Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 15 de abril de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Actividad económica — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso — Artículos 2, apartado 1, letra c), y 9, apartado 1 — Exenciones — Artículo 132, apartado 1, letra g) — Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social — Prestaciones realizadas por un abogado en el marco de mandatos de protección de personas mayores de edad incapacitadas legalmente — Organismo al que se reconozca su carácter social»

En el asunto C-846/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal d'arrondissement (Tribunal de Distrito, Luxemburgo), mediante resolución de 20 de noviembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de noviembre de 2019, en el procedimiento entre

EQ

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. N. Wahl y F. Biltgen, la Sra. L. S. Rossi y el Sr. J. Passer, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno luxemburgués, por los Sres. C. Schiltz y T. Uri, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, inicialmente por el Sr. R. Lyal y la Sra. N. Gossement, y posteriormente por el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de enero de 2021;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: francés.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9, apartado 1, y del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre EQ y la Administration de l'Enregistrement, Domaines et de la TVA (Administración del Registro, del Patrimonio del Estado y del IVA, Luxemburgo; en lo sucesivo, «Administración tributaria luxemburguesa») en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de prestaciones de servicios realizadas por un abogado en el marco de mandatos de protección de personas mayores de edad incapacitadas legalmente que le fueron confiados por la autoridad judicial competente en virtud de la ley.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

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

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

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

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

5 A tenor del artículo 24, apartado 1, de la citada Directiva:

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

6 El artículo 25 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes:

a) la cesión de un bien incorporal, representado o no por un título;

b) la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;

c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.»

7 A tenor del artículo 73 de la referida Directiva:

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

8 El artículo 131 de esa Directiva, que constituye el único artículo del capítulo 1, titulado «Disposiciones generales», del título IX, bajo el epígrafe «Exenciones», establece:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

9 El capítulo 2 del título IX de la Directiva del IVA, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», abarca los artículos 132 a 134 de esta.

10 Conforme al tenor del artículo 132, apartado 1, letra g), de la referida Directiva, los Estados miembros eximirán las siguientes operaciones:

«las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

11 El artículo 133, párrafo primero, letra a), de la mencionada Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas».

12 El artículo 134 de la Directiva del IVA dispone que:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

b) cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.»

Derecho luxemburgués

13 El artículo 4, apartado 1, de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Ley de 12 de febrero de 1979 del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su redacción aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

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

14 El artículo 5 de la Ley del IVA dispone lo siguiente:

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

15 El artículo 15, apartado 1, de la mencionada Ley establece que:

«1. Serán consideradas prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyan entrega de bienes ni adquisición intracomunitaria ni importación de bienes.

Estas operaciones podrán consistir en la cesión de un bien incorporal, en la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones y en la ejecución de un servicio conforme a la ley o en virtud de un requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre.

[…]»

16 A tenor del artículo 44, apartado 1, letra o), de la Ley del IVA:

«Quedarán exentas del [IVA], dentro de los límites y según los requisitos que se establezcan mediante reglamento gran ducal:

[…]

(o) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la seguridad social, la asistencia social o la salud pública, efectuadas por organismos de Derecho público, por mutuas, entidades públicas o de utilidad pública, establecimientos asistenciales, residencias de ancianos, centros de gerontología o geriatría, organizaciones hospitalarias o benéficas y otras instituciones similares del sector privado, cuyo carácter social sea reconocido por las autoridades públicas competentes;

[…]».

17 El artículo 3 del règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (Reglamento gran ducal de 23 de diciembre de 1982, por el que se establecen los requisitos para la designación de un gestor tutelar) establece:

«El juez competente en materia de tutela podrá asignar al gestor tutelar una remuneración cuyo importe o método de cálculo establecerá mediante resolución motivada, teniendo en cuenta la situación económica del incapacitado.

Esta remuneración podrá consistir en una cantidad fija, en un porcentaje sobre los ingresos del incapacitado o en unos honorarios determinados en función de las tareas llevadas a cabo.

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 EQ es un abogado inscrito en el Colegio de Abogados de Luxemburgo (Luxemburgo) desde el año 1994. Desde 2004, realiza actividades de representación de personas mayores de edad en calidad de mandatario, curador y gestor tutelar.

19 Mediante liquidaciones complementarias de IVA de 19 de enero de 2018, relativas a los años 2014 y 2015, confirmadas mediante resolución de un recurso administrativo de 4 de junio de 2018, la Administración tributaria luxemburguesa estableció de oficio las cuantías de IVA adeudadas por EQ correspondientes a esos años, partiendo de la premisa de que dichas actividades de representación constituían prestaciones de servicios sujetas a IVA.

20 EQ interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso de anulación de la resolución de 4 de junio de 2018, alegando, en particular, que las actividades que había realizado durante el período controvertido en el ámbito de la protección de personas mayores de edad no constituían actividades económicas, que dichas actividades estaban, en todo caso, exentas de IVA con arreglo a la disposición nacional que adapta el Derecho interno al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA y que la Administración tributaria luxemburguesa había reconocido, desde el año 2004 hasta el año 2013, que dichas actividades no estaban sujetas a IVA, de modo que el hecho de someterlas, a partir de ese momento, al IVA constituye una vulneración del principio de protección de la confianza legítima en lo que respecta a los años 2014 y 2015.

