HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

15 aprilie 2021 *

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Activitate economică – Prestări de servicii efectuate cu titlu oneros – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 9 alineatul (1) – Scutiri – Articolul 132 alineatul (1) litera (g) – Prestări de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială – Servicii prestate de un avocat în cadrul unor mandate de protecție a unor persoane majore declarate incapabile de lege – Organism recunoscut ca având un caracter social”

În cauza C-846/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal d’arrondissement (Tribunalul Districtual, Luxemburg), prin decizia din 20 noiembrie 2019, primită de Curte la 21 noiembrie 2019, în procedura

EQ

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal (raportoare), președintă de cameră, domnii N. Wahl și F. Biltgen, doamna L. S. Rossi și domnul J. Passer, judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul luxemburghez, de C. Schiltz și T. Uri, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, inițial de R. Lyal și N. Gossement și ulterior de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 ianuarie 2021,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: franceza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 9 alineatul (1) și a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între EQ, pe de o parte, și administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Administrația Înregistrării, Domeniilor și TVA-ului, denumită în continuare „administrația fiscală luxemburgheză"), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a unor prestări de servicii efectuate de un avocat în cadrul unor mandate de protecție a unor persoane majore declarate incapabile de lege care i-au fost încredințate în temeiul legii de autoritatea judiciară competentă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[…]

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

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

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

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

5 Potrivit articolului 24 alineatul (1) din directiva menționată:

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

6 Articolul 25 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„O prestare de servicii poate consta, între altele, în una dintre următoarele operațiuni:

(a) cesiunea de bunuri necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate;

(b) obligația de a se abține de la o acțiune sau o situație sau de a tolera o acțiune sau o situație;

(c) prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii."

7 Potrivit articolului 73 din această directivă:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării."

8 Articolul 131 din directiva menționată, care constituie unicul articol din capitolul 1, intitulat „Dispoziții generale", din titlul IX din aceasta, intitulat, la rândul său, „Scutiri", 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."

9 Capitolul 2 din titlul IX din Directiva TVA, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general", cuprinde articolele 132-134 din aceasta.

10 Potrivit articolului 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă, statele membre scutesc următoarele operațiuni:

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

11 Articolul 133 primul paragraf litera (a) din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

(a) nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau îmbunătățirii serviciilor prestate".

12 Articolul 134 din Directiva TVA prevede:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n), în următoarele cazuri:

(a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

(b) atunci când scopul principal al livrării sau prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse TVA."

Dreptul luxemburghez

13 Articolul 4 primul paragraf din loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Legea din 12 februarie 1979 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"), prevede:

„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. […]"

14 Articolul 5 din Legea privind TVA-ul prevede:

„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."

15 Articolul 15 alineatul 1 din această lege prevede:

„1. Prestare de servicii înseamnă orice operațiune care nu constituie nici livrare, nici achiziție intracomunitară, nici import al unui bun.

Această operațiune poate consta în cesiunea unui bun necorporal, în obligația de a nu face sau de a tolera o acțiune sau o situație și în executarea unui serviciu în temeiul legii sau în temeiul unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele acesteia.

[…]"

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

„Sunt scutite de [TVA] 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;

[…]"

17 Articolul 3 din Regulamentul Marelui Duce din 23 decembrie 1982 de stabilire a condițiilor de desemnare a unui tutore-administrator prevede:

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

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

[…]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

18 EQ este un avocat înscris în baroul din Luxemburg (Luxemburg) din anul 1994. Începând din anul 2004, acesta desfășoară activități de reprezentare a persoanelor majore în calitate de mandatar, de curator și de tutore-administrator.

19 Prin deciziile de rectificare a TVA-ului din 19 ianuarie 2018 privind anii 2014 și 2015, confirmate prin decizia din 4 iunie 2018 privind o contestație, administrația fiscală luxemburgheză a stabilit din oficiu cuantumurile TVA-ului datorate de EQ pentru acești ani, pornind de la premisa că activitățile de reprezentare menționate constituiau prestări de servicii impozabile în scopuri de TVA.

20 EQ a sesizat instanța de trimitere cu o cerere de anulare a deciziei din 4 iunie 2018, susținând, printre altele, că activitățile pe care le-a desfășurat, în perioada în litigiu, în domeniul protecției persoanelor majore nu constituiau activități economice, că aceste activități erau în orice caz scutite de TVA în temeiul dispoziției naționale de transpunere a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA și că administrația fiscală luxemburgheză admisese, din anul 2004 până în anul 2013, că activitățile menționate nu erau supuse TVA-ului, astfel încât supunerea lor TVA-ului, la acest moment, în ceea ce privește anii 2014 și 2015, constituie o încălcare a principiului protecției încrederii legitime.

21 În plus, EQ susține că poziția administrației fiscale luxemburgheze este contrară celei a ministère de la Justice (Ministerul Justiției, Luxemburg), care are ca atribuție plata onorariilor mandatarilor însărcinați cu misiuni de protecție a persoanelor majore atunci când acestea sunt lipsite de mijloace materiale și care admite că plățile primite în acest temei nu sunt supuse TVA-ului.

