectuează operațiuni care intră în sfera oricărei activități economice generale, indiferent de scopul sau de rezultatele și de locul activității respective.

[...]”

9 Articolul 5 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„Prin activitate economică se înțelege orice activitate care vizează generarea de venituri, în special activitățile producătorilor, ale comercianților sau ale prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile miniere, activitățile agricole, activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale și activitățile care implică exploatarea unor bunuri corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

10 Articolul 441-1 din loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (Legea modificată din 10 august 1915 privind societățile comerciale, denumită în continuare „Legea din 10 august 1915”) prevede:

„Societățile pe acțiuni sunt administrate de mandatar pe durată determinată, asociați sau nu, revocabili, remunerați sau neremunerați.”

11 Potrivit articolului 441-2 din această lege:

„Administratorii trebuie să fie în număr de cel puțin trei.

[...]

Aceștia sunt numiți pe perioadă determinată de adunarea generală a acționarilor; cu toate acestea, ei pot fi numiți pentru prima dată prin actul constitutiv al societății. [...]

Durata mandatului lor nu poate depăși șase ani; aceștia pot fi revocați oricând de adunarea generală.

[...]”

12 Articolul 441-5 din legea menționată are următorul cuprins:

„Consiliul de administrație are competența de a îndeplini toate actele necesare sau utile pentru realizarea obiectului de activitate, cu excepția celor pe care legea sau statutul le rezervă adunării generale. [...]

Acesta reprezintă societatea în relațiile cu terții și în justiție, fie formulând cereri, fie exercitând apărări. Actele în beneficiul sau împotriva societății sunt realizate în mod valabil exclusiv în numele societății.

Limitările aduse competențelor pe care paragrafele precedente le atribuie consiliului de

administra?ie ?i care rezultat fie din statut, fie dintr-o decizie a organelor competente sunt inopozabile ter?ilor, chiar dac? sunt publicate.

Cu toate acestea, statutul poate conferi unuia sau mai multor administratori calitatea pentru a reprezenta societatea în acte sau în justi?ie, fie singuri, fie împreun?. Aceast? clauz? este opozabil? ter?ilor în condi?iile prev?zute în titlul I capitolul Vbis din loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (Legea modificat? din 19 decembrie 2002 privind registrul comer?ului ?i al societ??ilor, precum ?i contabilitatea ?i conturile anuale ale întreprinderilor.

[...]"

13 Articolul 441-8 din aceea?i lege prevede:

„Administratorii nu asum? nicio obliga?ie personal? cu privire la angajamentele societ??ii.”

14 Potrivit articolului 441-9 din Legea din 10 august 1915:

„Administratorii, membrii comitetului de direc?ie ?i directorul general r?spund fa?? de societate, în conformitate cu dreptul comun, pentru executarea mandatului primit ?i pentru gre?elile s?vâr?ite în activitatea lor de gestiune.

Administratorii ?i membrii comitetului de direc?ie r?spund solidar, fie fa?? de societate, fie fa?? de to?i ter?ii, pentru toate prejudiciile rezultate din înc?lc?ri ale dispozi?iilor prezentei legi sau ale statutului.

Administratorii ?i membrii comitetului de direc?ie nu vor fi exonera?i de aceast? r?spundere pentru înc?lc?rile la care nu au luat parte decât în cazul în care nu le este imputabil? nicio culp? ?i dac? au denun?at aceste înc?lc?ri, în ceea ce îi prive?te pe membrii consiliului de administra?ie, urm?toarei adun?ri generale ?i, în ceea ce îi prive?te pe membrii comitetului de direc?ie, în cadrul primei ?edin?e a consiliului de administra?ie dup? ce au luat cuno?tin?? de acestea.”

15 Articolul 441-10 din aceast? lege prevede:

„Administrarea zilnic? a activit??ii societ??ii, precum ?i reprezentarea societ??ii, în ceea ce prive?te aceast? administrarea, pot fi delegate unuia sau mai multor administratori, directori, geran?i ?i alor agen?i, asocia?i sau nu, ac?ionând individual sau împreun?.

Numirea, revocarea ?i atribu?iile acestora sunt prev?zute în statut sau într-o decizie a organelor competente, f?r? îns? ca limit?rile aduse competen?elor lor de reprezentare în scopul administr?rii zilnice s? fie opozabile ter?ilor, chiar dac? acestea sunt publicate.