21 Además, EQ alega que la postura de la Administración tributaria luxemburguesa es contraria a la del Ministère de la Justice (Ministerio de Justicia, Luxemburgo), que asume la carga del pago de los honorarios de los mandatarios encargados de tareas de protección de personas mayores de edad cuando estas son indigentes, y que admite que los pagos recibidos por este concepto no están sujetos al IVA.

22 La Administración tributaria luxemburguesa rebate estas alegaciones. A este respecto, alega, por una parte, que los servicios prestados por EQ en el ámbito de la protección de personas mayores de edad constituyen efectivamente una actividad económica, dado que EQ realiza estas prestaciones en el marco de su actividad profesional de abogado y obtiene de ello unos ingresos considerables. Por otra parte, a su juicio, en las circunstancias del presente asunto, dichas prestaciones no pueden estar exentas con arreglo a la disposición nacional que transpone el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, puesto que la exención prevista en esa disposición no puede ser invocada por una persona que ejerce la profesión de abogado y no cumple el requisito de ser un organismo de carácter social.

23 El órgano jurisdiccional remitente explica que las necesidades de las personas mayores de edad incapacitadas legalmente, a saber, aquellas que padecen una alteración de sus facultades mentales como consecuencia de enfermedad, dolencia o debilitamiento debido a la edad, están cubiertas por diversos regímenes de protección, entre ellos la curatela y la tutela, que permiten asesorar, controlar, e incluso representar, a dichas personas en los actos de la vida civil y que atribuyen facultades de gestión y de representación a terceros. El establecimiento de estos regímenes de protección puede dar lugar al nombramiento de un mandatario especial por parte del juez competente en materia de tutela, a la espera de una decisión sobre el régimen de protección que deba establecerse, así como de un

mandatario *ad hoc* en caso de conflicto de intereses. En la práctica, los curadores, los gestores tutelares, los mandatarios especiales y los mandatarios *ad hoc* son elegidos, en particular, entre los miembros de la familia, pero también entre otras personas, como los abogados.

24 El órgano jurisdiccional remitente expone, ante todo, respecto de la cuestión de si las actividades de que se trata constituyen actividades económicas, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, realizadas a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de esta, que las remuneraciones a que se refiere el artículo 3 del Reglamento gran ducal de 23 de diciembre de 1982, por el que se establecen los requisitos para la designación de un gestor tutelar, implican efectivamente una contrapartida económica en relación con esas actividades.

25 No obstante, pese a que las prestaciones realizadas en el presente asunto se asemejan en todos los aspectos a una actividad económica, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, por una parte, sobre el alcance de la apreciación, realizada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, apartado 32), conforme a la cual una prestación de servicios está gravada únicamente cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. Según indica, en el ámbito de la protección de personas mayores de edad, existe una relación triangular entre quien presta el servicio, el beneficiario —a saber, la persona mayor de edad protegida— y la autoridad judicial que ha atribuido a ese prestador de servicios una tarea de gestión. Asimismo, observa que puede tener alguna incidencia a este respecto el hecho de que, en caso de indigencia de la persona mayor de edad protegida de que se trate, la retribución de quien presta el servicio corre a cargo del Estado.

26 Por lo que respecta a la cuantía de la remuneración, por un lado, si bien de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que carece de pertinencia que una operación económica se realice a un precio inferior al precio de coste, por otro lado, parece derivarse de esta jurisprudencia que la remuneración debe determinarse por adelantado y cubrir los gastos de funcionamiento del prestador de servicios (véase, en particular, la sentencia de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, apartado 38). En el presente asunto, la retribución de quien presta los servicios se fija caso por caso por el tribunal competente, en función de la situación patrimonial del beneficiario, de modo que esta retribución no se fija por adelantado y no garantiza necesariamente en todos los casos la cobertura de los gastos de funcionamiento soportados por dicho prestador de servicios.

27 Seguidamente, por lo que respecta a la cuestión de si las actividades de que se trata están exentas de IVA, el órgano jurisdiccional remitente debe examinar, por una parte, si tales actividades están comprendidas en el concepto de «asistencia social y [de] Seguridad Social», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, y, por otra parte, si EQ puede quedar comprendido en el concepto de «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, y según qué procedimiento y por qué autoridad deberá llevarse a cabo dicho reconocimiento.

28 Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la aplicación del principio de protección de la confianza legítima en las circunstancias del presente asunto. En ese contexto, señala, en particular, que, cuando la Administración tributaria luxemburguesa informa al sujeto pasivo, tras la realización de las operaciones de que se trate, de que pretende apartarse de su posición anterior consistente en no someter dichas operaciones al IVA, el sujeto pasivo se encuentra en la situación de que no ha podido repercutir el IVA a los destinatarios de sus prestaciones. De este modo, el sujeto pasivo estará obligado —según el órgano jurisdiccional remitente— a detraer las cantidades reclamadas por el Estado en concepto de IVA de su propio patrimonio.

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

«1) ¿Debe interpretarse el concepto de actividades económicas recogido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que incluye o de que excluye las prestaciones de servicios realizadas en el marco de una relación triangular en la que una entidad distinta del destinatario de los servicios encomienda estos al prestador de servicios?

2) ¿Cambia la respuesta a la primera cuestión en caso de que los servicios se presten en el marco de una actuación que ha sido encomendada por una autoridad judicial independiente?