22 Administrația fiscală luxemburgheză contestă aceste argumente. În această privință, ea susține, pe de o parte, că prestările de servicii furnizate de EQ în domeniul protecției persoanelor majore constituie într-adevăr o activitate economică, dat fiind că EQ realizează aceste prestații în cadrul activității sale profesionale de avocat și obține un venit considerabil din aceasta. Pe de altă parte, în împrejurările cauzei, prestațiile menționate nu ar putea fi scutite în temeiul dispoziției naționale de transpunere a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, întrucât scutirea prevăzută de această dispoziție nu poate fi invocată de o persoană care exercită profesia de avocat și care nu îndeplinește condiția de a fi un organism cu caracter social.

23 Instanța de trimitere explică faptul că nevoile persoanelor majore declarate incapabile de lege, mai precis ale celor care suferă de o alterare a facultăților mintale ca urmare a unei boli, a unei infirmități sau a unei deteriorări datorate vârstei, sunt satisfăcute prin diverse sisteme de protecție, printre care curatela și tutela, care permit consilierea, controlul sau chiar reprezentarea acestor persoane în acțiunile vieții civile și care atribuie unor terți competențe de administrare și de reprezentare. Instituirea acestor sisteme de protecție poate conduce la desemnarea unui mandatar 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 mandatar ad-hoc în cazul unui conflict de interese. În practică, curatorii, tutorii-administratori, mandatarii speciali și mandatarii ad-hoc sunt aleși cu precădere dintre membrii familiei, dar și dintre alte persoane, precum avocații.

24 Instanța menționată arată, mai întâi, în ceea ce privește problema dacă activitățile în discuție constituie activități economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, efectuate cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din aceasta, că remunerațiile prevăzute la articolul 3 din Regulamentul Marelui Duce din 23 decembrie 1982 de stabilire a condițiilor de desemnare a unui tutore-administrator implică într-adevăr o contraprestație financiară în raport cu aceste activități.

25 Cu toate acestea, deși prestațiile furnizate în speță se aseamănă sub toate aspectele cu o activitate economică, instanța de trimitere ridică problema, pe de o parte, a întinderii aprecierii, în jurisprudența Curții (a se vedea în special Hotărârea din 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punctul 32), potrivit căreia o prestare de servicii este

impozabilă numai dacă există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia sunt schimbate prestații reciproce. Astfel, în domeniul protecției persoanelor majore, ar exista o relație triunghiulară între prestatorul de servicii, beneficiar, și anume persoana majoră protejată, și autoritatea judiciară care a însărcinat acest prestator cu o misiune de administrare. Ar putea avea o incidență în această privință și faptul că, în cazul în care persoana majoră protejată în discuție este lipsită de mijloace materiale, remunerația prestatorului de servicii este în sarcina statului.

26 Pe de altă parte, în ceea ce privește cuantumul remunerației, deși, din jurisprudența Curții, rezultă că este lipsit de pertinență faptul că o operațiune economică este realizată la un preț inferior prețului de cost, din această jurisprudență pare să reiasă, în schimb, că remunerația trebuie să fie stabilită în avans și să acopere costurile de funcționare ale prestatorului (a se vedea în special Hotărârea din 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punctul 38). În speță, remunerația prestatorului de servicii este stabilită de la caz la caz de instanța competentă, în funcție de situația financiară a beneficiarului, astfel încât această remunerație nu este stabilită în avans și nu asigură în mod necesar în toate împrejurările acoperirea costurilor de funcționare suportate de prestatorul respectiv.

27 În continuare, în ceea ce privește problema dacă activitățile în discuție sunt scutite de TVA, instanța de trimitere este chemată să examineze, pe de o parte, dacă aceste activități intră în sfera noțiunii de „ajutor social și securitate socială", în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, și, pe de altă parte, dacă EQ ar putea intra sub incidența noțiunii de „organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social", în sensul acestei dispoziții, și potrivit cărei proceduri și de către ce autoritate ar trebui să fie efectuată această recunoaștere.

28 În sfârșit, instanța de trimitere ridică problema aplicării principiului protecției încrederii legitime în împrejurările cauzei. Ea arată în acest context, printre altele, că, atunci când administrația fiscală luxemburgheză semnalează persoanei impozabile, după realizarea operațiunilor în discuție, că intenționează să se îndepărteze de poziția sa anterioară care a constat în nesupunerea acestor operațiuni TVA-ului, persoana impozabilă se regăsește în situația în care nu a putut să perceapă TVA-ul de la beneficiarii acestor prestații. Persoana impozabilă ar fi astfel obligată să rețină sumele solicitate de stat cu titlu de TVA din fondurile proprii.

29 În aceste împrejurări, tribunal d'arrondissement (Tribunalul Districtual, Luxemburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea de activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva [TVA] trebuie interpretată în sensul că include sau că exclude prestările 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 prestărilor de servicii?

2) Răspunsul la prima întrebare se schimbă după cum prestările 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 prestărilor 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 [TVA] trebuie interpretată în sensul că include sau că exclude prestările de servicii atunci când remunerația prestatorului de servicii nu este obligatorie în temeiul legii, iar cuantumul ei, atunci când aceasta este atribuită, […] ține de o apreciere efectuată de la caz la caz, […] se face întotdeauna în funcție de situația financiară a beneficiarului prestărilor și […] se face prin referire fie la o sumă forfetară, fie la o cotă-parte din veniturile beneficiarului prestărilor, fie la prestările efectuate?

5) Noțiunea de «prestare de servicii și livrare de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială», prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva [TVA], trebuie interpretată în sensul că include sau că exclude prestările efectuate în cadrul unui sistem de protecție a majorilor instituit de lege și supus controlului unei autorități judiciare independente?