Clauza potrivit c?reia administrarea zilnic? este delegat? uneia sau mai multor persoane ac?ionând fie separat, fie împreun? este opozabil? ter?ilor în condi?iile prev?zute în titlul I capitolul Vbis din Legea modificat? din 19 decembrie 2002 privind registrul comer?ului ?i al societ??ilor, precum ?i contabilitatea ?i conturile anuale ale întreprinderilor.

Delegarea c?tre un membru al consiliului de administra?ie impune consiliului obliga?ia de a raporta anual adun?rii generale ordinare cu privire la salariile, retribu?iile ?i orice beneficii acordate delegatului.

R?spunderea persoanelor c?rora le este delegat? administrarea zilnic? pentru aceast? administrare se determin? în conformitate cu normele generale ale mandatului.

[...]"

16 Articolul 441-11 din legea menționată prevede:

„Statutul poate autoriza consiliul de administrație să delege competențele sale de administrare unui comitet de direcție sau unui director general, fără ca această delegare să poată avea ca obiect politica generală a societății sau ansamblul actelor rezervate consiliului de administrație în temeiul altor dispoziții ale legii. În cazul în care se înființează un comitet de direcție sau este numit un director general, consiliul de administrație este responsabil de supravegherea acestuia.

Comitetul de direcție este alcătuit din mai multe persoane, indiferent dacă sunt sau nu sunt administratori.

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

17 TP este membru al consiliului de administrație al mai multor societăți pe acțiuni de drept luxemburghez și exercită mai multe misiuni în acest cadru.

18 Din decizia de trimitere reiese că, potrivit precizărilor aduse de TP, activitatea sa constă printre altele în primirea rapoartelor directorilor sau ale reprezentanților societăților în cauză, în discutarea unor propuneri strategice, a unor decizii ale conducerii operaționale, a unor probleme legate de conturile acestor societăți și ale filialelor lor, precum și a riscurilor la care sunt expuse acestea. Dacă este cazul, acesta ar participa la elaborarea deciziilor pe care trebuie să le ia reprezentanții societăților în cauză la nivelul consiliilor de administrație ale filialelor aceluiași societăți. Acesta ar participa de asemenea la elaborarea deciziilor privind conturile societăților în cauză și la elaborarea propunerilor care trebuie prezentate adunărilor acționarilor, a politicii de risc, precum și a deciziilor privind strategia care trebuie urmată de aceste societăți. Conform articolelor 441-10 și 441-11 din Legea din 10 august 1915, administrarea zilnică a societăților menționate ar fi asigurată de un comitet de direcție care cuprinde administratori delegați sau administratori-directori sau, în lipsa unei activități operaționale care să necesite un comitet de direcție, de reprezentanți permanenți în consiliul de administrație sau de membri ai acestui consiliu.

19 Ca urmare a acestor activități, TP, în calitate sa de membru al consiliului de administrație al societăților în cauză, a primit, prin decizia adunărilor generale ale acționarilor acestora, procente din profitul realizat de aceste societăți.

20 Ca urmare a activităților menționate, TP a primit din oficiu o decizie de impunere în scopuri de TVA pentru anul 2019, emisă la 28 iulie 2020 de administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA.

21 Printr-o scrisoare din 2 octombrie 2020, TP a depus o reclamație la această administrație împotriva acestei decizii, susținând că activitatea de membru al consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez nu constituia o activitate economică în sensul articolului 4 din Legea privind TVA-ul, care transpune articolul 9 din Directiva TVA, și nu conferea calitatea de persoană impozabilă unui astfel de membru.

22 Printr-o decizie din 23 decembrie 2020, directorul administrației menționate a respins reclamația lui TP pentru motivul că membrii consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez, precum TP, desfășurau o activitate economică în mod independent și că, în consecință, procentele pe care le primeau cu acest titlu nu erau exceptate

de la aplicarea TVA-ului.

23 La 26 ianuarie 2021, TP a introdus o acțiune în anulare împotriva acestei decizii la tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunalul Districtual din Luxemburg, Luxemburg), care este instanța de trimitere.