3) ¿Cambia la respuesta a la primera cuestión en función de que la remuneración del prestador de servicios corra a cargo del destinatario de los servicios o a cargo del Estado al que pertenece la entidad que ha encomendado dichos servicios al prestador?

4) ¿Debe interpretarse el concepto de actividades económicas recogido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que incluye o de que excluye las prestaciones de servicios en las que la remuneración del prestador de servicios no es legalmente obligatoria y su importe, en caso de que se asigne tal remuneración, […] responde a una evaluación individual de cada caso, […] depende siempre de la situación económica del destinatario de los servicios y […] hace referencia bien a una cantidad a tanto alzado, bien a una parte proporcional de los ingresos del destinatario de los servicios, bien a los servicios prestados?

5) ¿Debe interpretarse el concepto de "prestaciones de servicios y […] entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social", contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva [del IVA], en el sentido de que incluye o de que excluye los servicios prestados en el marco de un régimen de protección de personas mayores de edad establecido por ley y sometido al control de una autoridad judicial independiente?

6) ¿Debe interpretarse el concepto de "organismos a los que [se] reconozca su carácter social", contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva [del IVA], en el sentido de que, a efectos del reconocimiento del carácter social del organismo, exige determinados requisitos respecto a la forma de explotación del prestador de servicios o respecto al fin altruista o lucrativo de su actividad o, con carácter más general, limita mediante otros criterios o requisitos el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), o bien debe interpretarse en el sentido de que basta la mera realización de prestaciones "relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social" para conferir carácter social al organismo de que se trate?

7) ¿Debe interpretarse el concepto de "organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social", contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva [del IVA], en el sentido de que exige un proceso de reconocimiento basado en un procedimiento y unos criterios predeterminados, o el reconocimiento *ad hoc* puede otorgarse individualmente, en su caso por una autoridad judicial?

8) ¿Permite el principio de [protección de la] confianza legítima, tal como lo interpreta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia […], que la Administración responsable de la recaudación del IVA exija a un sujeto pasivo el pago del IVA correspondiente a operaciones económicas referidas a un período anterior al momento en que la Administración adoptó la decisión de tributación, después de que esa Administración aceptara, durante un tiempo prolongado previo a dicho período, las declaraciones del IVA presentadas por el sujeto pasivo, que no incluían las operaciones económicas de esa misma naturaleza entre las operaciones gravadas? ¿Está sujeta esta facultad de la Administración responsable de la recaudación del IVA a determinados requisitos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera a cuarta

30 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera a cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituyen actividades económicas, a efectos de esa disposición, las prestaciones de servicios realizadas en beneficio de personas mayores de edad incapacitadas legalmente y orientadas a protegerlas en los actos de la vida civil, cuya realización se confía al prestador de servicios por una autoridad judicial en virtud de la ley y cuya remuneración se fija por la misma autoridad mediante una cantidad a tanto alzado o sobre la base de una apreciación caso por caso teniendo en cuenta en particular la situación económica de la persona incapacitada, remuneración que puede además ser asumida por el Estado en caso de indigencia de la persona incapacitada.

31 Es preciso recordar que, si bien es cierto que la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto solo contempla las actividades de carácter económico (sentencia de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 24 y jurisprudencia citada).

32 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que una actividad únicamente podrá calificarse de actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, cuando se corresponda con alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, de esa Directiva (sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 21).

33 En virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, relativo a las operaciones imponibles, estarán sujetas al IVA, entre otras, las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. Además, a tenor del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de esa Directiva, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 21).

34 Así pues, procede determinar, en primer lugar, si actividades como las controvertidas en el litigio principal, que el órgano jurisdiccional remitente ha calificado de prestaciones de servicios, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, se realizan a título oneroso, como exige esta disposición.

35 Si bien corresponde en última instancia al órgano jurisdiccional remitente llevar a cabo esta comprobación, incumbe no obstante al Tribunal de Justicia proporcionarle todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan ser útiles para resolver el asunto del que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, apartado 27).

36 A este respecto, conforme a reiterada jurisprudencia, para poder calificar una prestación de servicios de operación a título oneroso únicamente se exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 32).

37 En el presente asunto, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que EQ recibió efectivamente pagos en el marco de la ejecución de los mandatos de gestión y de representación que se le habían encomendado.

38 No obstante, dicho órgano jurisdiccional señala, en primer término, que la realización de dichas prestaciones no fue confiada a EQ por sus beneficiarios, sino por la autoridad competente con arreglo a una normativa encaminada a proteger a las personas mayores de edad incapacitadas legalmente en los actos de la vida civil.

39 Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para apreciar si una actividad constituye una prestación de servicios a título oneroso, es irrelevante que dicha actividad consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público (sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 42). En efecto, el artículo 25, letra c), de la Directiva del IVA prevé expresamente que una prestación de servicios puede consistir en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la ley.

40 Por lo que respecta, en segundo término, a la pertinencia, en este contexto, de la circunstancia de que, en caso de indigencia de los beneficiarios de las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal, la remuneración de esas prestaciones pueda ser asumida por el Estado, es preciso recordar que, para considerar que una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de la Directiva del IVA, no es necesario, como se desprende también del artículo 73 de la citada Directiva, que la contraprestación de dicha prestación se obtenga directamente del destinatario de esta, sino que dicha contraprestación puede obtenerse también de un tercero (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 34).

