

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL GIOVANNI PITRUZZELLA

prezentate la 14 ianuarie 2021(1)

Cauza C-846/19

EQ

împotriva

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

[cerere de decizie preliminară formulată de tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunalul Districtual, Luxemburg)]

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Taxa pe valoarea adăugată – Noțiunile de activitate economică și de prestări de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială – Noțiunea de organisme recunoscute ca având un caracter social – Mandate de reprezentare a unor persoane majore – Supunerea la plata TVA-ului”

1. Serviciile prestate de un avocat în cadrul unui sistem de protecție a persoanelor majore declarate incapabile de lege pot fi supuse TVA-ului?
2. Prestările menționate sunt asimilabile unor „prestări de servicii direct legate de ajutorul social”?
3. Un profesionist înscris într-un tablou profesional poate fi recunoscut ca „organism având un caracter social” și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce limite?
4. Acestea sunt principalele probleme care se află la baza prezentei cauze, care este introdusă în cadrul unui litigiu între EQ, pe de o parte, și Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Administrația Înregistrării, Domeniilor și TVA-ului din Luxemburg, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte.
5. Curtea este chemată în esență să se pronunțe cu privire la întinderea noțiunilor menționate mai sus, care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE(2) (denumită în continuare „Directiva TVA”), și cu privire la limitele puterii discreționare a statelor membre de a introduce condiții suplimentare față de cele prevăzute de directivă.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

6. 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; [...]"

7. Potrivit articolului 9 alineatul (1) 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.

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

8. Articolul 131 din Directiva TVA prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

Capitolul 2 din titlul IX din Directiva TVA este intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”. Acest capitol cuprinde articolele 132-134.

9. Potrivit articolului 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă, statele membre trebuie să scutească următoarele operațiuni:

„(g) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de către mine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”.

B. Dreptul luxemburghez

10. Articolul 4 primul paragraf din Legea din 12 februarie 1979 privind TVA-ul (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, prevede următoarele:

„este persoană impozabilă în sensul articolului 2 orice persoană care, în mod independent și regulat, efectuează prestații care sunt legate de orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele și de locul activității respective [...]"

11. Articolul 5 din Legea privind TVA-ul prevede următoarele:

„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.”

12. Potrivit articolului 44 alineatul 1 litera o) din Legea privind TVA-ul:

„1. Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată în limitele și cu condițiile stabilite prin regulament al Marelui Duce:

[...]

o) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de securitatea socială, de ajutorul social sau de sănătatea publică, efectuate de organisme de drept public, de fonduri comune de plasament, de organisme publice sau de utilitate publică, de centre de îngrijire și asistență, de cămine de bătrâni, de centre de gerontologie sau geriatrie, de organizații spitalicești sau de binefacere și de alte instituții similare din sectorul privat, al căror caracter social este recunoscut de autoritățile publice competente;

[...]”

13. Condițiile de punere în aplicare a articolului 44 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, cu modificările ulterioare, au fost definite prin Regulamentul Marelui Duce din 23 decembrie 1981 (denumit în continuare „regulamentul Marelui Duce”), care, la articolul 3, prevede următoarele:

„Instanța de tutelă poate acorda tutorelui administrator o remunerație al cărei quantum sau mod de calcul îl stabilește, prin decizie motivată, ținând seama de situația financiară a incapacibilului.

Această remunerație constă fie într-o sumă fixă, fie într-un procent din veniturile incapacibilului, fie într-un onorariu determinat în funcție de sarcinile îndeplinite.”

II. Situația de fapt, procedura principală și întrebările preliminare

14. EQ este avocat înscris la Baroul din Luxemburg din anul 1994, iar din anul 2004 exercită mandate în cadrul sistemelor de protecție a persoanelor majore incapabile, în principal în calitate de curator și de tutore administrator.

15. Până în anul 2013, administrația fiscală a considerat că aceste activități nu erau supuse TVA-ului.

16. Prin două decizii de impunere din 19 ianuarie 2018, referitoare la anii 2014 și 2015, administrația fiscală i-a solicitat lui EQ plata TVA-ului pentru activitățile de reprezentare a persoanelor majore declarate incapabile de lege desfășurate în anii respectivi. Procedând astfel, administrația fiscală a decis să supună pentru prima dată TVA-ului activitățile de reprezentare menționate mai sus.

17. Prin decizia din 4 iunie 2018, administrația fiscală a respins contestația formulată de EQ împotriva celor două decizii de impunere.

18. Ulterior, EQ a introdus o acțiune la instanța de trimitere, tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunalul Districtual, Luxemburg), solicitând anularea deciziei din 4 iunie 2018.

19. EQ consideră că prestațiile în cauză nu sunt activități economice supuse TVA-ului, întrucât ar îndeplini o funcție socială.

20. În opinia sa, aceste activități ar fi scutite de TVA în temeiul dispoziției naționale de transpunere a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, și anume articolul 44

alineatul 1 litera o) din Legea luxemburgheză privind TVA-ul, care prevede scutirea de TVA a prestărilor de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială efectuate de organisme al căror caracter social este recunoscut de autoritățile publice competente.

21. El susține că, în perioada cuprinsă între anii 2004 și 2013, aceste activități nu fuseseră supuse TVA-ului, astfel încât supunerea acestora la plata TVA-ului pentru anii 2014 și 2015 ar constitui o încălcare a principiului încrederii legitime.

22. Instanța de trimitere precizează că dreptul luxemburghez prevede diferite sisteme de protecție a persoanelor majore declarate incapabile de lege. Instituirea acestor sisteme de protecție poate conduce la desemnarea unui reprezentant special de către instanța de tutelă, în așteptarea unei decizii cu privire la sistemul de protecție care urmează să fie instituit, precum și a unui reprezentant ad-hoc în cazul unui conflict de interese.

23. Instanța de trimitere ridică mai întâi problema dacă activitatea de protecție în domeniul protecției persoanelor majore, desfășurată cu titlu oneros, constituie o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

24. În ceea ce privește quantumul remunerației, deși din jurisprudența Curții reiese că este lipsit de relevanță faptul că o operațiune economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost, remunerația trebuie totuși să fie stabilită în avans și să acopere costurile de funcționare ale prestatorului de servicii(3). În acest caz, remunerația este stabilită de la caz la caz de instanța competentă, întotdeauna în funcție de situația financiară a beneficiarului, și, prin urmare, aceasta nu este stabilită în avans și nu asigură în mod necesar în toate împrejurările acoperirea costurilor suportate de prestatorul de servicii.