6) Noțiunea de «organisme recunoscute […] ca având un caracter social», prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva [TVA], 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 prestărilor «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 [TVA], trebuie interpretată 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 [protecției] încrederii legitime, astfel cum a fost interpretat în jurisprudența Curții […], 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 încadrată de anumite condiții?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la întrebările prima-a patra

30 Prin intermediul întrebărilor prima-a patra, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că constituie o activitate economică, în sensul acestei dispoziții, prestările de servicii efectuate în beneficiul unor persoane majore declarate incapabile de lege și prin care se urmărește protejarea acestora în acțiunile vieții civile, a căror îndeplinire este încredințată prestatorului de o autoritate judiciară în temeiul legii și a căror remunerare este stabilită de aceeași autoritate în mod forfetar sau pe baza unei aprecieri de la caz la caz, ținând seama printre altele de situația financiară a persoanei incapabile, remunerația respectivă putând fi suportată, în plus, de stat dacă aceasta este lipsită de mijloace materiale.

31 Trebuie amintit că, deși este adevărat că Directiva TVA stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, această taxă vizează numai activitățile cu caracter economic (Hotărârea din 17 decembrie 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 24 și jurisprudența citată).

32 În această privință, Curtea a precizat că o activitate poate fi calificată drept activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, numai dacă corespunde uneia dintre operațiunile vizate la articolul 2 alineatul (1) din această directivă (Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 21).

33 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, referitor la operațiunile impozabile, sunt supuse TVA-ului, printre altele, prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare. În plus, în temeiul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din această directivă, „persoană impozabilă" înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul și de rezultatele activității respective (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 21).

34 Astfel, trebuie să se stabilească, în primul rând, dacă activitățile precum cele în discuție în litigiul principal, pe care instanța de trimitere le-a calificat drept prestări de servicii în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, sunt efectuate cu titlu oneros, așa cum impune această dispoziție.

35 Deși, în cele din urmă, instanța națională trebuie să efectueze această verificare, îi revine totuși Curții sarcina de a furniza acesteia toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punctul 27).

36 În această privință, potrivit unei jurisprudențe constante, posibilitatea de a califica o prestare de servicii drept operațiune cu titlu oneros presupune numai existența unei legături directe între această prestare și o contraprestație primită în mod real de persoana impozabilă. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea din 29 octombrie 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 32).

37 În speță, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că EQ a primit efectiv plăți în cadrul executării mandatelor de administrare și de reprezentare cu care era însărcinat.

38 Totuși, această instanță arată, *primo*, că executarea prestațiilor menționate nu i-a fost încredințată lui EQ de beneficiarii acestora, ci de autoritatea competentă în temeiul unei reglementări prin care se urmărește protejarea, în acțiunile vieții civile, a persoanelor majore declarate incapabile de lege.

39 Or, Curtea a statuat deja că faptul că activitatea vizată constă în exercitarea unor funcții conferite și reglementate de lege, într-un scop de interes general, este irelevant pentru a aprecia dacă această activitate este constituită din prestări de servicii efectuate cu titlu oneros (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 42). Astfel, articolul 25 litera (c) din Directiva TVA prevede în mod expres că o prestare de servicii poate consta în prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii.

40 În ceea ce privește, *secundo*, relevanța, în acest context, a împrejurării că, în cazul în care beneficiarii prestărilor de servicii în discuție în litigiul principal sunt lipsiți de mijloace materiale, remunerarea acestora poate fi suportată de stat, trebuie amintit că, pentru a se putea considera că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros", în sensul Directivei TVA, nu este necesar, după cum rezultă și din articolul 73 din această directivă, ca contrapartida prestării respective să fie obținută direct de la destinatarul acesteia, ci poate fi obținută și de la un terț (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 34).

41 *Tertio*, în ceea ce privește modalitățile potrivit cărora este stabilită remunerația pentru prestările de servicii precum cele efectuate de EQ, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere, precum și din răspunsurile scrise depuse de EQ și de guvernul luxemburghez ca urmare a întrebărilor adresate pe acest subiect de Curte, a căror temeinicie va trebui să o verifice instanța menționată, reiese că această remunerație este stabilită pe baza unei aprecieri de la caz la caz, luând în considerare situația financiară a persoanei incapabile, de către autoritatea judiciară competentă la cererea prestatorului, care trebuie

să prezinte acestei autorități în mod regulat un raport cu privire la operațiunile sale. În plus, din explicațiile și din răspunsurile menționate reiese că aceasta este compusă, în general, dintr-o sumă lunară forfetară pentru administrarea curentă a afacerilor persoanei incapabile și, eventual, dintr-o sumă pentru prestații suplimentare, stabilită, în principiu, pe bază orară, remunerația astfel acordată necorespunzând în mod necesar în toate cazurile valorii reale a prestației furnizate.

42 În acest context, trebuie amintit, pe de o parte, că faptul că remunerația pentru prestările de servicii în cauză este plătită sub forma unei sume forfetare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată și contrapartida obținută (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 37).

43 Pe de altă parte, faptul că o operațiune economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, prin urmare, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței este fără relevanță în ceea ce privește calificarea drept operațiune cu titlu oneros, iar o asemenea împrejurare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestările de servicii efectuate sau care urmează a fi efectuate și contraprestația obținută sau care urmează a fi obținută, al cărei cuantum este determinat în avans și potrivit unor criterii bine stabilite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctele 45 și 46, precum și jurisprudența citată).