41 En tercer término, en cuanto a las modalidades conforme a las cuales se fija la remuneración de prestaciones de servicios como las realizadas por EQ, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, así como de las respuestas escritas presentadas por EQ y por el Gobierno luxemburgués a raíz de las preguntas formuladas al respecto por el Tribunal de Justicia, cuya procedencia deberá comprobar ese órgano jurisdiccional, se desprende que dicha remuneración se fija, sobre la base de una apreciación caso por caso teniendo en cuenta la situación económica de la persona incapacitada, por la autoridad judicial competente a instancia de quien presta el servicio, que periódicamente debe rendir cuentas de sus actuaciones a la autoridad judicial. Además, de las mencionadas explicaciones se desprende que se compone, generalmente, de una suma mensual a tanto alzado en concepto de gestión corriente de los asuntos de la persona incapacitada, y, en su caso, de una cantidad en concepto de prestaciones adicionales, determinada, en principio, sobre una base horaria, si bien la remuneración así concedida no corresponde necesariamente en todos los casos al valor real de la prestación realizada.

42 En ese contexto, cabe recordar, por una parte, que el hecho de que la remuneración de las prestaciones de servicios de que se trate se abone en forma de cantidad a tanto alzado no afecta al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 37).

43 Por otra parte, la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso, ya que tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determine *a priori* y siguiendo criterios claramente establecidos (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada).

44 Además, la fijación de la remuneración tal como acaba de describirse, y que se lleva a cabo a medida que el prestador de servicios de que se trata desarrolla sus actividades y presenta las cuentas correspondientes a la autoridad judicial competente, no impide en modo alguno considerar que el importe así fijado ha sido determinado *a priori* y siguiendo criterios claramente establecidos, conforme a la jurisprudencia citada en el apartado anterior de la presente sentencia, siempre que las modalidades de dicha fijación sean previsibles y garanticen que quien presta tales servicios recibirá, en principio, un pago por tales prestaciones.

45 Habida cuenta de lo anterior, no parece que las circunstancias señaladas por el órgano jurisdiccional remitente permitan poner en duda que las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal hayan sido realizadas a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

46 Una vez alcanzada esta conclusión, es preciso, en segundo lugar, que las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal estén comprendidas en el concepto de «actividades económicas» en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

47 El concepto de «actividades económicas» se define en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA englobando en él todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que esta definición pone de relieve la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de «actividades económicas» y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 34 y jurisprudencia citada).

48 Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al objeto de determinar si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración, de tal modo que deba considerarse que dicha actividad constituye una actividad económica, han de analizarse todas las condiciones en que se lleve a cabo (sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 29).

49 A este respecto, puede ser un factor relevante, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, que la cuantía de la compensación se determine conforme a criterios que garanticen que es suficiente para cubrir los gastos de funcionamiento de quien presta el servicio (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, apartado 38 y jurisprudencia citada), como también pueden serlo, de un modo más general, el importe de los ingresos y otros elementos, como la importancia de la clientela (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 31).

50 A la vista de los elementos fácticos señalados por el órgano jurisdiccional remitente, parece que la actividad desarrollada por EQ tiene carácter permanente. Además, como se desprende del apartado 45 de la presente sentencia, también parece acreditado que la actividad de EQ se realiza a cambio de una remuneración. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente explica que alberga dudas a este respecto debido a que las prestaciones realizadas por EQ no están necesariamente retribuidas en todas las circunstancias de tal modo que se garantice la cobertura de los gastos de funcionamiento que ha soportado.

51 Ahora bien, la circunstancia de que cada prestación de servicios, considerada individualmente, no se remunere en la cuantía correspondiente a los costes que haya ocasionado no basta para demostrar que la actividad en su conjunto no se remunera según criterios que garanticen la cobertura de los gastos de funcionamiento del prestador de servicios.

52 En el presente asunto, y sin perjuicio de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, parece que el litigio principal se distingue de los que dieron lugar a las sentencias de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 50, y de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334), apartado 33, en las que se concluyó que no existía actividad económica debido, en particular, a que las aportaciones pagadas por los beneficiarios de las prestaciones de que se trataba solo tenían por objeto cubrir una pequeña proporción del total de gastos de funcionamiento soportados por quienes prestaban los servicios.

53 En el litigio principal, nada parece indicar que el nivel de ingresos que EQ obtuvo de su actividad sea insuficiente con respecto a sus gastos de funcionamiento. Por otra parte, los resultados de la actividad de que se trata no pueden, por sí mismos, ser determinantes a efectos del análisis, contemplado en el apartado 48 de la presente sentencia, del carácter económico de la actividad en cuestión, ya que este análisis debe efectuarse teniendo en cuenta todas las condiciones en las que se realiza dicha actividad (véase, por analogía, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 29).

54 Por ello, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, no parece que la actividad desarrollada por EQ no tenga carácter económico.

55 A la vista de lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera a cuarta que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituyen actividades económicas, a efectos de esa disposición, las prestaciones de servicios realizadas en beneficio de personas mayores de edad incapacitadas legalmente y orientadas a protegerlas en los actos de la vida civil, cuya realización se confía al prestador de servicios por una autoridad judicial en virtud de la ley y cuya remuneración se fija por la misma autoridad mediante una cantidad a tanto alzado o sobre la base de una apreciación caso por caso teniendo en cuenta en particular la situación económica de la persona incapacitada, remuneración que puede además ser asumida por el Estado en caso de indigencia de la persona incapacitada, cuando tales prestaciones se efectúan a título oneroso, el prestador de servicios obtiene ingresos continuados en el tiempo por dichas prestaciones y la cuantía global de la compensación por dicha actividad se determina conforme a criterios destinados a garantizar la cobertura de los gastos de funcionamiento del mencionado prestador de servicios.