25. În plus, instanța de trimitere ridică problema dacă activitatea de protecție a persoanelor majore declarate incapabile de lege poate beneficia de scutirea de TVA și, prin urmare, dacă activitatea menționată este inclusă în „prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și de securitatea socială”, care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, și dacă avocatul care o desfășoară poate fi cuprins în noțiunea de „organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social” în sensul aceleiași dispoziții. În această privință, EQ adoptă o poziție care ține seama de natura activității desfășurate indiferent de statutul juridic al prestatorului de servicii, în timp ce administrația fiscală consideră că trebuie să se țină seama de statutul juridic și, fără a o spune în mod expres, să se excludă prestatorii de servicii care urmăresc un scop lucrativ.

26. Instanța de trimitere solicită de asemenea precizări cu privire la noțiunea de „recunoaștere” a caracterului social al organismului vizat. Dacă Directiva TVA se limitează să facă trimitere la o recunoaștere „de către statul membru în cauză”, aceasta nu precizează procesul de recunoaștere și organul abilitat să procedeze la aceasta. Situația de fapt din speță ridică printre altele problema dacă autoritatea vizată poate fi o autoritate judiciară și dacă recunoașterea se poate realiza de la caz la caz.

27. În sfârșit, instanța de trimitere ridică problema aplicabilității în speță a principiului protecției încrederii legitime. Aceasta observă că TVA-ul nu este un impozit datorat de persoana obligată la plata TVA-ului, ci de consumatorul final. Atunci când, precum în speță, administrația TVA-ului comunică persoanei impozabile după realizarea operațiunilor în discuție că intenționează să se îndepărteze de poziția sa anterioară care a constat în nesupunerea acestor operațiuni la plata TVA-ului, persoana impozabilă se regăsește în situația în care nu a putut factura TVA-ul beneficiarului acestor prestații, trebuind să o transfere statului. Persoana impozabilă ar fi astfel obligată să deducă din fondurile proprii sumele solicitate de stat cu titlu de TVA, ceea ce ar încălca principiul neutralității fiscale a TVA-ului.

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

„1) Noțiunea de activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că include sau că exclude prestațiile de servicii furnizate în cadrul unei relații triunghiulare în care prestatorului de servicii îi sunt încredințate acestea din urmă de o entitate care nu este identică cu beneficiarul prestațiilor de servicii?

2) Răspunsul la prima întrebare se schimbă după cum prestațiile de servicii sunt furnizate în cadrul unei misiuni încredințate de o autoritate judiciară independentă?

3) Răspunsul la prima întrebare se schimbă după cum remunerația prestatorului de servicii este pusă în sarcina beneficiarului prestațiilor sau este suportată de statul din care provine entitatea care a încredințat prestatorului de servicii furnizarea acestora?

4) Noțiunea de activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că include sau că exclude prestațiile de servicii atunci când remunerația prestatorului de servicii nu este obligatorie în temeiul legii, iar quantumul ei, atunci când aceasta este atribuit, a) ține de o apreciere efectuată de la caz la caz, b) se face întotdeauna în funcție de situația financiară a beneficiarului prestațiilor și c) se face prin referire fie la o sumă forfetară, fie la o cotă parte din veniturile beneficiarului prestațiilor, fie la prestațiile efectuate?

5) Noțiunea de «prestare de servicii și livrare de bunuri direct legate de ajutorul social și de securitatea socială», prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretată în sensul că include sau că exclude prestațiile efectuate în cadrul unui sistem de protecție a majorilor instituit de lege și supus controlului unei autorități judiciare independente?

6) Noțiunea de «organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social», prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretată, în vederea recunoașterii caracterului social al organismului, în sensul că impune anumite cerințe în ceea ce privește forma de exploatare a prestatorului de servicii sau în ceea ce privește scopul altruist sau lucrativ al activității prestatorului de servicii sau, la un nivel mai general, în sensul că restrânge, prin alte criterii și/sau condiții, domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) sau simpla executare a prestațiilor «legate de ajutorul social și de securitatea socială» este suficientă pentru a conferi organismului în cauză un caracter social?

7) Noțiunea de «organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social», prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din

28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretat în sensul că se impune un proces de recunoaștere care să se bazeze pe o procedură și pe criterii determinate sau recunoașterea ad hoc poate fi realizată de la caz la caz, dacă este cazul, de o autoritate judiciară?

8) Principiul încrederii legitime, astfel cum a fost interpretat în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, permite administrației responsabile cu recuperarea TVA-ului să solicite unei persoane impozabile în scopuri de TVA plata TVA-ului aferent unor operațiuni economice care se raportează la o perioadă împlinită la momentul deciziei de impozitare a administrației după ce această administrație a acceptat o durată prelungită, înainte de această perioadă, ca declarațiile de TVA ale persoanei impozabile respective să nu includă operațiunile economice de aceeași natură în cadrul operațiunilor impozabile. Această posibilitate în beneficiul administrației responsabile cu recuperarea TVA-ului este încadrat de anumite condiții?”

III. Analiză juridică

29. Întrebările preliminare vizează în esență să se stabilească dacă activitățile desfășurate de un avocat, în calitate de mandatar, de curator și de tutore al unor persoane majore declarate incapabile de lege, sunt supuse TVA-ului sau sunt scutite de la plata acestuia.

30. Astfel cum a sugerat Comisia, cele opt întrebări preliminare pot fi împărțite în trei grupuri:

A) primele patru întrebări au ca obiect noțiunea de activitate economică, în special aspectul dacă activitățile menționate intră în sfera noțiunii de activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA;

B) a cincea, a șasea și a șaptea întrebare se referă la domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, în special la aspectul dacă activitățile menționate sunt scutite în calitate de „prestări de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială” și dacă avocatul care le desfășoară poate fi considerat „un organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social în sensul aceleiași dispoziții”;

C) ultima întrebare preliminară vizează să se stabilească dacă principiul protecției încrederii legitime exclude posibilitatea ca aceste activități să fie supuse TVA-ului în situația în care autoritățile fiscale au acceptat în trecut și pentru o lungă perioadă ca aceste activități să nu fie supuse TVA-ului.

31. Conform solicitării Curții, prezentele concluzii se vor concentra asupra întrebărilor preliminare a cincea-a șaptea, grupate la litera B), care privesc domeniul de aplicare al scutirii serviciilor direct legate de ajutorul social și de securitatea socială. Natura economică a prestațiilor potrivit criteriilor prevăzute la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, care face obiectul întrebărilor grupate la litera A), va fi, așadar, prezumat.

32. Cu titlu introductiv, observăm că atenția acordată întrebărilor în discuție depășește prezenta cauză, întrucât Curtea de Justiție este sesizată în prezent cu o altă cerere similară în aceeași materie, formulată de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), având ca obiect o singură întrebare preliminară care se suprapune în mare parte cu întrebările grupate la litera B)(4).