44 În plus, stabilirea remunerației în modul tocmai descris și care se face pe măsură ce prestatorul în discuție își desfășoară activitățile și prezintă deconturile aferente acestora autorității judiciare competente nu împiedică nicidecum să se considere că cuantumul astfel stabilit a fost determinat în avans și potrivit unor criterii bine stabilite, în conformitate cu jurisprudența citată la punctul precedent din prezenta hotărâre, cu condiția ca modalitățile acestei stabiliri să fie previzibile și de natură să asigure că prestatorul respectiv va primi, în principiu, o plată pentru aceste prestații.

45 Având în vedere ceea ce precedă, nu reiese, așadar, că împrejurările arătate de instanța de trimitere permit să se pună la îndoială faptul că prestările de servicii în discuție în litigiul principal au fost efectuate cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

46 Acestea fiind constatate, se impune, în al doilea rând, ca prestările de servicii în discuție în litigiul principal să intre în sfera noțiunii de „activitate economică", în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.

47 Noțiunea de „activitate economică" este definită la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiilor liberale. Din jurisprudența Curții reiese că această definiție evidențiază întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de „activitate economică", precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale. Astfel, o activitate este în general calificată drept economică atunci când prezintă caracter permanent și este efectuată în schimbul unei remunerații încasate de autorul operațiunii (Hotărârea din 17 decembrie 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 34 și jurisprudența citată).

48 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții rezultă că, pentru a se determina dacă o prestare de servicii este efectuată în schimbul unei remunerații astfel încât această activitate trebuie calificată drept activitate economică, este necesar să se analizeze ansamblul condițiilor în care aceasta este realizată (Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 29).

49 În această privință, după cum a arătat instanța de trimitere, poate fi un factor relevant aspectul dacă nivelul compensației este determinat potrivit unor criterii care garantează că acesta este suficient pentru a acoperi costurile de funcționare ale prestatorului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91,

punctul 38 și jurisprudența citată), la fel cum pot fi relevante, la un nivel mai general, cuantumul veniturilor, precum și alte elemente, ca importanța clientelei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 31).

50 Având în vedere elementele de fapt menționate de instanța de trimitere, rezultă că activitatea desfășurată de EQ prezintă un caracter permanent. În plus, după cum rezultă din cuprinsul punctului 45 din prezenta hotărâre, pare de asemenea cert că activitatea lui EQ este efectuată în schimbul unei remunerații. Instanța de trimitere explică însă că are o îndoială în această privință în legătură cu faptul că serviciile prestate de acest prestator nu sunt în mod necesar remunerate în toate împrejurările, astfel încât să se asigure acoperirea costurilor de funcționare suportate de acesta.

51 Or, împrejurarea potrivit căreia nu fiecare prestare de servicii, considerată individual, este remunerată la un nivel corespunzător costurilor pe care le-a ocazionat nu poate fi suficientă pentru a se demonstra că activitatea în ansamblul său nu este remunerată potrivit unor criterii care garantează acoperirea costurilor de funcționare ale prestatorului.

52 În speță și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, rezultă că cauza principală se distinge de cele în care au fost pronunțate Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 50), precum și Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 33), în care s-a concluzionat în sensul inexistenței unei activități economice pentru motivul că, printre altele, contribuțiile plătite de beneficiarii prestațiilor în cauză nu urmăreau să acopere decât o mică proporție din totalitatea costurilor de funcționare suportate de prestatori.

53 Astfel, în cauza principală, nimic nu pare să indice că nivelul veniturilor obținute de EQ din activitatea sa ar fi insuficient în raport cu costurile sale de funcționare. De altfel, rezultatele activității în cauză nu pot fi, în sine, determinante pentru analiza, prevăzută la punctul 48 din prezenta hotărâre, a caracterului economic al activității preconizate, întrucât această analiză trebuie să se efectueze luând în considerare toate condițiile în care este realizată această activitate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 29).

54 În consecință, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu rezultă că activitatea desfășurată de EQ nu are caracter economic.

55 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la întrebările prima-a patra că articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că constituie o activitate economică, în sensul acestei dispoziții, prestările de servicii efectuate în beneficiul unor persoane majore declarate incapabile de lege și prin care se urmărește protejarea acestora în acțiunile vieții civile, a căror îndeplinire este încredințată prestatorului de o autoritate judiciară în temeiul legii și a căror remunerare este stabilită de aceeași autoritate în mod forfetar sau pe baza unei aprecieri de la caz la caz, ținând seama printre altele de situația financiară a persoanei incapabile, remunerația respectivă putând fi suportată, în plus, de stat dacă aceasta este lipsită de mijloace materiale, atunci când prestațiile menționate sunt efectuate cu titlu oneros, prestatorul obține din acestea venituri cu caracter de continuitate și nivelul total al compensării activității respective este stabilit potrivit unor criterii prin care se urmărește să se garanteze acoperirea costurilor de funcționare suportate de acest prestator.

Cu privire la întrebările a cincea-a șaptea

56 Prin intermediul întrebărilor a cincea-a șaptea, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că, pe de o parte, constituie „prestări de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială” prestările de servicii efectuate în beneficiul unor persoane majore declarate

incapabile de lege și prin care se urmărește protejarea acestora în acțiunile vieții civile și, pe de altă parte, un avocat care furnizează asemenea prestări de servicii poate beneficia, pentru întreprinderea pe care o exploatează, în sensul Directivei TVA, de o recunoaștere ca organism având un caracter social.

57 Este necesar să se amintească de la bun început că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Interpretarea acestor termeni trebuie totuși să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA și să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair" Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punctul 17).