Cuestiones prejudiciales quinta a séptima

56 Mediante sus cuestiones prejudiciales quinta a séptima, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido, por un lado, de que constituyen «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» los servicios prestados en beneficio de personas mayores de edad incapacitadas legalmente y cuyo objetivo es protegerlas en los actos de la vida civil y, por otro lado, de que un abogado que preste tales servicios pueda disfrutar, a efectos de la actividad que desarrolla, en relación con la Directiva del IVA, del reconocimiento como organismo de carácter social.

57 Procede recordar, de entrada, que los términos empleados para designar las exenciones que figuran en el artículo 132 de la Directiva del IVA se han de interpretar de modo estricto, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA y ajustarse a los

objetivos perseguidos por dichas exenciones. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos (sentencia de 12 de marzo de 2015, «go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, apartado 17).

58 Como se desprende del tenor del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, la exención que allí se establece se aplica a las prestaciones de servicios y a las entregas de bienes que estén, por una parte, «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» y, por otra, «realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

59 Por lo que respecta, en primer lugar, al requisito según el cual las prestaciones de servicios deben estar directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, este debe interpretarse a la luz del artículo 134, letra a), de la Directiva del IVA, que exige, en cualquier caso, que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios de que se trate sean indispensables para la realización de las operaciones incluidas en la asistencia social y en la seguridad social (sentencia de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, apartado 31).

60 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que las prestaciones de que se trata en el litigio principal se efectúan en virtud de diversos regímenes previstos en el Derecho luxemburgués que tienen por objeto apoyar a las personas mayores de edad incapacitadas legalmente en los actos de la vida civil, siendo así que puede declararse la incapacidad legal de dichas personas en caso de alteración de sus facultades mentales como consecuencia de enfermedad, dolencia o debilitamiento debido a la edad. Con arreglo a estos regímenes, el tribunal competente encomienda a un tercero mandatos de gestión y, en su caso, de representación de la persona incapacitada en lo que respecta a los actos de su vida civil y de la gestión de su patrimonio. Pueden encargarse de estos mandatos, en particular, los miembros de la familia de la persona incapacitada, asistentes sociales, asociaciones sin ánimo de lucro o abogados.

61 Más concretamente, de las respuestas escritas presentadas por EQ y por el Gobierno luxemburgués a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia a este respecto se desprende que, cuando a un abogado se le encomienda uno de estos mandatos, dicho abogado suele realizar, en beneficio de la persona incapacitada, múltiples prestaciones, como las que se resumen en los puntos 52 a 57 de las conclusiones del Abogado General, que abarcan tanto prestaciones relativas a actos de la vida civil y encaminadas a la gestión de la vida corriente y del patrimonio de la persona incapacitada como otras de carácter jurídico.

62 Aunque la Directiva del IVA no prevé ninguna definición del concepto de «asistencia social y [de] Seguridad Social» utilizado, en particular, en su artículo 132, apartado 1, letra g), el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en principio, están directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, en el sentido de dicha disposición, las prestaciones de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas realizadas por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, apartado 44).

63 Asimismo, deben considerarse también como tales los servicios prestados a personas que se encuentran en un estado de dependencia mental y orientados a protegerlas en los actos de la vida civil, cuando dichas personas no están en condiciones de ocuparse de sí mismas sin correr el riesgo de perjudicar sus propios intereses, económicos o de otro tipo, riesgo que ha justificado precisamente que se declare su incapacidad legal.

64 En efecto, como ha señalado también, en esencia, el Abogado General en los puntos 63 y 64 de sus conclusiones, en la medida en que tales prestaciones sirven para paliar ese riesgo permitiendo que las actividades concretas de la vida cotidiana de dichas personas, incluidas las de carácter económico, se gestionen con la prudencia necesaria, son indispensables para protegerlas de actos que puedan resultarles perjudiciales o que incluso puedan poner en peligro una vida digna.

65 Por ello, las prestaciones de servicios realizadas en beneficio de personas mayores de edad incapacitadas legalmente y orientadas a protegerlas en los actos de la vida civil están comprendidas en el concepto de «prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA.

66 En cambio, ha de precisarse que, en el supuesto de que tales prestaciones sean realizadas por una persona que, en el marco de los mandatos mencionados en el apartado 60 de la presente sentencia, lleve a cabo también actividades más generales de asistencia o asesoramiento jurídico, financiero o de otro tipo, como las que pueden estar vinculadas a las competencias específicas de un abogado, de un asesor financiero o de un agente inmobiliario, los servicios prestados en el contexto de estas últimas actividades no están comprendidos, en principio, en el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, incluso si se prestan en el contexto de la ayuda concedida a una persona incapacitada legalmente. En efecto, habida cuenta de la interpretación estricta de la que debe ser objeto esa exención, tales operaciones no pueden considerarse indispensables y directamente relacionadas con la asistencia social.