33. Și în cauza C-1/20, reclamantul este un avocat cărui instanță îi conferă frecvent calitatea de reprezentant al unor persoane majore incapabile. Administrația fiscală a considerat că veniturile obținute din activitățile desfășurate de avocat în calitate de reprezentant sunt supuse plății TVA-ului. Reclamantul a introdus o acțiune la Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal

Federal, Austria), care a respins calea de atac pentru motivul c? o categorie profesional? precum cea a avoca?ilor nu poate fi considerat? un organism al c?rui caracter social este recunoscut.

34. Totu?i, din lectura cererii de decizie preliminar? formulate de instan?a austriac? reies o serie de elemente care pot fi utile ?i pentru r?spunsurile la întreb?rile adresate în prezenta cauz?.

35. În special, pentru prezentele concluzii este util? împrejurarea c? „Bundesfinanzhof, exprimându-se cu privire la problema activit??ii reglementate la articolul 1896 din BGB, comparabil? în dreptul german cu cea a unui curator profesionist, a ajuns la concluzia c? s?ar putea întemeia pe scutirea fiscal? în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, cu condi?ia s? fie vorba despre servicii remunerate prestate de un avocat numit curator care desf??oar? activit??i juridice în cadrul curatelei (Bundesfinanzhof, 25.4.2013, V R 7/11). Aceast? jurispruden?? a determinat legiuitorul german s? prevad? o dispozi?ie special? privind scutirea pentru aceste presta?ii la articolul 4 punctul 16 litera k) din Umsatzsteuergesetz (Legea german? privind impozitul pe cifra de afaceri)”(5).

36. Pentru a r?spunde la întreb?rile preliminare grupate la litera B), trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA impune îndeplinirea cumulativ? a dou? condi?ii pentru ca scutirea de la plata TVA?ului prev?zut? de aceast? dispozi?ie s? poat? fi aplicat?: prest?rile de servicii în cauz? trebuie s? fie „direct legate de ajutorul social ?i de securitatea social?” ?i s? fie efectuate de „organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauz? ca având un caracter social”(6).

37. A?adar, trebuie s? se verifice dac? activit??ile desf??urate de un avocat în calitate de mandatar, de curator sau de tutore al unei persoane majore declarate incapabile de lege într? în domeniul de aplicare al scutirii de TVA prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA ?i, prin urmare, dac? aceste activit??i sunt „direct legate de ajutorul social ?i de securitatea social?” ?i dac? avocatul care le?a realizat poate fi considerat un „organism recunoscut de statul membru în cauz? ca având un caracter social”.

38. În mod concret, este necesar s? se verifice dac? interpretarea propus? de guvernul luxemburghez potrivit c?reia un avocat care desf??oar? activit??ile men?ionate trebuie exclus de la scutirea de TVA este conform? cu o interpretare textual?, sistematic? ?i teleologic? a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA(7) ?i, în al doilea rând, dac? statele membre dispun de o putere de apreciere pentru a introduce prin interpretare o astfel de excludere.

39. Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, „termenii folosi?i pentru a desemna scutirile care figureaz? la articolul 132 din Directiva TVA sunt de strict? interpretare”(8), dat fiind c? aceste scutiri constituie o derogare de la principiul general potrivit c?ruia TVA?ul trebuie s? fie perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil?.

40. Cu toate acestea, o astfel de interpretare restrictiv? din partea statului membru la momentul transpunerii directivei nu poate ajunge pân? la punctul în care devine excesiv de dificil? aplicarea regimului de scutiri, astfel încât s? lipseasc? de efecte no?iunea autonom? a acestora.

41. Prin urmare, este necesar s? se fac? referire la economia dispozi?iei în discu?ie.

42. Obiectivul Directivei TVA este de a armoniza legisla?iile na?ionale în vederea stabilirii unui sistem comun al taxei pe valoarea ad?ugat? ?i, prin urmare, a unei baze de impozitare uniforme.

43. Prin urmare, interpretarea no?iunilor cuprinse în Directiva TVA trebuie s? fie conform? cu obiectivele urm?rite prin scutirile respective ?i trebuie s? respecte cerin?ele principiului neutralit??ii fiscale, inherent sistemului comun de TVA. Cu alte cuvinte, este necesar s? se evite ca

termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte(9).

44. Astfel, prin asigurarea unui tratament fiscal mai favorabil în materie de TVA pentru anumite prestări de servicii de interes general efectuate în sectorul social, se urmărește să se reducă costul respectivelor servicii și ca acestea să devină mai accesibile particularilor care pot beneficia de ele(10).

45. Din dosar pare să reiasă, cel puțin din argumentele reclamantului din litigiul principal, că și Ministerul Justiției luxemburghez ar considera că prestațiile de ajutor social trebuie să fie scutite de TVA, chiar dacă acestea sunt furnizate de avocați, pentru a nu îngreuna costul suportat de societate(11).

a) *Cu privire la condiția potrivit căreia prestațiile de servicii trebuie să fie „direct legate de ajutorul social și de securitatea socială”*

46. Așadar, noțiunea de „legătură directă”, în logica asistenței sociale care o caracterizează datorită finalității sale, nu necesită o interpretare deosebit de strictă, inclusiv ca urmare a faptului că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA este supusă condiției suplimentare ca serviciile în cauză să fie „esențiale” pentru intervențiile de ajutor social și de securitate socială în sensul articolului 134 litera (a) din aceeași directivă(12).

47. Deși noțiunile de „ajutor social” și de „securitate socială” nu sunt definite de Directiva TVA, jurisprudența Curții a recunoscut în mai multe rânduri caracterul social al anumitor activități legate de îngrijirea, de asistența și de protecția persoanelor majore dependente.

48. În Hotărârea Kügler(13), Curtea a statuat că serviciile de îngrijire generală și de ajutor în gospodărie prestate de un centru de îngrijire ambulatorie unor persoane aflate în stare de dependență fizică sau financiară reprezintă prestări de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din Așasea directivă(14).

49. De asemenea, în Hotărârea Zimmerman(15), părțile nu au contestat că serviciile de îngrijire ambulatorie prestate de o infirmieră profesionistă puteau fi considerate „direct legate de ajutorul social și de securitatea socială” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din Așasea directivă.

50. În continuare, se impune constatarea că textul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA menționează expres prestațiile efectuate de căminele de bătrâni printre prestațiile de servicii și livrările de bunuri direct legate de ajutorul social și de securitatea socială, care intră, astfel, sub incidența scutirii prevăzute de această dispoziție. Această împrejurare a fost evidențiată de Curte în Hotărârea Les Jardins de Jouvence(16).

51. Din dosar reiese că numirea unui reprezentant legal presupune ca o persoană majoră să nu fie în măsură să se ocupe în mod autonom de propriile interese pentru motivul că suferă de o boală psihică sau de un handicap mental, de îmbătrânire invalidantă sau de altă incapacitate.