24 Aceasta din urmă arată că, în vederea soluționării litigiului principal, trebuie să determine, în primul rând, dacă o persoană fizică, membru a consiliului de administrație al unor societăți pe acțiuni de drept luxemburghez, desfășoară o activitate economică în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

25 Din această perspectivă, instanța de trimitere se întreabă dacă, având în vedere jurisprudența Curții referitoare la noțiunea de „activitate economică” prevăzută de această dispoziție, procentele primite de o asemenea persoană fizică constituie contravaloarea efectivă a unui serviciu furnizat beneficiarului și dacă există o legătură directă între serviciul astfel prestat și contravaloarea primită.

26 În al doilea rând, instanța de trimitere, deși precizează că o persoană fizică precum TP, membru a consiliului de administrație al unor societăți pe acțiuni, nu este, în dreptul luxemburghez, legată de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice în sensul articolului 10 din Directiva TVA, dorește să obțină din partea Curții clarificări cu privire la aspectul dacă o astfel de persoană își desfășoară activitatea în mod independent în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

27 În aceste condiții, tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunalul Districtual din Luxemburg) a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O persoană fizică, membru a consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez, desfășoară o activitate «economică» în sensul articolului 9 din Directiva [TVA] și, mai precis, procentele primite de această persoană trebuie considerate o retribuire obținută în schimbul serviciilor furnizate acestei societăți?

2) O persoană fizică, membru a consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez, își desfășoară activitatea «în mod independent» în sensul articolelor 9 și 10 din Directiva [TVA]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că membrul consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez desfășoară o activitate economică, în sensul acestei dispoziții.

29 În primul rând, trebuie amintit că, potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Noțiunea de „activitate economică” este definită la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale și al celor asimilate acestora.

30 Curtea a precizat că o activitate poate fi calificată drept activitate economică, în sensul

articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, numai dac? ea corespunde uneia dintre opera?iunile vizate la articolul 2 alineatul (1) din aceast? directiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punctul 32 ?i jurispruden?a citat?). Printre acestea este men?ionat?, la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare.

31 De?i instan?a de trimitere este cea c?reia îi revine sarcina de a aplica dispozi?iile na?ionale prin care a fost transpus articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA împrejur?rilor din litigiul principal ?i de a efectua aprecierile de fapt ?i calific?rile juridice necesare în acest scop, Curtea, pronun?ându-se asupra unei trimiteri preliminare, poate oferi preciz?ri destinate s? ghideze aceast? instan?? în interpretarea pe care aceasta o va efectua (Hot?rârea din 22 noiembrie 2017, Cussens ?i al?ii, C?251/16, EU:C:2017:881, punctul 59, precum ?i jurispruden?a citat?).

32 În spe??, de?i din înscrisurile din dosarul de care dispune Curtea, în special din atribu?iile conferite lui TP, astfel cum au fost amintite la punctul 18 din prezenta hot?râre, reiese c? acesta din urm? a furnizat o prestare de servicii, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, instan?a de trimitere ridic? problema caracterului oneros al acestei prest?ri ?i, mai precis, a aspectului dac? procentele primite de un membru al consiliului de administra?ie al mai multor societ??i pe ac?iuni pot fi considerate o retribu?ie ob?inut? în schimbul serviciilor furnizate acestor societ??i.

33 În aceast? privin??, trebuie amintit c? calificarea unei prest?ri de servicii drept opera?iune „cu titlu oneros” în sensul dispozi?iei men?ionate anterior presupune numai existen?a unei leg?turi directe între aceast? prestare ?i o contrapartid? primit? în mod real de persoana impozabil?. O asemenea leg?tur? direct? este stabilit? atunci când între prestator ?i beneficiar exist? un raport juridic în cadrul c?ruia au loc presta?ii reciproce, retribu?ia primit? de prestator constituind contravaloarea efectiv? a serviciului furnizat beneficiarului (Hot?rârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punctul 36 ?i jurispruden?a citat?).