67 Por otra parte, esa conclusión se impone también con el fin de respetar el principio de neutralidad fiscal, del que se encuentra una expresión concreta en el artículo 134, letra b), de la Directiva del IVA, y que se opone a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, apartado 35). Se vulneraría este principio si, cuando profesionales a los que se encomienden mandatos de protección, como los controvertidos en el litigio principal, realizan no solo las operaciones inherentes a la protección de personas incapacitadas legalmente, sino también operaciones similares a las realizadas al margen de tales mandatos, estas últimas operaciones estuvieran exentas de IVA únicamente debido a que se efectúan en el marco de la ejecución de tales mandatos.

68 En segundo lugar, por lo que se refiere al requisito según el cual las prestaciones de servicios, para quedar exentas, deben ser realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, las partes coinciden en que EQ, abogado inscrito en el Colegio de Abogados de Luxemburgo, no está comprendido en el concepto de «entidades de Derecho público», de modo que solo podría disfrutar de la exención de que se trata si pudiera considerarse incluido en el de «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA.

69 El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA no precisa los requisitos y modalidades de reconocimiento del carácter social de organismos que no sean entidades de Derecho público. Así pues, en principio, corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales organismos y los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación al respecto (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, apartados 32 y 34).

70 En este sentido, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, para determinar los organismos que no sean de Derecho público a los que debe reconocerse carácter social, las autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales. Entre dichos elementos pueden figurar la existencia de normas específicas —ya sean nacionales o regionales, legales o de carácter

administrativo, fiscales o de seguridad social—, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollan las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar y la posibilidad de que el coste de las prestaciones en cuestión sea asumido, en gran parte, por cajas de seguro de enfermedad o por otros organismos de seguridad social, en especial cuando los operadores privados mantienen relaciones contractuales con esos organismos (sentencia de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, apartado 44).

71 Únicamente cuando el Estado miembro no haya respetado los límites de su facultad de apreciación podrá el sujeto pasivo invocar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA para oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición. En ese caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, atendidos todos los elementos pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es un organismo al que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartados 28 y 32), como expuso también el Abogado General en los puntos 114 a 119 de sus conclusiones.

72 En el presente asunto, habida cuenta de las dudas del órgano jurisdiccional remitente, cabe señalar, en primer lugar, que la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA no solo está sujeta a un requisito relativo al carácter social de las prestaciones de servicios de que se trata, sino que, además, se limita a las prestaciones de servicios realizadas por organismos a los que se haya reconocido su carácter social, como se ha recordado en el apartado 58 de la presente sentencia. Pues bien, sería incompatible con la imposición de esta doble exigencia permitir a los Estados miembros calificar a entidades privadas con ánimo de lucro como organismos de carácter social por el mero hecho de que dichas entidades presten también servicios de carácter social (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros, C-543/14, EU:C:2016:605, apartados 61 y 63).

73 En segundo lugar, el hecho de que quien presta los servicios sea en este caso una persona física y persiga, mediante su actividad, un fin lucrativo no es determinante a efectos del reconocimiento de su carácter social con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el concepto de «organismos a los que se reconozca su carácter social» es, en principio, suficientemente amplio para incluir también a entidades privadas con ánimo de lucro, incluidas las personas físicas que desarrollan una actividad empresarial, en la medida en que dichas personas constituyen también entidades individualizadas que desempeñan un cometido particular (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, apartados 17 y 18; de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia, C-492/08, EU:C:2010:348, apartados 36 y 37, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 57).

74 Por otra parte, de la información transmitida al Tribunal de Justicia no resulta que el Gran Ducado de Luxemburgo haya hecho uso de la facultad, prevista en el artículo 133, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA, de denegar, en particular, el disfrute de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de dicha Directiva a organismos cuyo objetivo es la consecución sistemática de beneficios, de modo que el referido Estado miembro no puede oponer al sujeto pasivo que desee disfrutar de esa exención el hecho de que persiga eventualmente tal objetivo.

75 En efecto, dicha limitación a la regla de no sujeción al impuesto no tiene sino un carácter eventual y un Estado miembro que no haya adoptado las medidas necesarias a tal fin no puede invocar su propia omisión para denegar a un sujeto pasivo una exención a la que puede legítimamente aspirar en virtud de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, apartado 60). La aplicación de dicha limitación en ese supuesto podría, además, vulnerar el principio de neutralidad fiscal al implicar un trato distinto en materia de IVA de las prestaciones a las que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra g), de la mencionada Directiva en

función de que las entidades que las realicen actúen con o sin ánimo de lucro (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 42).

76 En tercer lugar, si bien, a efectos del reconocimiento de un prestador de servicios como organismo de carácter social, la forma de explotación elegida por dicha persona no carece de pertinencia, puesto que no debe ser incompatible con la calificación de «organismo de carácter social», es cierto también que los Estados miembros no pueden denegar tal reconocimiento sin un examen preciso de las circunstancias específicas de cada caso concreto, con el fin de comprobar si dichas circunstancias permiten acreditar el carácter social de la actividad desarrollada por ese prestador de servicios, de modo que, si el referido carácter social queda acreditado, y siempre que dicha persona realice servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, tales servicios estarán comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA.

77 Por lo que respecta, concretamente, al hecho de que, en el presente asunto, los servicios de que se trata han sido prestados por un abogado colegiado, procede señalar que, ciertamente, el Tribunal de Justicia ha declarado que, dados sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social (sentencia de 28 de julio de 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros, C-543/14, EU:C:2016:605, apartado 62).