52. Pentru a evalua caracterul social al activității desfășurate de reprezentantul legal și, prin urmare, legătura sa directă cu ajutorul social, trebuie să se ia în considerare mai întâi conținutul concret al acestor activități. În acest scop, sunt deosebit de utile răspunsurile scrise date de părți la întrebarea formulată de Curte cu privire la acest aspect.

53. În opinia reclamantului din litigiul principal, majoritatea serviciilor prestate de avocați

numi?i în calitate de mandatar, de curator sau de tutore al unor persoane majore incapabile constau în: 1) vizita la domiciliul persoanelor asistate pentru a se asigura de bunăstarea lor ?i pentru a le cunoaște nevoile; 2) contacte cu familia, cu asisten?ii sociali ?i cu personalul care acord? îngrijiri; 3) alegerea locului în care pot locui; 4) cereri de pensii ?i de ajutoare sociale; 5) punerea în aplicare a ajutoarelor la domiciliu; 6) plata facturilor, obținerea rambursării cheltuielilor medicale, declararea veniturilor ?i predarea banilor pentru cheltuielile zilnice.

54. Se poate întâmpla ca reprezentantul s? efectueze ?i servicii cu caracter juridic, f?r? ca aceste activit??i s? fie rezervate exclusiv avoca?ilor: negocierea, semnarea sau rezilierea unui contract de închiriere, vânzarea de bunuri mobile sau imobile ?i asistarea sau reprezentarea persoanei majore în cadrul unei mo?teniri. Este adev?rat c?, potrivit dreptului na?ional luxemburghez, pot fi numite în calitate de mandatar, de curator ?i de tutore ?i rudele apropiate ale beneficiarului sau institu?iile abilitate s? asigure protec?ia persoanelor care sufer? de o deficien?? mental? sau fizic?.

55. În sfârșit, asemenea mandate pot implica servicii care ?in de competen?ele exclusive ale avoca?ilor, precum reprezentarea persoanei incapabile în litigii juridice, îns? presta?iile de acest tip ar fi inferioare din punct de vedere numeric.

56. R?spunsul furnizat de guvernul luxemburghez cu privire la acest aspect este c?, potrivit informa?iilor primite de la Baroul din Luxemburg, activit??ile avocatului în acest domeniu sunt multiple ?i nu constau exclusiv în reprezentarea zilnic?, ci „o parte a activit??ii avocatului ar putea fi calificat? drept «social?»: contactul cu asisten?ii sociali, cu medicii, cu b?ncile ?i cu familia. De exemplu, avoca?ii trebuie deseori s? se ocupe de admiterea în centre de îngrijire ?i asisten??, s? solicite ajutoare financiare ?i s? gestioneze un transfer”(17).

57. A?adar, r?spunsurile p?r?ilor la întrebarea Cur?ii cu privire la con?inutul concret al activit??ilor desf??urate de reprezentantul legal nu par s? difere în esen??: avoca?ii desf??oar? activit??i multiple în favoarea persoanei incapabile, iar o parte a acestei activit??i poate fi calificat? drept „social?”, inclusiv în sensul de a fi „direct legat? de ajutorul social”, men?ionat mai sus.

58. Ceea ce difer? în reprezentarea factual? a p?r?ilor este m?sură ?i propor?ia activit??ilor desf??urate: potrivit reclamantului din litigiul principal, activit??ile care au un caracter „social” sunt preponderente în raport cu celelalte, iar potrivit guvernului luxemburghez, acestea reprezint? o „parte” în raport cu activit??ile multiple desf??urate.

59. Pentru a stabili caracterul social al acestor activit??i de reprezentare, trebuie luate în considerare ?i anumite elemente prev?zute de dispozi?iile detaliate (în spe??, regulamentul Marelui Duce): a) costul acestor mandate este suportat de stat, în cazul în care persoana major? nu dispune de mijloace financiare suficiente; b) remunera?ia pentru presta?ii, care trebuie s? fie stabilit? de instan??, este calculat? în special în func?ie de venitul ?i de consisten?a patrimoniului persoanei incapabile; c) reprezentantul este supus unei examin?ri efectuate de instan??; d) indemniza?ia pl?tit? este deseori forfetar? ?i corespunde rareori serviciilor prestate.

60. Potrivit celor reieșite din dosar, se pare c? acestea sunt elementele care se pot regăsi în spe??.

61. Prin urmare, la lectura afirma?iilor unanime ale p?r?ilor, inclusiv ale p?r?ii de drept public reprezentate de guvernul luxemburghez, se poate afirma c? o parte a activit??ilor desf??urate de avocatul mandatar, curator sau tutore al unor persoane majore incapabile poate fi considerat? ca fiind „direct legat? de ajutorul social” pentru c? este legat? de îngrijirea persoanei incapabile ?i de alegerile personale de via?? ale acesteia ?i are de asemenea un caracter „esen?ial” pentru efectuarea de c?tre mandatarul, tutorele ?i curatorul legal a interven?iilor de ajutor social, întrucât

este necesar? pentru a asigura beneficiarului condi?ii de via?? demne în raport cu deficien?ele sale mentale sau fizice(18). Cu alte cuvinte, este vorba despre activit??i ce reprezint? expresia cerin?ei de a asigura îngrijirea, asisten?a ?i protec?ia persoanelor care sufer? de deficien?e mentale ?i fizice, care, altfel, nu ar reu?i s? se ocupe de acestea în mod autonom. S? ne gândim în special la alegerea între a plasa persoana în cauz? într?un centru de îngrijire adecvat pentru nevoile sale ?i a prevedea o asisten?? la domiciliu.

62. Astfel, dup? cum recunoa?te ?i guvernul luxemburghez, no?iunea de „ajutor social” poate fi descris? ?i ca un ajutor care permite unei persoane fizice s? supravie?uiasc? în mod demn în momentele de nevoie(19).

63. Gestionarea patrimoniului poate fi (cel pu?in în anumite cazuri) o activitate care are func?ia de a asigura o supravie?uire demn? a beneficiarului ?i de a?i proteja de s?vâr?irea unor acte de dispozi?ie prejudiciabile pentru el.

64. Pe de alt? parte, o supravie?uire demn? este, f?r? îndoial?, pus? în pericol în cazul în care activit??ile concrete ale vie?ii cotidiene, inclusiv cele de natur? financiar?, nu sunt gestionate cu pruden?a necesar?.

65. În ceea ce prive?te a doua categorie de activit??i desf??urate de avocatul mandatar, curator sau tutore al persoanei majore incapabile, care ?in exclusiv de profesia de avocat, acestea reprezint? o parte a activit??ii desf??urate de avocatul mandatar, curator sau tutore.