58 După cum rezultă din textul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, scutirea pe care o prevede această dispoziție se aplică prestării de servicii și livrării de bunuri, care sunt, pe de o parte, „direct legate de ajutorul social și securitatea socială" și, pe de altă parte, „livrate […] de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social".

59 În ceea ce privește, în primul rând, condiția potrivit căreia prestarea de servicii trebuie să fie direct legată de ajutorul social și de securitatea socială, această condiție trebuie interpretată în lumina articolului 134 litera (a) din Directiva TVA, care impune, în orice caz, ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în cauză să fie esențială pentru operațiunile legate de ajutorul social și de securitatea socială (Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 31).

60 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că prestațiile în discuție în litigiul principal sunt efectuate în temeiul diferitor sisteme prevăzute în dreptul luxemburghez prin care se urmărește susținerea persoanelor majore declarate incapabile de lege în acțiunile vieții civile, incapacitatea legală a persoanelor respective putând fi constatată în cazul alterării facultăților mentale ale acestora ca urmare a unei boli, a unei infirmități sau a unei deteriorări datorate vârstei. În conformitate cu aceste sisteme, un terț este însărcinat de instanța competentă cu mandate de administrare și, dacă este cazul, de reprezentare în privința persoanei incapabile în ceea ce privește acțiunile vieții civile ale acesteia din urmă și administrarea patrimoniului său. Pot fi mandatați în acest scop, printre alții, membrii familiei persoanei incapabile, asistenții sociali, asociațiile fără scop lucrativ sau avocații.

61 Mai precis, din răspunsurile scrise prezentate de EQ și de guvernul luxemburghez la întrebările formulate de Curte în această privință reiese că, atunci când un avocat este astfel mandatat, un asemenea avocat este în general chemat să furnizeze, în beneficiul persoanei incapabile, prestații multiple, precum cele rezumate la punctele 52-57 din concluziile domnului avocat general, care cuprind atât prestațiile referitoare la acțiunile vieții civile și care vizează administrarea vieții curente și a patrimoniului persoanei incapabile, cât și pe cele care au un caracter juridic.

62 Deși Directiva TVA nu cuprinde nicio definiție a noțiunii de „ajutor social și securitate socială" utilizată în special la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din aceasta, Curtea a statuat deja că, în principiu, sunt direct legate de ajutorul social și securitatea socială, în sensul acestei dispoziții, serviciile de îngrijire și de ajutor în gospodărie prestate de un centru de îngrijire ambulatorie unor persoane aflate în stare de dependență fizică sau financiară (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 44).

63 De asemenea, trebuie considerate astfel prestările de servicii furnizate unor persoane care se află în stare de dependență mentală și destinate protejării acestora în acțiunile vieții civile atunci când persoanele respective nu sunt în măsură să le îndeplinească ele însele fără a risca să pericliteze propriile interese, financiare sau de altă natură, tocmai acest risc fiind cel care a justificat declararea incapacității lor legale.

64 Astfel, după cum a arătat în esență și domnul avocat general la punctele 63 și 64 din concluziile sale, în măsura în care asemenea prestări servesc la atenuarea unui asemenea risc prin faptul că permit ca activitățile concrete din viața cotidiană a persoanelor menționate, inclusiv cele de natură financiară, să fie administrate cu prudența necesară, ele sunt indispensabile pentru protejarea acestora de acte care le pot cauza prejudicii sau chiar pot pune în pericol viața lor decentă.

65 În consecință, prestările de servicii efectuate în beneficiul persoanelor majore declarate incapabile de lege și prin care se urmărește protejarea acestora în acțiunile vieții civile intră în sfera noțiunii de „prestări direct legate de ajutorul social și securitatea socială”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

66 În schimb, în ipoteza în care astfel de prestări sunt furnizate de un prestator care desfășoară, în cadrul mandatelor prevăzute la punctul 60 din prezenta hotărâre, și activități mai generale de asistență sau de consiliere juridică, financiară sau de altă natură, precum cele care pot fi legate de competențele specifice ale unui avocat, ale unui consilier financiar sau ale unui agent imobiliar, este necesar să se precizeze că prestațiile efectuate în cadrul acestor din urmă activități nu intră, în principiu, în sfera scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din directiva menționată, chiar dacă sunt realizate în contextul ajutorului acordat unei persoane declarate incapabile de lege. Astfel, ținând seama de interpretarea strictă al cărei obiect trebuie să fie această scutire, asemenea operațiuni nu pot fi considerate indispensabile și direct legate de ajutorul social.

67 Această constatare se impune de altfel și în vederea respectării principiului neutralității fiscale, care își găsește o expresie specifică la articolul 134 litera (b) din Directiva TVA și care se opune ca prestări de servicii asemănătoare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punctul 35). Acest principiu ar fi încălcat dacă, atunci când prestatorii însărcinați cu mandatele de protecție, precum cei în discuție în litigiul principal, efectuează nu numai operațiunile inerente protecției persoanelor declarate incapabile de lege, ci și operațiuni asemănătoare celor realizate în afara unor asemenea mandate, aceste din urmă operațiuni ar fi scutite de TVA pentru simplul motiv că sunt efectuate în cadrul îndeplinirii unor astfel de mandate.

