Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

15 aprile 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Attività economica – Prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e articolo 9, paragrafo 1 – Esenzioni – Articolo 132, paragrafo 1, lettera g) – Prestazioni di servizi strettamente connesse all'assistenza e alla previdenza sociale – Prestazioni fornite da un avvocato nell'ambito di mandati di protezione di maggiorenni legalmente incapaci – Organismo riconosciuto come avente carattere sociale»

Nella causa C-846/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal tribunal d'arrondissement (Tribunale circoscrizionale, Lussemburgo), con decisione del 20 novembre 2019, pervenuta in cancelleria il 21 novembre 2019, nel procedimento

EQ

contro

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

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da A. Prechal (relatrice), presidente di sezione, N. Wahl, F. Biltgen, L.S. Rossi e J. Passer, giudici,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo lussemburghese, da C. Schiltz e T. Uri, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, inizialmente da R. Lyal e N. Gossement, successivamente da R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 gennaio 2021,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il francese.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, e dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra EQ e l'administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Lussemburgo) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria lussemburghese») in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) di prestazioni di servizi effettuate da un avvocato nell'ambito di mandati di protezione di maggiorenni legalmente incapaci che gli sono stati affidati a norma di legge dall'autorità giudiziaria competente.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva così recita:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

5 L'articolo 24, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce quanto segue:

«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

6 L'articolo 25 della direttiva IVA è cosi formulato:

«Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti:

a) la cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo;

b) l'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione;

c) l'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

7 L'articolo 73 di detta direttiva recita:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

8 L'articolo 131 di detta direttiva, che costituisce l'unico articolo del capo 1, intitolato «Disposizioni generali», del titolo IX, esso stesso intitolato «Esenzioni», della medesima, così recita:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

9 Il capo 2 del titolo IX della direttiva IVA, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», comprende gli articoli da 132 a 134 della medesima.

10 Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale direttiva, gli Stati membri esentano le seguenti operazioni:

«le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale».

11 L'articolo 133, primo comma, lettera a), della citata direttiva è del seguente tenore:

«Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n), all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

a) gli organismi in questione non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite».

12 L'articolo 134 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n) nei casi seguenti:

a) se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

b) se esse sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA».

Diritto lussemburghese

13 L'articolo 4, paragrafo 1, della loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (legge del 12 febbraio 1979, relativa all'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone:

«È soggetto passivo ai sensi dell'articolo 2 chiunque in modo indipendente e regolare esercita delle prestazioni che fanno capo a qualsiasi attività economica, indipendentemente dagli scopi o dai risultati e dal luogo di tale attività (...)».

14 L'articolo 5 della legge sull'IVA prevede quanto segue:

«Per attività economica si intende qualsiasi attività tendente a generare entrate, e in particolare le attività di produttore, commerciante o fornitore di servizi, comprese le attività minerarie, le attività agricole, le attività delle libere professioni e le attività che coinvolgono l'utilizzo di beni materiali o immateriali al fine di ricavarne un reddito permanente».

15 L'articolo 15, paragrafo 1, di tale legge così recita:

«1. Si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce né una cessione né un acquisto intracomunitario né un'importazione di un bene.

Tale operazione può consistere nella cessione di un bene immateriale, nell'obbligo di non fare o di tollerare un atto o una situazione e nell'esecuzione di un servizio a norma di legge o in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome.

(...)».

16 Ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 1, lettera o), della legge sull'IVA:

«Sono esentati dall'[IVA], entro i limiti e le condizioni da stabilire con regolamento granducale:

(...)

o) prestazioni di servizi e forniture di beni strettamente legati alla sicurezza sociale, all'assistenza sociale o alla sanità pubblica, svolti da enti di diritto pubblico, da fondi comuni di investimento, enti pubblici o di pubblica utilità, case di cura, case di riposo, gerontologia o geriatria, organizzazioni ospedaliere o di beneficenza e da altre istituzioni simili del settore privato, il cui carattere sociale è riconosciuto dalle autorità pubbliche competenti;

(...)».