66. Excludem posibilitatea ca aceste activit??i desf??urate de avocatul mandatar, curator sau tutore în calitate de profesionist s? fie considerate activit??i direct legate de ajutorul social ?i esen?iale pentru desf??urarea presta?iilor scutite. Astfel, este vorba despre activit??i profesionale rezervate numai avoca?ilor, care sunt realizate mai degrab? în exercitarea unei profesii liberale decât în îndeplinirea func?iei sociale de mandatar, de curator sau de tutore.

67. Pentru a aprecia dac? scutirea exist? în privin?a unui avocat care desf??oar? activit??i a c?ror finalitate este în mod cert una de ajutor social precum cele descrise mai sus, este necesar s? se verifice dac? este îndeplinit? a doua condi?ie prev?zută de Directiva TVA (recunoa?terea de c?tre statul membru în cauz? ca organism având un caracter social). În opinia noastr?, între cele dou? condi?ii exist? o strâns? legătur?, în sensul c? prevalen?a semnificativ? a activit??ilor cu caracter de ajutor social poate califica îns??i natura persoanei care furnizeaz? presta?iile, caracterizând activitatea acesteia ca fiind angajat? în mod stabil în domeniul social ?i, prin urmare, ca meritând s? fie recunoscut? în acest sens.

68. Astfel, în opinia noastr?, dup? cum vom ar?ta, în cazul în care un avocat îndepline?te într?o m?sur? preponderent? func?ii cu caracter social (direct legate de ajutorul social), altele decât cele strict juridice, acesta poate beneficia de scutire în ceea ce prive?te presta?iile cu caracter social. Nu se poate exclude în sine această posibilitate doar pentru c? este vorba despre avoca?i.

b) *Cu privire la condi?ia privind recunoa?terea de c?tre statul membru în cauz? ca organism având un caracter social*

69. Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu precizeaz? nici condi?iile, nici modalit??ile pentru recunoa?terea caracterului social al altor organisme decât cele de drept public.

70. Prin urmare, este în principiu de competența dreptului național al fiecărui stat membru să stabilească normele potrivit cărora o asemenea recunoaștere poate fi acordată unor astfel de organisme(20).
71. În special, articolul 132 din Directiva TVA conferă statelor membre posibilitatea de a acorda scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (g) altor organisme decât cele de drept public, sub rezerva respectării uneia sau a mai multe dintre condițiile prevăzute la același articol. Aceste condiții facultative pot fi impuse în mod liber și suplimentar de statele membre pentru acordarea scutirii în discuție(21).
72. Rezultă de aici că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA acordă statelor membre o putere de apreciere pentru a recunoaște un caracter social anumitor organisme care nu sunt organisme de drept public(22).
73. Totuși, trebuie amintit că articolul 131 alineatul (1) limitează întinderea puterii de apreciere a statelor membre, precizând că acestea pot introduce condiții suplimentare față de cele prevăzute de aceeași directivă în scopul „de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz”.
74. Așadar, marja de apreciere de care dispun statele membre în stabilirea condițiilor pentru accesul la scutire nu poate merge atât de departe încât să modifice definiția conținutului scutirilor enumerate în directivă.
75. Expresia „în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri” vizează, în opinia noastră, să permită statelor membre să introducă reglementări naționale susceptibile să nu facă excesiv de complexă aplicarea scutirilor de către operatorii economici și, eventual, și să raționalizeze modalitățile de control.
76. La fel cum finalitatea de „a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz” nu se poate referi, în mod evident, la simple excluderi subiective care nu au legătură cu natura concretă a activităților desfășurate.
77. În orice caz, în lumina principiilor generale, trebuie să se considere că puterea de apreciere a statelor trebuie exercitată în conformitate cu dreptul Uniunii(23).
78. În cazul în care o persoană impozabilă contestă recunoașterea sau nerecunoașterea calității de organism cu caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, revine instanțelor naționale sarcina de a aprecia dacă autoritățile competente au respectat limitele puterii de apreciere conferite la articolul citat, în conformitate cu principiile dreptului Uniunii, inclusiv în special cu principiul egalității de tratament care, în materie de TVA, se concretizează în principiul neutralității fiscale(24).
79. În speță, guvernul luxemburghez nu și-a recunoscut lui EQ calitatea de organism având un caracter social în ceea ce privește activitățile desfășurate de acesta în calitate de mandatar, de curator și de tutore, considerând, se pare, că se opune calitatea sa de avocat.
80. Curtea a exclus deja în hotărâri anterioare posibilitatea ca, în principiu, categoria profesională a avocaților să fie considerată organism având un caracter social. Potrivit Curții, un stat membru nu poate să aplice o cotă redusă de TVA unor servicii prestate de entități private care urmăresc un scop lucrativ numai în temeiul caracterului acestor servicii, fără a ține seama în special de obiectivele urmărite de aceste entități apreciate în ansamblul lor și de stabilitatea angajamentului social al acestora; Curtea a stabilit că, având în vedere obiectivele sale globale și

lipsa de stabilitate a unui eventual angajament social, categoria profesional? a avoca?ilor ?i a „avoués” nu poate fi considerat?, în general, c? prezint? un caracter social(25).

81. În aplicarea aceluia?i argument, Curtea a statuat c? serviciile prestate de avoca?i în cadrul regimului na?ional de asisten?? judiciar? gratuit? nu sunt scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA(26).

82. Totu?i, o spe?? precum cea în discu?ie în prezenta cauz? pare s? prezinte anumite particularit??i care ar putea conduce la concluzia c? aplicabilitatea scutirii de TVA nu este exclus? *a priori*.

83. În acest sens, dup? cum se poate deduce din cele descrise anterior în ceea ce prive?te tipul de presta?ii efectuate de un avocat în calitate de mandatar, de curator sau de tutore al unei persoane incapabile, cel pu?in o parte a acestora prezint? o cert? importan?? social? ?i, prin urmare, ar putea fi considerat? ca fiind direct legat? de no?iunea de „ajutor social”, astfel cum este precizat? mai sus.

84. Astfel, presta?iile în discu?ie nu sunt rezervate numai avoca?ilor ?i sunt chiar independente de calitatea de avocat a persoanei care le efectueaz?.

85. În acest punct, este necesar, în opinia noastr?, s? se verifice anumite condi?ii suplimentare pentru a considera c? scutirea de TVA este compatibil? cu o situa?ie precum cea din prezenta cauz?: relevan?a calit??ii de avocat a persoanei care îndepline?te func?ia de mandatar, de curator sau de tutore al persoanei incapabile, precum ?i m?sura ?i stabilitatea angajamentului social al persoanei care solicit? scutirea, inclusiv pentru a se verifica respectarea limitelor puterii de apreciere a statului membru în ceea ce prive?te introducerea unor condi?ii suplimentare pentru recunoa?terea scutirii fa?? de cele prev?zute de directiv?.