34 Cu privire la acest din urm? aspect, trebuie amintit c?, pentru a putea fi considerat? contravaloarea efectiv? a serviciului furnizat, retribu?ia trebuie s? se situeze într-o propor?ie rezonabil? în raport cu serviciul furnizat, în sensul c? trebuie ca ea s? nu remunereze doar par?ial presta?iile efectuate sau care urmeaz? s? fie efectuate într?atât încât s? se ajung? la ruperea leg?turii directe dintre aceste presta?ii ?i contrapartid? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, punctul 49). Cu toate acestea, faptul c? o opera?iune economic? este realizat? la un pre? mai mare sau mai mic decât pre?ul de cost ?i, a?adar, la un pre? mai mare sau mai mic decât pre?ul normal al pie?ei este f?r? relevan?? în ceea ce prive?te calificarea acestei opera?iuni drept „opera?iune cu titlu oneros”. Astfel, o asemenea împrejurare nu este de natur? s? afecteze leg?tura direct? care exist? între prest?rile de servicii efectuate sau care urmeaz? a fi efectuate ?i contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? a fi ob?inut?, al c?rei quantum este determinat în avans ?i potrivit unor criterii bine stabilite (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 mai 2016, Geemente Borsele ?i Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, punctul 26, precum ?i jurispruden?a citat?, ?i Hot?rârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punctul 43).

35 În plus, remunera?ia poate fi stabilit? pe m?sur? ce un prestator î?i desf??oar? activit??ile, cu condi?ia ca modalit??ile de stabilire s? fie previzibile ?i de natur? s? asigure c? prestatorul prime?te, în principiu, o plat? pentru serviciile pe care le presteaz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA,

C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 44).

36 Pe de altă parte, legătura directă dintre prestație și contrapartidă este ruptă atunci când retribuția este acordată într-un mod pur gratuit și aleatoriu, astfel încât cuantumul său este practic imposibil de determinat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 19) sau atunci când cuantumul său este dificil de cuantificat sau incert în raport cu împrejurările în care are loc determinarea sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 35).

37 În speță, chiar în lipsa unei convenții scrise referitoare la remunerația lui TP, încheiată între TP și societățile pe acțiuni în ale căror consilii de administrație este membru, din elementele dosarului de care dispune Curtea reiese că acesta din urmă a primit, în schimbul activității sale de membru al unor consilii de administrație, o retribuție care pare să fi luat forma fie a unor procente acordate de adunările generale ale acționarilor în funcție de profiturile realizate de societățile pe acțiuni în cauză, fie, astfel cum TP a afirmat în cursul procedurii în fața Curții, a unei sume forfetare.

38 În această privință, existența unei legături directe între remunerație și activitate pare stabilită în ipoteza unei remunerații care ia forma unei sume forfetare determinate în avans. Astfel, împrejurarea că o compensație nu este stabilită în funcție de prestații individualizate, ci forfetar și pe o bază anuală nu afectează în sine caracterul direct al legăturii care există între prestarea de servicii efectuată și contrapartida obținută (Hotărârea din 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punctul 37, și Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere), C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 25).

39 În ipoteza în care remunerația lui TP ar fi luat forma unor procente, instanța de trimitere va trebui, având în vedere jurisprudența citată la punctele 33-36 din prezenta hotărâre, să verifice dacă, în cazul în care societatea pe acțiuni în cauză nu realizează profit sau realizează un profit de o valoare redusă, adunarea generală a acționarilor societății respective poate totuși să îi acorde lui TP, pe baza altor factori, un cuantum de procente care poate fi considerat ca fiind în mod obiectiv corespunzător serviciului furnizat de TP.

40 Pe de altă parte, în ceea ce privește împrejurarea că procentele sunt acordate de adunarea generală a acționarilor societății în cauză și chiar presupunând că, în dreptul luxemburghez, o asemenea adunare nu trebuie să fie considerată un organ al acestei societăți, ci un organ terț sau o entitate dissociabilă de aceasta, trebuie amintit că, pentru a se putea considera că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros”, nu este necesar ca contrapartida prestării respective să fie obținută direct de la destinatarul acesteia, această contrapartidă putând fi astfel obținută și de la un terț, după cum rezultă cu claritate și din textul articolului 73 din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 40, precum și jurisprudența citată).

41 În al doilea rând, din jurisprudența Curții reiese că existența unei asemenea prestări de servicii nu este suficientă pentru a se constata existența unei activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din aceeași directivă (Hotărârea din 12 mai 2016, Geemente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 28), ci trebuie îndeplinite și alte criterii.