17 L'articolo 3 del règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (regolamento granducale del 23 dicembre 1982, che stabilisce i requisiti per la designazione di un amministratore tutelare), enuncia quanto segue:

«Il giudice tutelare può assegnare all'amministratore tutelare un compenso di cui fissa, con decisione motivata, tenuto conto della situazione finanziaria dell'incapace, l'importo o le modalità di calcolo.

Tale compenso può consistere in un importo fisso o in una percentuale dei redditi dell'incapace, oppure in un onorario determinato in funzione delle mansioni svolte.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

18 EQ è un avvocato iscritto all'ordine di Lussemburgo (Lussemburgo) dal 1994. Dal 2004 svolge attività di rappresentanza legale di maggiorenni quale mandatario, curatore e amministratore tutelare.

19 Con avvisi di accertamento dell'IVA del 19 gennaio 2018, relativi agli anni 2014 e 2015, confermati con decisione su reclamo del 4 giugno 2018, l'amministrazione tributaria lussemburghese ha fissato d'ufficio gli importi dell'IVA dovuti da EQ per tali anni, partendo dalla premessa che dette attività di rappresentanza costituissero prestazioni di servizi imponibili a titolo di IVA.

20 EQ ha adito il giudice del rinvio con una domanda di annullamento della decisione del 4 giugno 2018, facendo valere, in particolare, che le attività da esso svolte, durante il periodo controverso, nel settore della tutela dei maggiorenni non costituivano attività economiche, che tali attività erano in ogni caso esenti da IVA in forza della disposizione nazionale che recepisce l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA e che l'amministrazione tributaria lussemburghese aveva ammesso, dal 2004 fino al 2013, che dette attività non erano soggette a IVA, cosicché il fatto di assoggettarle, poi, all'IVA, per quanto riguarda gli anni 2014 e 2015 costituisce una violazione del principio del legittimo affidamento.

21 Inoltre, EQ sostiene che la posizione dell'amministrazione tributaria lussemburghese è contraria a quella del Ministero della Giustizia (Lussemburgo), che si assume l'onere del pagamento degli onorari dei mandatari incaricati di compiti di protezione dei maggiorenni quando questi ultimi sono indigenti, e che ammette che i pagamenti ricevuti a tale titolo non sono soggetti all'IVA.

22 L'amministrazione tributaria lussemburghese contesta tali argomenti. A tal riguardo, essa fa valere, da un lato, che le prestazioni di servizi fornite da EQ nel settore della tutela dei maggiorenni costituiscono effettivamente un'attività economica, dato che EQ realizza tali prestazioni nell'ambito della sua attività professionale di avvocato e che ne trae un reddito significativo. Dall'altro lato, dette prestazioni non potrebbero, nelle circostanze del caso di specie, essere esentate in forza della disposizione nazionale di trasposizione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, in quanto l'esenzione prevista da tale disposizione non può essere invocata da una persona che esercita la professione di avvocato e non soddisfa la condizione di essere un organismo a carattere sociale.

23 Il giudice del rinvio spiega che le esigenze dei maggiorenni legalmente incapaci, ossia delle persone affette da alterazione delle facoltà mentali a seguito di malattia, disabilità o senescenza invalidante, sono soddisfatte mediante diversi regimi di protezione, tra cui la curatela e la tutela, che consentono di consigliare, controllare o rappresentare tali persone negli atti della vita civile e che attribuiscono poteri di gestione e di rappresentanza a terzi. L'istituzione di tali regimi di protezione può dar luogo alla nomina di un mandatario speciale da parte del giudice tutelare, in attesa di una decisione sul regime di protezione da istituire, nonché di un mandatario ad hoc in caso di conflitto di interessi. In pratica, i curatori, gli amministratori tutelari, i mandatari speciali e i mandatari ad hoc sono scelti, in particolare, tra i familiari, ma anche tra altre persone, come gli avvocati.

24 Detto giudice afferma, anzitutto, quanto alla questione se le attività di cui trattasi costituiscano attività economiche, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, effettuate a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della stessa, che le retribuzioni di cui all'articolo 3 del regolamento granducale del 23 dicembre 1982 che stabilisce i requisiti per la designazione di un amministratore tutelare implichino effettivamente un corrispettivo finanziario connesso a tali attività.

