

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-288 din 2022, TP noțiunea de persoană independentă sau dependentă din punctul de vedere al unui membru într-un consiliu de administrație când analizăm obligația înregistrării în scopuri de TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

21 decembrie 2023

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 9 – Persoane impozabile – Activitate economică desfășurată în mod independent – Noțiunea de «activitate economică» – Noțiunea de «desfășurare în mod independent a activității» – Activitatea unui membru al consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni”

În cauza C-288/22,

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

TP

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna K. Jürimäe, președintă de cameră, și domnii N. Piçarra, M. Safjan (raportor), N. Jääskinen și M. Gavalec, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna K. Hötzel, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 mai 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru TP, de E. Adam, N. Le Gouvellec și K. Veranneman, avocate;
- pentru guvernul luxemburghez, de A. Germeaux și T. Schell, în calitate de agenți, asistați de F. Lerch, avocate;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia, M. Björkland și C. Ehrbar, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 13 iulie 2023,

pronunță prezenta

Hotărâre

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:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„«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 obținută 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.

[...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 administrație și care rezultă fie din statut, fie dintr-o decizie a organelor competente sunt inopozabile terților, chiar dacă sunt publicate.

Cu toate acestea, statutul poate conferi unuia sau mai multor administratori calitatea pentru a reprezenta societatea în acte sau în justiție, fie singuri, fie împreună. Această clauză este opozabilă terților în condițiile prevăzute 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 modificată din 19 decembrie 2002 privind registrul comerțului și al societăților, precum și contabilitatea și conturile anuale ale întreprinderilor.

[...]”

13 Articolul 441-8 din aceeași lege prevede:

„Administratorii nu asumă nicio obligație personală cu privire la angajamentele societății.”

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

„Administratorii, membrii comitetului de direcție și directorul general răspund față de societate, în conformitate cu dreptul comun, pentru executarea mandatului primit și pentru greșelile săvârșite în activitatea lor de gestiune.

Administratorii și membrii comitetului de direcție răspund solidar, fie față de societate, fie față de toți terții, pentru toate prejudiciile rezultate din încălcări ale dispozițiilor prezentei legi sau ale statutului.

Administratorii și membrii comitetului de direcție nu vor fi exonerati de această răspundere pentru încălcările la care nu au luat parte decât în cazul în care nu le este imputabilă nicio culpă și dacă au denunțat aceste încălcări, în ceea ce îi privește pe membrii consiliului de administrație, următoarei adunări generale și, în ceea ce îi privește pe membrii comitetului de direcție, în cadrul primei ședințe a consiliului de administrație după ce au luat cunoștință de acestea.”

15 Articolul 441-10 din această lege prevede:

„Administrarea zilnică a activității societății, precum și reprezentarea societății, în ceea ce privește această administrarea, pot fi delegate unuia sau mai multor administratori, directori, geranți și alor agenți, asociați sau nu, acționând individual sau împreună.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Numirea, revocarea și atribuțiile acestora sunt prevăzute în statut sau într-o decizie a organelor competente, fără însă ca limitările aduse competențelor lor de reprezentare în scopul administrării zilnice să fie opozabile terților, chiar dacă acestea sunt publicate.

Clauza potrivit căreia administrarea zilnică este delegată uneia sau mai multor persoane acționând fie separat, fie împreună este opozabilă terților în condițiile prevăzute în titlul I capitolul Vbis din Legea modificată din 19 decembrie 2002 privind registrul comerțului și al societăților, precum și contabilitatea și conturile anuale ale întreprinderilor.

Delegarea către un membru al consiliului de administrație impune consiliului obligația de a raporta anual adunării generale ordinare cu privire la salariile, retribuițiile și orice beneficii acordate delegatului.

Răspunderea persoanelor cărora le este delegată administrarea zilnică pentru această administrare se determină 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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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, membră 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, membră 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, membră 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, membră 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 dacă ea corespunde uneia dintre operațiunile vizate la articolul 2 alineatul (1) 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 32 și jurisprudența citată). Printre acestea este menționată, la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

31 Deși instanța de trimitere este cea căreia îi revine sarcina de a aplica dispozițiile naționale prin care a fost transpus articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA împrejurărilor din litigiul principal și de a efectua aprecierile de fapt și calificările juridice necesare în acest scop, Curtea, pronunțându-se asupra unei trimeri preliminare, poate oferi precizări destinate să ghideze această instanță în interpretarea pe care aceasta o va efectua (Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 59, precum și jurisprudența citată).