78 No obstante, de esa jurisprudencia no se deduce que un sujeto pasivo que realiza operaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social pueda quedar excluido en cualquier circunstancia y *a priori* de la posibilidad de que se le reconozca como organismo de carácter social por el mero hecho de pertenecer a la categoría profesional definida en el apartado anterior de la presente sentencia, sin examinar si desarrolla su actividad en condiciones que justifiquen la concesión del reconocimiento como organismo de carácter social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA. Tal enfoque podría, por otra parte, vulnerar el principio de neutralidad fiscal, como también señaló, en esencia, el Abogado General en los puntos 90 y 95 de sus conclusiones.

79 En efecto, aunque la categoría profesional de los abogados no pueda caracterizarse, de forma general, por tener carácter social, no se excluye que, en un caso concreto, un abogado que presta servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social haga prueba de un compromiso social estable y solo se distinga, en relación con los elementos que deben tenerse en cuenta para determinar el carácter social de su actividad, de otras personas físicas o jurídicas que prestan tales servicios por el hecho de estar inscrito como abogado en un colegio de abogados.

80 En ese supuesto, la mera condición de abogado de quien presta el servicio sería un elemento puramente formal que no puede cuestionar el carácter social de su actividad.

81 Por consiguiente, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente examinar, habida cuenta de todas las demás circunstancias pertinentes que caracterizan el litigio del que conoce, si el Gran Ducado de Luxemburgo ha sobrepasado los límites de su facultad de apreciación al no prever la posibilidad de que un prestador de servicios que se encuentre en una situación como la del recurrente en el litigio principal disfrute, a efectos de su actividad, del reconocimiento como organismo de carácter social. Solo si dicho Estado miembro ha sobrepasado esos límites corresponderá al órgano jurisdiccional remitente proceder él mismo a la concesión de tal reconocimiento relativo al período controvertido en el litigio principal, dejando, en su caso, sin aplicación las disposiciones materiales o procesales de Derecho interno que impiden dicha concesión.

82 Dicho lo cual, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede señalar que, sin perjuicio de su comprobación por ese órgano jurisdiccional, algunos de los datos contenidos en los autos de los que dispone el Tribunal de Justicia parecen tener cierta pertinencia a efectos del examen que permitirá determinar si el recurrente en el litigio principal, pese a su condición de abogado, ha demostrado un compromiso social estable en el contexto del desarrollo de su actividad durante el período de que se trata en el litigio principal.

83 Por una parte, puede tenerse en cuenta a este respecto la circunstancia de que el interesado ha llevado a cabo sus operaciones, de las cuales, en todo caso, una parte parece tener carácter social, en el marco de mandatos de protección que le han sido confiados, con arreglo a diversos regímenes de protección previstos en el Derecho luxemburgués, por una autoridad judicial que, por otra parte, controla su ejecución. En efecto, tal circunstancia muestra no solo que el profesional de que se trata está obligado a efectuar tales operaciones conforme a las disposiciones legales específicas previstas en el Derecho luxemburgués a este respecto, sino también que solo puede actuar después de que la autoridad judicial competente haya adoptado una decisión expresa de nombramiento de las personas encargadas de la realización de las prestaciones de servicios comprendidas en el ámbito de la asistencia social y de la seguridad social.

84 Por otra parte, puede también ser relevante el hecho de que la remuneración de las operaciones en cuestión se fije siempre bajo el control de dicha autoridad judicial (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, apartado 38) y que esta remuneración puede ser asumida por el Estado en caso de indigencia del beneficiario.

85 Asimismo, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en el caso de una enfermera que dirigía una empresa unipersonal y que invocaba la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, que un Estado miembro puede, en principio, exigir, sin exceder la facultad de apreciación que se le concede en este contexto, que los gastos médicos y farmacéuticos de dicho sujeto pasivo sean soportados total o parcialmente por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social en al menos dos terceras partes de los casos, para que pueda reconocerse el carácter social de dicho prestador de servicios (véase, por analogía, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartados 10 y 35 a 37).

86 Asimismo, nada se opone a que el Estado miembro de que se trate supedite la concesión de tal reconocimiento al requisito de que el prestador de servicios lleve a cabo determinados trámites procedimentales con ese fin, ya que tales trámites permiten a las autoridades de que se trate comprobar el carácter social de dicho prestador de servicios. Sin embargo, parece que, por lo que respecta a la exención prevista por la disposición nacional que transpone el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, el Derecho luxemburgués no impone tales trámites, extremo que, no obstante, corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

87 Sin embargo, la aplicación de esos requisitos debe respetar el principio de neutralidad fiscal. Así pues, en el litigio principal, debe comprobarse si otros sujetos pasivos, entre ellos asociaciones sin ánimo de lucro, gozan ya de un reconocimiento parecido en circunstancias análogas a las que caracterizan la situación del recurrente en el procedimiento principal, aspecto respecto del cual este último y el Gobierno luxemburgués han adoptado posturas divergentes en sus respuestas escritas a las preguntas del Tribunal de Justicia.