25 Tuttavia, anche se i servizi forniti nel caso di specie sono in tutto e per tutto simili a un'attività economica, il giudice del rinvio mette in discussione, in primo luogo, la portata della valutazione, nella giurisprudenza della Corte (v., segnatamente, sentenza del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punto 32), secondo cui una prestazione di servizi è imponibile solo se intercorre un rapporto giuridico tra il prestatore e il destinatario

nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni. Infatti, nel settore della tutela dei maggiorenni, esisterebbe un rapporto triangolare tra il prestatore di servizi, il beneficiario, vale a dire l'adulto protetto, e l'autorità giudiziaria che ha incaricato tale prestatore di svolgere una funzione di amministrazione. Potrebbe altresì incidere al riguardo il fatto che, in caso di indigenza del maggiorenne protetto in questione, la remunerazione del prestatore di servizi sia a carico dello Stato.

26 Dall'altro lato, per quanto riguarda il quantum della remunerazione, se dalla giurisprudenza della Corte risulta che è irrilevante che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo inferiore al prezzo di costo, sembrerebbe discendere tuttavia da tale giurisprudenza che la remunerazione debba essere determinata in anticipo e debba coprire i costi di esercizio del prestatore (v., segnatamente, sentenza del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punto 38). Nel caso di specie, la remunerazione del prestatore di servizi viene stabilita caso per caso dal tribunale competente, sempre in base alla situazione finanziaria del beneficiario, di modo che tale remunerazione non è determinata in anticipo e non garantisce necessariamente in tutte le circostanze la copertura dei costi sostenuti da tale prestatore.

27 Inoltre, per quanto riguarda la questione se le attività di cui trattasi siano esenti dall'IVA, il giudice del rinvio è chiamato ad esaminare, da un lato, se tali attività rientrino nella nozione di «assistenza e [di] previdenza sociale», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, e, dall'altro, se EQ possa rientrare nella nozione di «organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale», ai sensi di tale disposizione, secondo quale procedura e da quale autorità debba essere messo in atto tale riconoscimento.

28 Infine, il giudice del rinvio si interroga sull'applicazione del principio di tutela del legittimo affidamento nelle circostanze del caso di specie. Esso rileva in tale contesto, in particolare, che, quando l'amministrazione tributaria lussemburghese segnala al soggetto passivo, dopo la realizzazione delle operazioni in questione, che intende discostarsi dalla sua precedente posizione consistita nel non assoggettare tali operazioni all'IVA, il soggetto passivo si trova nella situazione in cui non ha potuto imputare l'IVA ai beneficiari delle sue prestazioni. Il soggetto passivo sarebbe così tenuto a prelevare gli importi reclamati dallo Stato a titolo dell'IVA sui suoi fondi propri.

29 È in tale contesto che il tribunal d'arrondissement (Tribunale circoscrizionale, Lussemburgo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se la nozione di "attività economica" ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva [IVA] debba essere interpretata nel senso che include oppure nel senso che esclude le prestazioni di servizi fornite nell'ambito di un rapporto triangolare in cui il prestatore dei servizi riceve l'incarico di questi ultimi da parte di un ente che non coincide con il beneficiario delle prestazioni di servizi.

2. Se la risposta alla prima questione sia diversa a seconda che le prestazioni di servizi siano fornite nell'ambito di un mandato affidato da un'autorità giudiziaria indipendente.

3. Se la risposta alla prima questione sia diversa a seconda che il compenso del prestatore dei servizi sia posto a carico del beneficiario delle prestazioni oppure sia preso in carico dallo Stato al quale appartiene l'ente che ha incaricato il prestatore di servizi di fornire questi ultimi.