42 Într-adevăr, definiția noțiunii de „activitate economică”, astfel cum este amintită la punctul 29 din prezenta hotărâre, evidențiază întinderea domeniului de aplicare al acestei noțiuni, precum și caracterul obiectiv al noțiunii menționate, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale. Astfel, o activitate este în general

calificat? drept economic? atunci când are un caracter de continuitate ?i este efectuat? în schimbul unei remunera?ii încasate de autorul opera?iunii (Hot?rârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punctul 47, precum ?i jurispruden?a citat?), ceea ce presupune c? remunera?ia îns?și trebuie s? aib? un caracter de continuitate [a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 decembrie 2007, Götz, C?408/06, EU:C:2007:789, punctul 18 ?i jurispruden?a citat?, ?i Hot?rârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere), C?420/18, EU:C:2019:490, punctul 27, precum ?i jurispruden?a citat?, ?i Hot?rârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punctul 55].

43 Pentru a determina dac? o prestare de servicii este efectuat? în schimbul unei remunera?ii astfel încât această activitate trebuie calificat? drept activitate economic?, este necesar s? se analizeze ansamblul condi?iilor în care prestarea de servicii este realizat? (Hot?rârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punctul 48, precum ?i jurispruden?a citat?).

44 În această privin?, trebuie amintit c? compara?ia dintre condi?iile în care persoana interesat? efectueaz? prestarea de servicii în cauz? ?i cele în care acest tip de prestare de servicii este realizat? în mod obi?nuit poate constitui una dintre metodele care permit s? se verifice dac? activitatea în cauz? constituie o activitate economic? (Hot?rârea din 12 mai 2016, Geemente Borsele ?i Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, punctul 30, precum ?i jurispruden?a citat?). Poate fi de asemenea un factor relevant aspectul dac? nivelul remunera?iei este determinat potrivit unor criterii care garanteaz? c? acesta este suficient pentru a acoperi costurile de func?ionare ale prestatorului (Hot?rârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punctul 49, precum ?i jurispruden?a citat?).

45 Având în vedere această jurispruden?, trebuie s? se considere c? numirea unei persoane fizice, precum TP, în func?ia de membru al consiliului de administra?ie al unei societ??i pe ac?iuni de drept luxemburghez pentru un mandat cu o durat? maxim? de ?ase ani care poate fi reînnoit confer? activit??ii unui asemenea membru un caracter de continuitate. Împrejurarea c? un astfel de mandat este revocabil *ad nutum*, cu alte cuvinte în orice moment ?i f?r? motivare, ?i c? titularul s?u poate de asemenea s? renun?e la acesta în orice moment nu poate, în sine, s? determine pierderea caracterului s?u de continuitate din moment ce o durat? maxim? de ?ase ani este, *ab initio*, atribuit? mandatului respectiv.

46 Această durat? a mandatului de ?ase ani este de asemenea susceptibil? s? confere remunera?iei acordate sub form? de procente un caracter de continuitate [a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere), C?420/18, EU:C:2019:490, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?). Cu toate acestea, pentru ca acest caracter de continuitate s? fie men?inut, este important ca, în ipoteza în care procente ar fi acordate în func?ie de profitul realizat de societatea în cauz?, membrilor consiliului de administra?ie s? le fi putut fi acordate procente ?i în exerci?iile financiare în cursul c?rora societatea nu a realizat profit.

47 Având în vedere motivele care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că membrul consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez desfășoară o activitate economică, în sensul acestei dispoziții, dacă furnizează cu titlu oneros o prestare de servicii acestei societăți, precum și dacă această activitate are un caracter de continuitate și este efectuată în schimbul unei remunerații ale cărei modalități de stabilire sunt previzibile.

Cu privire la a doua întrebare

48 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că activitatea de membru al consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez se desfășoară în mod independent, în sensul acestei dispoziții.

49 Cu titlu introductiv, trebuie să se precizeze că din elementele dosarului de care dispune Curtea reiese că TP nu avea niciun vot decisiv în consiliile de administrație ale societăților pe acțiuni din care făcea parte și că nici nu își asuma reprezentarea sau administrarea zilnică a afacerilor acestor societăți în sensul articolului 441-10 din Legea din 10 august 1915, nici nu făcea parte dintr-un comitet de direcție prevăzut la articolul 441-11 din această lege. Acestea sunt, prin urmare, împrejurările în raport cu care Curtea va examina aspectul caracterului independent sau nu al unei activități precum cea desfășurată de TP.