68 În al doilea rând, în ceea ce privește condiția potrivit căreia prestările de servicii, pentru a fi scutite, trebuie să fie efectuate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social, este cert că EQ, un avocat înscris în baroul din Luxemburg, nu intră în sfera noțiunii de „organism de drept public”, astfel încât nu ar putea beneficia de scutirea în cauză decât dacă s-ar putea considera că intră sub incidența noțiunii de „alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

69 Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici modalitățile pentru recunoașterea caracterului social al altor organisme decât cele de drept public. 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, statele membre având, în această privință, o putere de apreciere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctele 32 și 34).

70 În această privință, din jurisprudența Curții decurge că, cu ocazia recunoașterii caracterului social al altor organisme decât cele de drept public, revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, obligația de a lua în considerare mai multe elemente. Printre acestea pot figura existența unor dispoziții specifice, fie că sunt naționale sau regionale, legislative sau administrative, fiscale sau de securitate socială, 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 recunoaștere similară, precum și faptul că costurile prestărilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de case de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială, în special atunci când operatorii privați întreține raporturi contractuale cu aceste organisme (Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 44).

71 Numai în cazul în care statul membru nu a respectat limitele puterii sale de apreciere, persoana impozabilă poate invoca scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu această dispoziție. Într-un astfel de caz, revine instanței naționale sarcina să stabilească, având în vedere toate elementele relevante, dacă persoana impozabilă trebuie să fie recunoscută ca organism având un caracter social în sensul respectivei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctele 28 și 32), după cum a arătat și domnul avocat general la punctele 114-119 din concluziile sale.

72 În speță, având în vedere întrebările instanței de trimitere, trebuie subliniat, în primul rând, că aplicarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA este nu numai supusă unei condiții referitoare la caracterul social al prestărilor de servicii în cauză, ci și limitată la prestările de servicii efectuate de organisme recunoscute ca având un caracter social, astfel cum s-a amintit la punctul 58 din prezenta hotărâre. Or, ar fi incompatibil cu impunerea acestei dublei cerințe să se permită statelor membre să califice entitățile private care urmăresc un scop lucrativ ca organisme având un caracter social doar din cauza faptului că aceste entități prestează și servicii cu caracter social (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții, C-543/14, EU:C:2016:605, punctele 61 și 63).

73 În al doilea rând, faptul că prestatorul în discuție este o persoană fizică și urmărește, prin activitatea sa, un scop lucrativ nu este dirimant pentru recunoașterea sa ca având un caracter social în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. Astfel, Curtea a statuat deja că noțiunea de „organisme recunoscute ca având un caracter social" este, în principiu, suficient de largă pentru a include și entități private care urmăresc un scop lucrativ, inclusiv persoane fizice care exploatează o întreprindere, întrucât și acestea din urmă constituie entități individualizate care îndeplinesc o funcție specială (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, punctele 17 și 18, Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța, C-492/08, EU:C:2010:348, punctele 36 și 37, precum și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 57).

74 De altfel, din informațiile transmise Curții nu rezultă că Marele Ducat al Luxemburgului ar fi invocat posibilitatea, prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA, de a refuza, printre altele, acordarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă unor organisme care au ca scop obținerea sistematică a profitului, astfel încât acest stat membru nu poate opune persoanei impozabile care dorește acordarea acestei scutiri eventuala urmărire a unui asemenea scop.

75 Într-adevăr, o asemenea limitare a regulii privind calitatea de persoane neimpozabile nu are decât un caracter eventual, iar un stat membru care nu a luat măsurile necesare în acest scop nu poate invoca propria omisiune pentru a refuza unui contribuabil beneficiul unei scutiri pe care acesta o poate pretinde în mod legitim în temeiul Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 60). Aplicarea limitării menționate în

această situație ar putea, în plus, să încalce principiul neutralității fiscale, determinând un tratament diferit în materie de TVA al prestărilor prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă, după cum entitățile care le furnizează urmăresc sau nu un scop lucrativ (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 42).

76 În al treilea rând, deși, în vederea recunoașterii unui prestator ca fiind un organism având un caracter social, forma de exploatare aleasă de prestator nu este lipsită de pertinență, din moment ce aceasta nu trebuie să se dovedească incompatibilă cu calificarea ca „organism având un caracter social", este totuși cert că statele membre nu pot refuza o astfel de recunoaștere fără examinarea precisă a împrejurărilor concrete ale speței, pentru a verifica dacă acestea pot demonstra caracterul social al întreprinderii exploatate de un asemenea prestator, astfel încât, în cazul în care caracterul social menționat este demonstrat și în măsura în care prestatorul respectiv efectuează prestări de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială, acestea intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

77 În ceea ce privește, concret, împrejurarea potrivit căreia, în speță, prestările de servicii în cauză au fost furnizate de un avocat înscris în barou, trebuie arătat că Curtea a statuat, desigur, că, având în vedere obiectivele sale globale și lipsa de stabilitate a unui eventual angajament social, categoria profesională a avocaților și a avoués în general nu poate fi considerată ca prezentând un caracter social (Hotărârea din 28 iulie 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții, C-543/14, EU:C:2016:605, punctul 62).

78 Totuși, din această jurisprudență nu rezultă că o persoană impozabilă care realizează operațiuni direct legate de ajutorul social și securitatea socială poate, în orice împrejurări și *a priori*, să fie privată de posibilitatea de a fi recunoscută ca fiind un organism având un caracter social pentru simplul motiv că aparține categoriei profesionale definite la punctul precedent din prezenta hotărâre, fără a se examina aspectul dacă își exploatează întreprinderea în condiții care justifică acordarea unei recunoașteri ca organism având un caracter social, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. O asemenea abordare ar putea fi, de altfel, contrară principiului neutralității fiscale, după cum a arătat în esență și domnul avocat general la punctele 90 și 95 din concluziile sale.