88 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales quinta a séptima que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido, por un lado, de que constituyen «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» los servicios prestados en beneficio de personas mayores de edad incapacitadas legalmente y cuyo objetivo es protegerlas en los actos de la vida civil y, por otro lado, de que no se excluye que un abogado que preste tales servicios de carácter social pueda disfrutar, a efectos de la actividad que desarrolla y dentro de los límites de esas prestaciones, del

reconocimiento como organismo de carácter social, si bien dicho reconocimiento solo deberá concederse obligatoriamente mediante la intervención de una autoridad judicial cuando el Estado miembro de que se trate, al negar dicho reconocimiento, haya excedido los límites de la facultad de apreciación de la que dispone a este respecto.

Octava cuestión prejudicial

89 Mediante su octava cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de protección de la confianza legítima se opone a que la Administración tributaria someta al IVA determinadas operaciones relativas a un período anterior en una situación en la que la mencionada Administración ha aceptado durante varios años las declaraciones de IVA del sujeto pasivo en las que no se incluían las operaciones de esa naturaleza como operaciones gravadas y en la que el sujeto pasivo se encuentra ante la imposibilidad de recuperar el IVA devengado de quienes han remunerado dichas operaciones.

90 Procede recordar que el principio de protección de la confianza legítima se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas sobre la base de garantías concretas que le hubiera dado (sentencia de 5 de marzo de 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, apartado 44).

91 De los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que la Administración tributaria luxemburguesa, tras aceptar no gravar las operaciones realizadas por EQ desde el año 2004, modificó esta práctica, con respecto a EQ, mediante su liquidación complementaria de 19 de enero de 2018, para las operaciones realizadas a partir del año 2014, exigiendo el pago de IVA en operaciones de la misma naturaleza.

92 Pues bien, la mera aceptación, incluso durante varios años, por parte de la Administración tributaria luxemburguesa de las declaraciones de IVA presentadas por EQ, que no incluían los importes relativos a las operaciones de que se trata en el litigio principal, no supone una garantía concreta dada por dicha Administración sobre la no aplicación del IVA a dichas operaciones y no puede, por tanto, generar una confianza legítima de ese sujeto pasivo en el carácter no imponible de las operaciones en cuestión.

93 Por otra parte, en lo que atañe al supuesto, al que aludió el órgano jurisdiccional remitente, de que el prestador de servicios los haya realizado sin percibir el IVA del que era deudor, y de que no pueda recuperar de quienes han pagado dichas prestaciones el IVA exigido *a posteriori* por la Administración tributaria, procede considerar, en caso de que se materialice, que las remuneraciones percibidas en este concepto por el prestador de servicios incluyen ya el IVA devengado, de modo que la percepción del IVA sea compatible con el principio básico de la Directiva del IVA conforme al cual el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartados 34, 42 y 43).

94 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la octava cuestión prejudicial que el principio de protección de la confianza legítima no se opone a que la Administración tributaria someta al IVA determinadas operaciones relativas a un período anterior en una situación en la que la mencionada Administración ha aceptado durante varios años las declaraciones de IVA del sujeto pasivo en las que no se incluían las operaciones de esa naturaleza como operaciones gravadas y en la que el sujeto pasivo se encuentra ante la imposibilidad de recuperar el IVA devengado de quienes han remunerado dichas operaciones, debiendo considerarse que las remuneraciones pagadas incluían ya el referido IVA.

Costas

95 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) **El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que constituyen actividades económicas, a efectos de esa disposición, las prestaciones de servicios realizadas en beneficio de personas mayores de edad incapacitadas legalmente y orientadas a protegerlas en los actos de la vida civil, cuya realización se confía al prestador de servicios por una autoridad judicial en virtud de la ley y cuya remuneración se fija por la misma autoridad mediante una cantidad a tanto alzado o sobre la base de una apreciación caso por caso teniendo en cuenta en particular la situación económica de la persona incapacitada, remuneración que puede además ser asumida por el Estado en caso de indigencia de la persona incapacitada, cuando tales prestaciones se efectúan a título oneroso, el prestador de servicios obtiene ingresos continuados en el tiempo por dichas prestaciones y la cuantía global de la compensación por dicha actividad se determina conforme a criterios destinados a garantizar la cobertura de los gastos de funcionamiento del mencionado prestador de servicios.**

2) **El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido, por un lado, de que constituyen «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» los servicios prestados en beneficio de personas mayores de edad incapacitadas legalmente y cuyo objetivo es protegerlas en los actos de la vida civil y, por otro lado, de que no se excluye que un abogado que preste tales servicios de carácter social pueda disfrutar, a efectos de la actividad que desarrolla y dentro de los límites de esas prestaciones, del reconocimiento como organismo de carácter social, si bien dicho reconocimiento solo deberá concederse obligatoriamente mediante la intervención de una autoridad judicial cuando el Estado miembro de que se trate, al negar dicho reconocimiento, haya excedido los límites de la facultad de apreciación de la que dispone a este respecto.**

3) **El principio de protección de la confianza legítima no se opone a que la Administración tributaria someta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) determinadas operaciones relativas a un período anterior en una situación en la que la mencionada Administración ha aceptado durante varios años las declaraciones de IVA del sujeto pasivo en las que no se incluían las operaciones de esa naturaleza como operaciones gravadas y en la que el sujeto pasivo se encuentra ante la imposibilidad de recuperar el IVA devengado de quienes han remunerado dichas operaciones, debiendo considerarse que las remuneraciones pagadas incluían ya el referido IVA.**

Firmas