50 Trebuie precizat de asemenea că, în conformitate cu constatările efectuate de instanța de trimitere și în pofida modului în care instanța de trimitere a formulat a doua întrebare, aspectul menționat trebuie apreciat numai în lumina articolului 9 din Directiva TVA, iar nu și a articolului 10 din aceasta din urmă. Astfel, după cum a arătat în esență doamna avocat general la punctele 23 și 39 din concluzii, relația angajator-angajat menționată la articolul 10 din această directivă nu este decât un criteriu relevant pentru a aprecia dacă o activitate economică este desfășurată cu titlu independent, în sensul articolului 9 alineatul (1) din directiva menționată.

51 Sub rezerva acestor considerații prealabile, rezultat din jurisprudența Curții referitoare la acest articol 9 că, pentru a determina dacă o persoană desfășoară într-un mod independent o activitate economică, trebuie să se verifice dacă există o relație angajator-angajat în desfășurarea acestei activități [Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere), C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 38 și jurisprudența citată].

52 Pentru a aprecia existența acestei relații angajator-angajat, trebuie să se verifice dacă persoana în cauză își desfășoară activitățile în numele său, pe cont propriu și pe propria răspundere, precum și dacă ea suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități. Pentru a constata independența activităților în discuție, Curtea a luat astfel în considerare lipsa oricărei relații de subordonare ierarhică, precum și faptul că persoana în cauză acționează pe cont propriu și pe propria răspundere, că își organizează în mod liber modalitățile de desfășurare a muncii și că percepe ea însăși retribuțiile care constituie veniturile sale [Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere), C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 39 și jurisprudența citată].

53 În speță, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă TP a organizat în mod liber modalitățile de desfășurare a muncii sale și dacă a perceput el însuși retribuțiile care constituiau veniturile sale.

54 În ceea ce privește aspectul relației de subordonare ierarhică, împrejurarea că, în contextul activității sale de consiliere și de deliberare în cadrul unui consiliu de administrație, membrul

acestui consiliu este liber s? îi adreseze acestuia din urm? propunerile ?i sfaturile pe care le dore?te ?i s? voteze în cadrul s?u astfel cum consider? de cuviin?? constituie un indiciu al lipsei unei astfel de rela?ii. Acest lucru este valabil chiar dac? acest membru trebuie s? respecte deciziile consiliului men?ionat, din moment ce sarcinile care îi revin, precum cele amintite la punctul 18 din prezenta hot?râre, nu constau în esen?? în aplicarea sau în punerea în practic? a unor decizii ale acelora?i consilii, ci în emiterea de propuneri ?i în consiliere, precum ?i în elaborarea ?i în adoptarea, împreun? cu ceilal?i membri ai consiliilor de administra?ie în cauz?, a deciziilor acestora din urm?.

55 În ceea ce prive?te aspectul dac? un astfel de membru al unui consiliu de administra?ie a ac?ionat în numele s?u, pe seama sa ?i pe propria r?spundere, trebuie s? se ?in? seama în special de normele de drept na?ional care reglementeaz? repartizarea responsabilit??ilor între membrii consiliului de administra?ie ?i societatea în cauz?. În această privin??, astfel cum a ar?tat în esen?? doamna avocat? general? la punctele 33 ?i 34 din concluzii, împrejurarea c? o asemenea repartizare a responsabilit??ilor se reg?se?te în mod analog sau echivalent în raporturile dintre un salariat ?i angajatorul s?u este de natur? s? indice c? astfel de membri nu ac?ioneaz? pe propria r?spundere. Situa?ia este aceea?i în cazul în care regimul r?spunderii care le este aplicabil nu este decât accesoriu regimului de r?spundere aplicabil societ??ii sau consiliului de administra?ie în calitate de organ al acesteia din urm?.