86. Toate aceste condi?ii vor trebui verificate în mod concret de instan?a na?ional?, dar Curtea este obligat? s? îi furnizeze acesteia parametrii care s? permit? efectuarea unei asemenea verific?ri în conformitate cu dreptul Uniunii.

87. Astfel, de?i condi?ia privind leg?tura direct? cu ajutorul social al presta?iilor efectuate ar putea fi considerat? îndeplinit?, acest fapt nu ar fi suficient pentru a considera c? este îndeplinit? ?i a doua condi?ie, referitoare la recunoa?tere, care impune în mod expres ca persoana care ofer? presta?iile men?ionate s? fie recunoscut? ca „organism având un caracter social”(27).

88. În opinia noastr?, astfel trebuie în?eleas? jurispruden?a Cur?ii potrivit c?reia „voin?a legiuitorului Uniunii de a oferi posibilitatea aplic?rii unei cote reduse numai în cazul prest?rilor de servicii acordate de organiza?ii care r?spund acestei duble cerin?e ar fi contrararat? dac? un stat membru ar fi liber s? califice entit??ile private care urm?resc un scop lucrativ drept organiza?ii în sensul punctului 15 men?ionat datorit? simplului fapt c? aceste entit??i presteaz? ?i servicii cu caracter social”(28).

89. În opinia noastr?, este adev?rat îns? ?i contrariul: voin?a legiuitorului Uniunii ar fi contrararat? ?i dac? un stat membru ar refuza s? califice drept „organisme având un caracter social” entit??i private care, de?i urm?resc (în mod limitat) un scop lucrativ, presteaz? servicii sociale într-un mod care demonstreaz? stabilitatea angajamentului lor social.

90. Astfel, nu consider?m c? jurispruden?a Cur?ii citat? anterior poate fi interpretat? în sensul c? exclude *a priori* posibilitatea scutirii de TVA, prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, a unei persoane care furnizeaz? în mod prevalent presta?ii direct legate de ajutorul social, demonstrând stabilitatea angajamentului s?u social, doar pentru motivul c? este înscris? în

tabloul avocaților.

91. Aceasta, în primul rând, în temeiul principiului proporționalității, care este unul dintre principiile generale ale dreptului Uniunii. Curtea a amintit în mai multe ocazii că mijloacele folosite pentru punerea în aplicare a celei de A șasea directive trebuie să fie apte să realizeze obiectivele atribuite acestui text și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective(29).

92. Refuzul de a acorda scutirea unei persoane pentru simplul fapt că este înscrisă în tabloul avocaților ar risca, în schimb, să afecteze echilibrul dispoziției de drept al Uniunii din cauza unei intenții „de excludere” față de legătură cu spiritul directivei.

93. Pare să fie mai corect, pentru aplicarea scutirii, să se aibă în vedere mai degrabă activitatea desfășurată de persoană decât natura persoanei în cauză.

94. În al doilea rând, trebuie să se ia în considerare aplicarea principiului neutralității fiscale. Împrejurarea că persoana impozabilă are calitatea de avocat nu ar trebui să conducă la un tratament fiscal diferit față de cel aplicat unei persoane care, deși asigură în esență aceleași servicii, ar beneficia de o scutire, în cazul în care există persoane sau asociații care furnizează servicii similare și care au fost recunoscute(30).

95. Astfel, o asemenea abordare ar echivala cu a se concentra asupra numelui persoanei impozabile în cauză și ar putea, așadar, să fie afectată de faptul că luarea în considerare a realității economice și comerciale este un criteriu fundamental pentru aplicarea TVA-ului. În plus, ar putea fi problematică în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, care se opune posibilității ca operațiuni economice similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului.

96. În al treilea rând, se poate observa că activitățile în discuție sunt desfășurate de avocat nu datorită calificării sale profesionale, ci ca urmare a numirii de către instanță în calitate de mandatar, de curator sau de tutore al unei persoane majore incapabile. Autoritatea judiciară conferă persoanei numite o funcție specifică prevăzută de lege în beneficiul unor persoane majore declarate incapabile de lege, prin care se atribuie competența sau obligația de a reprezenta și de a proteja persoana majoră incapacităților și de a realiza activitățile necesare în acest scop. Prin urmare, ne întrebăm dacă noțiunea de mandatar, curator și tutore prevăzută de dreptul luxemburghez poate fi înțeleasă ca „organism recunoscut ca având un caracter social”, în considerarea caracterului social particular al acestei noțiuni definite prin lege. În acest caz, recunoașterea caracterului social al funcției de mandatar, de curator și de tutore ar decurge în mod direct din legea națională, în timp ce hotărârea judecătorească de numire s-ar limita la a identifica persoana căreia îi este atribuită funcția.

97. În sfârșit, nu suntem pe deplin convinși de cele arătate de guvernul luxemburghez și de Comisie, potrivit căreia faptul că scopul lucrativ ar fi propriu profesiei de avocat s-ar opune recunoașterii.

98. Termenul „organism” este, în principiu, suficient de cuprinzător pentru a include și entități private care urmăresc (în mod limitat) un scop lucrativ: faptul că EQ desfășoară unele dintre activitățile sale cu un astfel de scop nu exclude nicidecum posibilitatea de a fi calificat drept „alt organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA(31).

99. Aceasta, în opinia noastră, cu condiția ca scopul lucrativ să fie limitat pentru considerațiile care urmează.

100. Mai întâi, este necesar să se arate că remunerația pentru prestația avocatului poate fi plătită de stat, în cazul în care persoana majoră incapacită nu dispune de mijloace financiare suficiente.

101. Pe de altă parte, această indemnizație, stabilită în temeiul unui regulament al Marelui Duce, după cum s-a arătat deja mai sus, nu este niciodată stabilită în avans, nu este niciodată automată, pentru că este supusă aprecierii instanței, și, întrucât nu face distincție între cheltuielile și serviciile avocatului, se poate întâmpla să nu acopere în întregime cheltuielile(32).

102. Potrivit jurisprudenței deja amintite(33), această împrejurare poate figura printre elementele care trebuie luate în considerare pentru a stabili dacă organismul în cauză are un caracter social și demonstrează că activitățile de natură socială sunt desfășurate, chiar dacă în schimbul unei remunerații, într-o logică diferită de cea a pieței.

103. Curtea a precizat deja, cu ocazia recunoașterii caracterului social al altor organisme decât cele de drept public, că revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, obligația de a lua în considerare mai multe indicii: existența unor dispoziții specifice, caracterul de interes general al activităților efectuate de persoana impozabilă în cauză, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o scutire similară și faptul că costurile prestărilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de stat(34).