79 Astfel, chiar dacă categoria profesională a avocaților nu poate fi caracterizată, în general, ca având un caracter social, nu este exclus ca, într-un caz concret, un avocat care furnizează prestări de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială să facă dovada unui angajament social stabil și să nu se distingă, în raport cu elementele care trebuie luate în considerare pentru a se demonstra caracterul social al întreprinderii sale, de alte persoane fizice sau juridice care prestează asemenea servicii decât prin faptul că este înscris ca avocat în barou.

80 Într-o astfel de situație, simpla calitate de avocat a prestatorului ar fi un element pur formal, care nu poate repune în discuție caracterul social al întreprinderii sale.

81 Prin urmare, îi va reveni instanței de trimitere sarcina de a examina, având în vedere toate celelalte împrejurări pertinente ce caracterizează litigiul care se află pe rolul său, aspectul dacă Marele Ducat al Luxemburgului a depășit limitele puterii sale de apreciere prin faptul că nu a prevăzut posibilitatea ca un prestator de servicii care se află într-o situație precum cea a reclamantului din litigiul principal să beneficieze, pentru întreprinderea sa, de o recunoaștere ca organism având un caracter social. Numai în cazul în care statul membru respectiv a depășit aceste limite instanța de trimitere va trebui să acorde ea însăși o astfel de recunoaștere referitoare la perioada în discuție în litigiul principal, lăsând neaplicate, dacă este cazul, dispozițiile materiale sau procedurale de drept intern care se opun acestei acordări.

82 În aceste condiții, pentru a da un răspuns util instanței de trimitere, trebuie să se observe că, sub rezerva unei verificări de către această instanță, unele elemente cuprinse în dosarul de care dispune Curtea par să prezinte o anumită pertinență pentru examinarea prin care se urmărește să se stabilească dacă reclamantul din litigiul principal, în pofida calității sale de avocat, a făcut dovada unui angajament social stabil în cadrul exploatării întreprinderii sale în perioada în discuție în litigiul principal.

83 Pe de o parte, poate fi reținută în această privință împrejurarea că persoana interesată și-a desfășurat operațiunile – dintre care, în orice caz, o parte par să aibă un caracter social – în cadrul unor mandate de protecție care i-au fost încredințate, în temeiul diferitor sisteme de protecție prevăzute în dreptul luxemburghez, de o autoritate judiciară care controlează de altfel executarea acestora. Astfel, o asemenea împrejurare tinde să indice nu numai că prestatorul în cauză este obligat să efectueze aceste operațiuni în conformitate cu dispozițiile legislative specifice prevăzute în dreptul luxemburghez în această privință, ci și că acesta poate interveni numai după luarea unei decizii exprese de către autoritatea judiciară competentă pentru numirea persoanelor însărcinate cu realizarea prestărilor de servicii din domeniul ajutorului social și al securității sociale.

84 Pe de altă parte, poate fi relevantă și împrejurarea că remunerația pentru operațiunile în cauză este întotdeauna stabilită sub controlul acestei autorități judiciare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 38) și că această remunerație poate fi suportată de stat în cazul în care beneficiarul este lipsit de mijloace materiale.

85 Trebuie amintit de asemenea că Curtea a statuat deja, în cazul unei infirmiere care conducea o întreprindere individuală și care invoca scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, că un stat membru poate, în principiu, să impună, fără a depăși puterea de apreciere care îi este acordată în acest context, ca costurile de îngrijire ale unei astfel de persoane impozabile să fie suportate, în totalitate sau în parte, de organismele legale de asigurări sociale și de ajutor social în cel puțin două treimi din cazuri, pentru ca acest prestator să poată fi recunoscut ca având un caracter social (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctele 10 și 35-37).

86 De asemenea, nimic nu se opune ca statul membru în cauză să supună acordarea unei astfel de recunoașteri condiției ca prestatorul să efectueze anumite demersuri procedurale în acest scop, asemenea demersuri putând permite autorităților în cauză să verifice caracterul social al acestui prestator. Cu toate acestea, se pare că, în ceea ce privește scutirea prevăzută de dispoziția națională de transpunere a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, dreptul luxemburghez nu impune astfel de demersuri, aspect a cărui verificare este însă de competența instanței de trimitere.

87 Aplicarea unor asemenea condiții trebuie totuși să respecte principiul neutralității fiscale. Astfel, în litigiul principal, va trebui să se verifice dacă alte persoane impozabile, printre care asociațiile fără scop lucrativ, beneficiază deja de o recunoaștere similară în împrejurări asemănătoare cu cele care caracterizează situația reclamantului din litigiul principal, aspect asupra căruia acesta din urmă și guvernul luxemburghez, în răspunsurile lor scrise la întrebările Curții, au adoptat poziții divergente.

88 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările a cincea-a șaptea că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că, pe de o parte, constituie „prestări de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială” prestările de servicii efectuate în beneficiul unor persoane majore declarate incapabile de lege și prin care se urmărește protejarea acestora în acțiunile vieții civile și că, pe de altă parte, nu este exclus ca un avocat care furnizează asemenea prestări de servicii cu caracter social să poată beneficia, pentru întreprinderea pe care o exploatează și în limitele prestărilor menționate, de o recunoaștere ca organism având un caracter social, nefiind însă obligatoriu ca o asemenea recunoaștere să fie acordată prin intervenția unei autorități judiciare decât dacă, prin refuzarea acestei recunoașteri, statul membru în cauză a depășit limitele puterii de apreciere de care dispune în această privință.