32 În speță, deși din înscrisurile din dosarul de care dispune Curtea, în special din atribuțiile conferite lui TP, astfel cum au fost amintite la punctul 18 din prezenta hotărâre, reiese că acesta din urmă a furnizat o prestare de servicii, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, instanța de trimitere ridică problema caracterului oneros al acestei prestări și, mai precis, a aspectului dacă procentele primite de un membru al consiliului de administrație al mai multor societăți pe acțiuni pot fi considerate o retribuție obținută în schimbul serviciilor furnizate acestor societăți.

33 În această privință, trebuie amintit că calificarea unei prestări de servicii drept operațiune „cu titlu oneros” în sensul dispoziției menționate anterior presupune numai existența unei legături directe între această prestare și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă. O asemenea legătură directă este stabilită atunci când între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, retribuția primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 36 și jurisprudența citată).

34 Cu privire la acest din urmă aspect, trebuie amintit că, pentru a putea fi considerată contravaloarea efectivă a serviciului furnizat, retribuția trebuie să se situeze într-o proporție rezonabilă

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

în raport cu serviciul furnizat, în sensul că trebuie ca ea să nu remunereze doar parțial prestațiile efectuate sau care urmează să fie efectuate într-atât încât să se ajungă la ruperea legăturii directe dintre aceste prestații și contrapartidă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 49). Cu toate acestea, faptul că o operațiune economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, așadar, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței este fără relevanță în ceea ce privește calificarea acestei operațiuni drept „operațiune cu titlu oneros”. Astfel, o asemenea împrejurare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestațiile de servicii efectuate sau care urmează a fi efectuate și contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută, al cărei quantum este determinat în avans și potrivit unor criterii bine stabilite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2016, Geemente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 26, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea 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, remunerația poate fi stabilită pe măsură ce un prestator își desfășoară activitățile, cu condiția ca modalitățile de stabilire să fie previzibile și de natură să asigure că prestatorul primește, în principiu, o plată pentru serviciile pe care le prestează (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 44).

36 Pe de altă parte, legătura directă dintre prestație și contrapartidă este ruptă atunci când retribuiția este acordată într-un mod pur gratuit și aleatoriu, astfel încât quantumul 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 quantumul 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 ședinței 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 quantum de procente care poate fi considerat ca fiind în mod obiectiv corespunzător serviciului furnizat de TP.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 calificată drept economică atunci când are un caracter de continuitate și este efectuată în schimbul unei remunerații încasate de autorul operațiunii (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 47, precum și jurisprudența citată), ceea ce presupune că remunerația însăși trebuie să aibă un caracter de continuitate [a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 18 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere), C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 27, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea 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 dacă o prestare de servicii este efectuată în schimbul unei remunerații astfel încât această activitate trebuie calificată drept activitate economică, este necesar să se analizeze ansamblul condițiilor în care prestarea de servicii este realizată (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 48, precum și jurisprudența citată).

44 În această privință, trebuie amintit că comparația dintre condițiile în care persoana interesată efectuează prestarea de servicii în cauză și cele în care acest tip de prestare de servicii este realizată în mod obișnuit poate constitui una dintre metodele care permit să se verifice dacă activitatea în cauză constituie o activitate economică (Hotărârea din 12 mai 2016, Geemente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 30, precum și jurisprudența citată). Poate fi de asemenea un factor relevant aspectul dacă nivelul remunerației este determinat potrivit unor criterii care garantează că acesta este suficient pentru a acoperi costurile de funcționare ale prestatorului (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 49, precum și jurisprudența citată).

45 Având în vedere această jurisprudență, trebuie să se considere că numirea unei persoane fizice, precum TP, în funcția de membru al consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez pentru un mandat cu o durată maximă de șase ani care poate fi reînnoit conferă activității unui asemenea membru un caracter de continuitate. Împrejurarea că un astfel de mandat este revocabil

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

ad nutum, cu alte cuvinte în orice moment și fără motivare, și că titularul său poate de asemenea să renunțe la acesta în orice moment nu poate, în sine, să determine pierderea caracterului său de continuitate din moment ce o durată maximă de șase ani este, *ab initio*, atribuită mandatului respectiv.