104. Considerăm că unele dintre indiciile menționate de Curte pentru recunoașterea caracterului social al unui anumit organism pot fi regăsite în speță, chiar dacă parțial: caracterul de interes general cel puțin al unora dintre activitățile desfășurate de persoana impozabilă, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază de scutire(35) și faptul că cel puțin o parte din costurile acelor prestații cu caracter de ajutor social sunt suportate de stat sau, în orice caz, precum în speță, sunt întotdeauna stabilite prin decizie a autorității judiciare și potrivit aprecierii acesteia. Evident, va reveni instanței naționale sarcina de a stabili eventuala îndeplinire efectivă a acestor cerințe în litigiul principal, precizându-se totuși că este vorba despre indicii a căror întrunire concomitentă nu poate fi considerată necesară în vederea recunoașterii.

105. Tocmai pentru că situația în discuție în prezenta cauză nu se poate regăsi *de plano* în situația tipică ce dă dreptul la beneficiul scutirii, adevăratul element care califică poziția persoanei, pentru a o putea considera „organism având un caracter social”, este, în opinia noastră, astfel cum reiese indirect din jurisprudența citată anterior, angajamentul social stabil.

106. Deși o asemenea împrejurare se poate constata cu ușurință atunci când persoana are ca obiect de activitate sau ca scop unic al activității sale prestații cu caracter social și de ajutor social, verificarea acesteia este mai dificilă (dar nu poate fi exclusă) atunci când persoana desfășoară o activitate structurată în mai mare măsură ca profesionist și în special ca avocat.

107. Considerăm că în acest caz, dat fiind că, după cum s-a arătat, nu se poate exclude *a priori* posibilitatea recunoașterii doar din cauza apartenenței la un colegiu profesional specific, criteriul care ar putea ghida autoritatea națională cu ocazia recunoașterii ar trebui să fie legat de prevalența cantitativă a activității cu caracter social față de celelalte activități desfășurate de asemenea în mod legitim.

108. În opinia noastră, un avocat, la fel ca orice alt profesionist, care desfășoară în mod prevalent activități care intră în sfera unor „prestații direct legate de ajutorul social și de securitatea socială”

poate fi recunoscut ca „organism având un caracter social” și în situația în care desfășoară în mod rezidual activități de natură strict juridică, chiar, prin ipoteză, care nu sunt legate de prestații sociale.

109. În acest caz, profesionistul ar trebui să asigure înființarea unei contabilități separate care să permită diferențierea, în vederea aplicării TVA-ului, a activităților direct legate de ajutorul social (prevalente), care sunt scutite, și a celorlalte activități (reziduale), care sunt supuse TVA-ului(36).

110. În lumina celor ce preced, va reveni instanței de trimitere sarcina de a stabili, luând în considerare toate elementele pertinente, în special pe cele menționate, dacă autoritățile naționale au respectat, în măsura în care nu l-au recunoscut pe EQ ca organism având un caracter social, limitele puterii de apreciere care le este acordat de articolul 132 din Directiva TVA.

c) Cu privire la posibilitatea instanței naționale de a efectua recunoașterea

111. Câteva considerații finale în legătură cu procedura de recunoaștere; guvernul luxemburghez și, se pare, și Comisia susțin că, în sistemul luxemburghez, recunoașterea unei persoane impozabile ca organism având un caracter social nu ar putea fi efectuată de o instanță, nici chiar în cazul în care s-ar stabili că statul luxemburghez, prin faptul că nu a prevăzut, în dreptul național, posibilitatea recunoașterii unei persoane impozabile specifice, și-a depășit puterea de apreciere în această privință.

112. Deși este adevărat că articolul 131 din Directiva TVA în discuție lasă statelor membre o largă putere de apreciere în ceea ce privește recunoașterea organismelor în cauză, Curtea a afirmat în mod explicit, chiar cu privire la interpretarea aceleiași directive, că nu poate fi „invocat caracterul general [al acestei directive] sau latitudinea pe care o lasă [...] statelor membre pentru a nega orice efect acelor dispoziții care, dat fiind conținutul lor, pot fi în mod util invocate în justiție, în pofida faptului că directiva, în ansamblul ei, nu a fost pusă în aplicare”(37).

113. Revine mai întâi statului obligația de a defini această condiție, însă Curtea însăși a precizat că un stat membru care a omis să adopte măsurile de punere în aplicare prevăzute de directivă „nu poate invoca propria omisiune pentru a refuza unui contribuabil beneficiul unei scutiri pe care acesta o poate pretinde în mod legitim în temeiul celei de A șasea directive”(38). Prin urmare, deși este posibil să se reconstituie pe altă cale condițiile pentru recunoașterea în cauză, principiile ordinii juridice europene și în primul rând cel al efectului util al directivelor impun ca exercitarea unui drept consacrat de directiva în discuție să nu fie interzisă persoanelor interesate.

114. Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante(39), în toate cazurile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, aceste dispoziții pot fi invocate, în lipsa unor măsuri de aplicare luate în termenele stabilite, împotriva oricărei dispoziții naționale neconforme cu directiva sau în măsura în care sunt de natură să definească drepturi pe care particularii le pot valorifica în raport cu statul.

115. Curtea a precizat în Hotărârea Kügler că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA menționează, în mod necondiționat și suficient de precis, activitățile care beneficiază de scutire și, prin urmare, este o dispoziție direct aplicabilă(40).

116. Lipsa unei recunoașteri legislative speciale a organismelor în discuție nu poate fi considerată, în sine, de natură să aducă atingere aplicabilității directe a normei, ci trebuie, în schimb, să se examineze dacă ordinea juridică a statului membru în cauză nu permite, pe alte căi, să se reconstituie totuși o formă de recunoaștere, fie și doar de fapt, a caracterului social al organismului în cauză.

117. În măsura în care statele membre respectă limitele puterii de apreciere care le este acordat de articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, particularii nu pot obține, în temeiul acestei dispoziții, calitatea de organism cu caracter social față de statul membru în cauză.

118. Efectul direct recunoscut de Curte scutirii în discuție(41) ne determină însă să considerăm că, în cazul în care statul luxemburghez a depășit limitele puterii sale de apreciere prin faptul că nu a prevăzut posibilitatea recunoașterii în acest caz specific, instanța de trimitere ar putea, dacă este necesar, să efectueze ea însăși o astfel de recunoaștere.

119. Într-o asemenea perspectivă, atunci când un particular solicită acordarea calității de organism cu caracter social, revine instanțelor naționale sarcina să evalueze dacă autoritățile competente au respectat limitele menționate, aplicând principiile prevăzute de dreptul Uniunii, și „să stabilească, având în vedere toate elementele relevante, dacă persoana impozabilă este un organism recunoscut ca având un caracter social în sensul respectivei dispoziții”(42).

120. Soluția propusă în prezenta cauză nu extinde sfera scutirii dincolo de cele prevăzute de directivă, ci se limitează la a face posibilă acordarea acesteia în beneficiul persoanelor care ar avea dreptul la ea în temeiul aceleiași directive.