Cu privire la a opta întrebare

89 Prin intermediul celei de a opta întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul protecției încrederii legitime se opune ca administrația fiscală să supună TVA-ului anumite operațiuni care se raportează la o perioadă împlinită, într-o situație în care această administrație a acceptat timp de mai mulți ani declarațiile de TVA ale persoanei impozabile care nu includeau operațiunile de aceeași natură în operațiunile impozabile și în care persoana impozabilă se află în imposibilitatea de a recupera TVA-ul datorat de la cei care au remunerat aceste operațiuni.

90 Trebuie amintit că principiul protecției încrederii legitime se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (Hotărârea din 5 martie 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punctul 44).

91 Din dosarul de care dispune Curtea reiese că administrația fiscală luxemburgheză, după ce a acceptat neimpozitarea operațiunilor realizate de EQ începând din anul 2004, a modificat această practică față de EQ, prin decizia sa de rectificare din 19 ianuarie 2018, pentru operațiunile realizate începând din anul 2014, impunând plata TVA-ului în ceea ce privește operațiuni de aceeași natură.

92 Or, simpla acceptare, chiar timp de mai mulți ani, de către administrația fiscală luxemburgheză a declarațiilor de TVA prezentate de EQ care nu includeau cuantumurile referitoare la operațiunile în discuție în litigiul principal nu reprezintă o asigurare precisă furnizată de administrația respectivă cu privire la neaplicarea TVA-ului în cazul acestor operațiuni și, prin urmare, nu poate să creeze o încredere legitimă a acestei persoane impozabile în caracterul neimpozabil al operațiunilor în cauză.

93 În ceea ce privește, pe de altă parte, ipoteza evocată de instanța de trimitere, în care prestatorul a furnizat prestări de servicii fără perceperea TVA-ului pe care îl datora și în care acesta nu ar fi în măsură să recupereze de la cei care au plătit aceste prestații TVA-ul impus ulterior de administrația fiscală, trebuie să se considere, dacă această ipoteză se concretizează, că remunerațiile primite în acest temei de prestator includ deja TVA-ul datorat, astfel încât perceperea TVA-ului să fie compatibilă cu principiul de bază al Directivei TVA, potrivit căruia, prin sistemul TVA, se urmărește să se taxeze exclusiv consumatorul final (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctele 34, 42 și 43).

94 Ținând seama de aceste considerații, este necesar să se răspundă la a opta întrebare că principiul protecției încrederii legitime nu se opune ca administrația fiscală să supună TVA-ului anumite operațiuni care se raportează la o perioadă împlinită, într-o situație în care această administrație a acceptat timp de mai mulți ani declarațiile de TVA ale persoanei impozabile care nu includeau operațiunile de aceeași natură în operațiunile impozabile și în care persoana impozabilă se află în imposibilitatea de a recupera TVA-ul datorat de la cei care au remunerat aceste operațiuni, considerându-se, în acest caz, că remunerațiile deja plătite includ deja acest TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretat în sensul că constituie o activitate economică, în sensul acestei dispoziții, prestările de servicii efectuate

în beneficiul unor persoane majore declarate incapabile de lege și prin care se urmărește protejarea acestora în acțiunile vieții civile, a căror îndeplinire este încredințată prestatorului de o autoritate judiciară în temeiul legii și a căror remunerare este stabilită de aceeași autoritate în mod forfetar sau pe baza unei aprecieri de la caz la caz, ținând seama printre altele de situația financiară a persoanei incapabile, remunerația respectivă putând fi suportată, în plus, de stat dacă aceasta este lipsită de mijloace materiale, atunci când prestațiile menționate sunt efectuate cu titlu oneros, prestatorul obține din acestea venituri cu caracter de continuitate și nivelul total al compensării activității respective este stabilit potrivit unor criterii prin care se urmărește să se garanteze acoperirea costurilor de funcționare suportate de acest prestator.

2) **Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că, pe de o parte, constituie „prestări de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială” prestările de servicii efectuate în beneficiul unor persoane majore declarate incapabile de lege și prin care se urmărește protejarea acestora în acțiunile vieții civile și că, pe de altă parte, nu este exclus ca un avocat care furnizează asemenea prestări de servicii cu caracter social să poată beneficia, pentru întreprinderea pe care o exploatează și în limitele prestărilor menționate, de o recunoaștere ca organism având un caracter social, nefiind însă obligatoriu ca o asemenea recunoaștere să fie acordată prin intervenția unei autorități judiciare decât dacă, prin refuzarea acestei recunoașteri, statul membru în cauză a depășit limitele puterii de apreciere de care dispune în această privință.**

3) **Principiul protecției încrederii legitime nu se opune ca administrația fiscală să supună taxei pe valoarea adăugată (TVA) anumite operațiuni care se raportează la o perioadă împlinită, într-o situație în care această administrație a acceptat timp de mai mulți ani declarațiile de TVA ale persoanei impozabile care nu includeau operațiunile de aceeași natură în operațiunile impozabile și în care persoana impozabilă se află în imposibilitatea de a recupera TVA-ul datorat de la cei care au remunerat aceste operațiuni, considerându-se, în acest caz, că remunerațiile deja plătite includ deja acest TVA.**

Semnături