46 Această durată a mandatului de șase ani este de asemenea susceptibilă să confere remunerației acordate sub formă de procente un caracter de continuitate [a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere), C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 27 și jurisprudența citată]. Cu toate acestea, pentru ca acest caracter de continuitate să fie menținut, este important ca, în ipoteza în care procentele ar fi acordate în funcție de profitul realizat de societatea în cauză, membrilor consiliului de administrație să le fi putut fi acordate procente și în exercițiile financiare în cursul cărora societatea nu a realizat profit.

47 Având în vedere motivele care precedă, 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 avocată generală 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, rezultă 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].

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 să îi adreseze acestuia din urmă propunerile și sfaturile pe care le dorește și să voteze în cadrul său astfel cum consideră de cuviință constituie un indiciu al lipsei unei astfel de relații. Acest lucru este valabil chiar dacă acest membru trebuie să respecte deciziile consiliului menționat, din moment ce sarcinile care îi revin, precum cele amintite la punctul 18 din prezenta hotărâre, nu constau în esență în aplicarea sau în punerea în practică a unor decizii ale acelorași consilii, ci în emiterea de propuneri și în consiliere, precum și în elaborarea și în adoptarea, împreună cu ceilalți membri ai consiliilor de administrație în cauză, a deciziilor acestora din urmă.

55 În ceea ce privește aspectul dacă un astfel de membru al unui consiliu de administrație a acționat în numele său, pe seama sa și pe propria răspundere, trebuie să se țină seama în special de normele de drept național care reglementează repartizarea responsabilităților între membrii consiliului de administrație și societatea în cauză. În această privință, astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 33 și 34 din concluzii, împrejurarea că o asemenea repartizare a responsabilităților se regăsește în mod analog sau echivalent în raporturile dintre un salariat și angajatorul său este de natură să indice că astfel de membri nu acționează pe propria răspundere. Situația este aceeași în cazul în care regimul răspunderii care le este aplicabil nu este decât accesoriu regimului de răspundere aplicabil societății sau consiliului de administrație în calitate de organ al acesteia din urmă.

56 Dacă în urma acestor verificări rezultă că membrul consiliului de administrație nu acționează pe propria răspundere, ar trebui de asemenea să se concluzioneze că, chiar dacă această persoană pare să acționeze în nume propriu atunci când consiliază sau prezintă propuneri consiliului de administrație și atunci când votează, ea acționează mai degrabă pe seama acestui consiliu și, în general, a societății al cărei organ este acest consiliu, întrucât această consiliere, aceste propuneri și aceste voturi, susceptibile să angajeze cu titlu principal răspunderea societății, trebuie să fie formulate în interesul și pe seama acesteia din urmă.

57 În ceea ce privește aspectul dacă membrul consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni de drept luxemburghez suportă riscul economic legat de activitatea sa, trebuie precizat că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 43 din Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere) (C-420/18, EU:C:2019:490) și a jurisprudenței citate la acest punct, riscul economic vizat de Curte în jurisprudența sa se raportează întotdeauna la riscul economic la care este expusă direct persoana a cărei activitate economică trebuie apreciată din perspectiva caracterului ei independent. Prin urmare, riscul economic la care este expusă o astfel de societate ca urmare a deciziilor consiliului de administrație în care este membră o astfel de persoană nu poate fi pertinent.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

58 Odată făcută această precizare, trebuie să se constate că, atunci când o persoană precum TP aduce expertiza și know-how-ul său consiliului de administrație al unei societăți și ia parte la voturile acestui consiliu, ea nu pare să suporte riscul economic legat de propria activitate, întrucât, după cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 33 și 36-38 din concluzii, societatea însăși este cea care va trebui să facă față consecințelor negative ale deciziilor adoptate de consiliul de administrație și 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 principală, din cadrul juridic național reiese că membrii consiliului de administrație nu își asumă obligații personale în ceea ce privește datoriile societății. Aceasta se impune chiar și atunci când cuantumul remunerației primite de membrul consiliului de administrație sub formă de procente depinde de profitul realizat de societate. Astfel, acest membru nu suportă, în niciun caz, un risc de pierdere legat de activitatea sa de membru al consiliului de administrație, în măsura în care participarea la beneficiile societății nu poate fi asimilată 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 precedă, 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 retribuițiile 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