IV. Concluzie

121. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la a cincea, la a șasea și la a șaptea întrebare preliminară, grupate la litera B), care i-au fost adresate de tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunalul Districtual, Luxemburg), după cum urmează:

1) Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că poate include printre prestațiile direct legate de ajutorul social prestațiile efectuate în cadrul unui sistem de protecție a persoanelor majore incapabile instituit de lege și supus controlului unei autorități judiciare independente; calitatea de organism recunoscut ca având un caracter social poate fi acordată unui avocat în cadrul unui sistem de protecție a persoanelor majore declarate incapabile de lege, cu condiția ca persoana menționată să îndeplinească un angajament social stabil, în sensul că activitățile de natură socială sunt prevalente în mod semnificativ în raport cu alte activități; în scopul unei asemenea recunoașteri nu este necesar un proces de recunoaștere fondat pe o procedură și pe criterii prestabilite, ci acesta poate interveni de la caz la caz, eventual efectuat de o autoritate judiciară în cazul în care lipsa recunoașterii de către legiuitorul național sau de către autoritățile administrative depășește limitele puterii de apreciere pe care directiva o acordă statelor membre.

2) În acest scop, va reveni instanței naționale sarcina de a stabili dacă activitățile de mandatar, de curator și de tutore desfășurate de EQ sunt direct legate de ajutorul social și, având în vedere conținutul serviciilor oferite, dacă EQ poate fi recunoscut ca organism având un caracter social în cadrul prestațiilor serviciilor de mandatar, de curator și de tutore al unor persoane majore, precum și dacă lipsa recunoașterii de către legiuitor și de către autoritățile administrative naționale depășește limitele puterii de apreciere pe care directiva o acordă statelor membre.

1 Limba originală: italiana.

2 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).

3 A se vedea Hotărârea din 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit

Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punctul 38).

4 Cerere de decizie preliminară formulată de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) la 3 ianuarie 2020 – B/Finanzamt Wien (C-1/20).

5 Cauza C-1/20, cerere de decizie preliminară, punctul 41. În răspunsurile scrise la întrebările adresate de Curte, în special în cel la a treia întrebare, EQ afirmă că, în Belgia, avocații numiți administratori temporari ai unor persoane majore incapabile nu sunt supuși la plata TVA-ului pentru remunerația aferentă acestei activități, deși sunt supuși TVA-ului pentru celelalte prestări în calitate de avocat.

6 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 30), Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 21), și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 34).

7 A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punctul 29 și jurisprudența citată).

8 A se vedea cel mai recent Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 28).

9 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 28), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 22). În acest sens, tot cu referire la interpretarea acestei dispoziții, a se vedea Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 30 și jurisprudența citată). Curtea afirmă că, deși este necesară o interpretare restrictivă, aceasta nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile în cauză trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte sau care ar face scutirile prevăzute cvasiinaplicabile.

10 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 29), Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 41), și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 30).

11 A se vedea cererea de decizie preliminară, p. 3, în ceea ce privește descrierea argumentelor reclamantului din litigiul principal.

12 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 31).

13 A se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 61).

14 A se vedea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A se vedea directivă”). A se vedea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând cu 1 ianuarie 2007, prin Directiva TVA.

15 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 24).

16 A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14,

EU:C:2016:36, punctul 42).

17 R?spunsurile scrise ale guvernului luxemburghez, punctul 16.

18 A se vedea Hot?r?rea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punctul 54).

19 R?spunsurile scrise ale guvernului luxemburghez, punctul 14.

20 A se vedea Hot?r?rea din 8 octombrie 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punctul 43), Hot?r?rea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punctul 32), ?i Hot?r?rea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punctul 26 ?i jurispruden?a citat?).

21 A se vedea Hot?r?rea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punctul 33), ?i Hot?r?rea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?).

22 A se vedea Hot?r?rea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates ?i Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punctul 51 ?i jurispruden?a citat?).

23 A se vedea Hot?r?rea din 10 septembrie 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, punctele 54 ?i 57), ?i Hot?r?rea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates ?i Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punctele 51 ?i 52).

24 A se vedea Hot?r?rea din 10 septembrie 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, punctul 56), ?i Hot?r?rea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates ?i Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punctele 52 ?i 54).

25 A se vedea Hot?r?rea din 17 iunie 2010, Comisia/Fran?a (C?492/08, EU:C:2010:348, punctele 45 ?i 46).

26 A se vedea Hot?r?rea din 28 iulie 2016, Conseil des ministres (C?543/14, EU:C:2016:605, punctul 65).

27 A se vedea Hot?r?rea din 8 octombrie 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punctul 30), Hot?r?rea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punctul 21), ?i Hot?r?rea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates ?i Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punctul 34).

28 A se vedea Hot?r?rea din 17 iunie 2010, Comisia/Fran?a (C?492/08, EU:C:2010:348, punctul 44).

29 A se vedea Hot?r?rea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 25), ?i Hot?r?rea din 26 aprilie 2012, Comisia/??rile de Jos (C?508/10, EU:C:2012:243, punctul 75).

30 A se vedea Hot?r?rea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punctul 49).

31 A se vedea Hot?r?rea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punctul 39), ?i Hot?r?rea din 12 martie 2015, „go fair” Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?).

32 A se vedea r?spunsurile lui EQ la întreb?rile adresate de Curte, în special r?spunsul la prima întrebare.

33 A se vedea Hot?rârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?).

34 A se vedea Hot?rârea din 8 octombrie 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punctul 44), Hot?rârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punctul 35), ?i Hot?rârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?).

35 Aceast? cerin?? face obiectul unor afirma?ii divergente din partea reclamantului din litigiul principal ?i din partea guvernului luxemburghez în r?spunsurile date la întreb?rile scrise adresate de Curte. Prin urmare, va reveni instan?ei de trimitere sarcina de a stabili eventuala îndeplinire a acesteia.

36 Pentru scutirea par?ial? numai a anumitor activit??i, iar nu a altora, a se vedea recent (în sensul c? existen?a unor servicii de alt? natur? nu modific? natura scutirii) Hot?rârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, punctele 42 ?i 43), ?i Hot?rârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punctul 54).

37 A se vedea Hot?rârea din 19 ianuarie 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punctul 29).

38 A se vedea Hot?rârea din 10 septembrie 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, punctul 60), ?i Hot?rârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punctul 32).

39 A se vedea Hot?rârea din 10 septembrie 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, punctul 51 ?i jurispruden?a citat?).

40 A se vedea Hot?rârea din 10 septembrie 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, punctul 53).

41 A se vedea Hot?rârea din 10 septembrie 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, punctele 52-61).

42 A se vedea Hot?rârea din 8 octombrie 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punctul 45 ?i jurispruden?a citat?).