56 Dac? în urma acestor verific?ri rezult? c? membrul consiliului de administra?ie nu ac?ioneaz? pe propria r?spundere, ar trebui de asemenea s? se concluzioneze c?, chiar dac? această persoan? pare s? ac?ioneze în nume propriu atunci când consiliaz? sau prezint? propuneri consiliului de administra?ie ?i atunci când voteaz?, ea ac?ioneaz? mai degrab? pe seama acestui consiliu ?i, în general, a societ??ii al c?rei organ este acest consiliu, întrucât această consiliere, aceste propuneri ?i aceste voturi, susceptibile s? angajeze cu titlu principal r?spunderea societ??ii, trebuie s? fie formulate în interesul ?i pe seama acesteia din urm?.

57 În ceea ce prive?te aspectul dac? membrul consiliului de administra?ie al unei societ??i pe ac?iuni de drept luxemburghez suport? riscul economic legat de activitatea sa, trebuie precizat c?, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 43 din Hot?rârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere) (C?420/18, EU:C:2019:490) ?i a jurispruden?ei citate la acest punct, riscul economic vizat de Curte în jurispruden?a sa se raporteaz? întotdeauna la riscul economic la care este expus? direct persoana a c?rei activitate economic? trebuie apreciat? din perspectiva caracterului ei independent. Prin urmare, riscul economic la care este expus? o astfel de societate ca urmare a deciziilor consiliului de administra?ie în care este membr? o astfel de persoan? nu poate fi pertinent.

58 Odat? f?cut? această precizare, trebuie s? se constate c?, atunci când o persoan? precum TP aduce expertiza ?i know?how?ul s?u consiliului de administra?ie al unei societ??i ?i ia parte la voturile acestui consiliu, ea nu pare s? suporte riscul economic legat de propria activitate, întrucât, dup? cum a ar?tat în esen?? doamna avocat? general? la punctele 33 ?i 36-38 din concluzii, societatea îns??i este cea care va trebui s? fac? fa?? consecin?elor negative ale deciziilor adoptate de consiliul de administra?ie ?i care, astfel, va suporta riscul economic care decurge din activitatea membrilor acestui consiliu.

59 O astfel de concluzie se impune în special atunci când, precum în cauza principal?, din cadrul juridic na?ional reiese c? membrii consiliului de administra?ie nu î?i asum? obliga?ii personale în ceea ce prive?te datoriile societ??ii. Aceasta se impune chiar ?i atunci când cuantumul remunera?iei primite de membrul consiliului de administra?ie sub form? de procente depinde de profitul realizat de societate. Astfel, acest membru nu suport?, în niciun caz, un risc de pierdere legat de activitatea sa de membru al consiliului de administra?ie, în m?sura în care

participarea la beneficiile societății nu poate fi asimilat asumării unui risc propriu de profit și de pierdere. Concluzia menționată anterior se impune cu atât mai mult în cazul în care procentele sunt acordate de adunarea generală a acționarilor sub forma unei sume forfetare care este plătită chiar și în cazul în care societatea înregistrează pierderi sau se află în lichidare judiciară.

60 Având în vedere motivele care preced, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că activitatea de membru al consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez nu este desfășurată în mod independent, în sensul acestei dispoziții, atunci când, în pofida faptului că acest membru organizează în mod liber modalitățile de desfășurare a muncii sale, percepe el însuși retribuțiile care constituie veniturile sale, acționează în nume propriu și nu este supus unei relații de subordonare ierarhică, nu acționează nici pe seama sa, nici pe propria răspundere și nu suportă riscul economic legat de activitatea sa.

Cu privire la cheltuielile de judecată

61 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

membrul consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez desfășoară o activitate economică, în sensul acestei dispoziții, dacă furnizează cu titlu oneros o prestare de servicii acestei societăți, precum și dacă această activitate are un caracter de continuitate și este efectuată în schimbul unei remunerații ale cărei modalități de stabilire sunt previzibile.

2. Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112

trebuie interpretat în sensul că

activitatea de membru al consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez nu este desfășurată în mod independent, în sensul acestei dispoziții, atunci când, în pofida faptului că acest membru organizează în mod liber modalitățile de desfășurare a muncii sale, percepe el însuși retribuțiile care constituie veniturile sale, acționează în nume propriu și nu este supus unei relații de subordonare ierarhică, nu acționează nici pe seama sa, nici pe propria răspundere și nu suportă riscul economic legat de activitatea sa.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.