4. Se la nozione di "attività economica" ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva [IVA] debba essere interpretata nel senso che include oppure nel senso che esclude le prestazioni di servizi qualora il compenso del prestatore di servizi non sia obbligatorio ex lege e il cui importo, quando assegnato, (…) rientri in una valutazione effettuata caso per caso; (…) sia sempre determinato in funzione della situazione finanziaria del beneficiario delle prestazioni, e (…) sia stabilito in base ad un importo forfettario o a una quota del reddito del beneficiario delle prestazioni, oppure ancora alle prestazioni fornite.

5. Se la nozione di "prestazioni di servizi e (...) cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale" di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva [IVA], debba essere interpretata nel senso che include oppure nel senso che esclude le prestazioni fornite nell'ambito di un regime di protezione degli adulti (incapaci) istituito per legge e soggetto al controllo di un'autorità giudiziaria indipendente.

6. Se la nozione di "organismi riconosciuti (...) come aventi carattere sociale", di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva [IVA], debba essere interpretata nel senso che, ai fini del riconoscimento del carattere sociale dell'organismo, sono necessari taluni requisiti per quanto attiene alla forma di esercizio del prestatore di servizi, o per quanto riguarda lo scopo altruistico o di lucro dell'attività del prestatore di servizi, o più in generale nel senso che essa restringe in base ad ulteriori criteri o presupposti l'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), o se la sola esecuzione di prestazioni "connesse con l'assistenza e la previdenza sociale" sia sufficiente per conferire un carattere sociale all'organismo considerato.

7. Se la nozione di "organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale", di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva [IVA], debba essere interpretata nel senso che ai suoi fini è necessario un procedimento di riconoscimento fondato su una procedura e su criteri prestabiliti, oppure se il riconoscimento ad hoc possa eventualmente intervenire caso per caso, eventualmente ad opera di un'autorità giudiziaria.

8. Se il principio di tutela del legittimo affidamento, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte (…), consenta alle autorità preposte al recupero dell'IVA di esigere da parte di un soggetto passivo ai fini dell'IVA il pagamento dell'IVA afferente a operazioni economiche relative ad un periodo precedente rispetto al momento dell'avviso di accertamento delle autorità dopo che tali autorità abbiano accettato per un prolungato periodo di tempo, precedentemente al periodo considerato, le dichiarazioni IVA del soggetto passivo interessato in cui le operazioni economiche della stessa natura non erano incluse nelle operazioni imponibili. Se l'esercizio di una simile facoltà da parte delle autorità preposte al recupero dell'IVA sia delimitato da determinati requisiti».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni dalla prima alla quarta

30 Con le sue questioni dalla prima alla quarta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che costituiscono un'attività economica, ai sensi di tale disposizione, prestazioni di servizi effettuate a favore di maggiorenni legalmente incapaci e dirette a proteggerli negli atti della vita civile, la cui realizzazione è affidata al prestatore da parte di un'autorità giudiziaria a norma di legge e la cui remunerazione è stabilita dalla stessa autorità in modo forfettario o sulla base di una valutazione, effettuata caso per caso tenendo conto, segnatamente, della situazione finanziaria della persona incapace, laddove tale remunerazione può essere peraltro presa a carico dallo Stato in caso di indigenza di quest'ultima.

31 A tale riguardo, va ricordato che, sebbene la direttiva IVA assegni un ambito di applicazione molto ampio all'IVA, solo le attività aventi carattere economico sono soggette a tale imposta (sentenza del 17 dicembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

32 A tal riguardo, la Corte ha precisato che un'attività può essere qualificata come attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA unicamente se essa corrisponde a una delle operazioni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, di tale direttiva (sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 21).

33 Secondo l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) della direttiva IVA, relativo alle operazioni imponibili, sono soggette all'IVA, segnatamente, le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Inoltre, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva, si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 21).

34 Pertanto, occorre determinare, in primo luogo, se attività come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, che il giudice del rinvio ha qualificato come prestazioni di servizi, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, siano effettuate a titolo oneroso, come richiesto da tale disposizione.

35 Anche se spetta al giudice del rinvio procedere a tale verifica, incombe nondimeno alla Corte fornire a tale organo giurisdizionale tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano essere utili per dirimere la controversia di cui è investito (v., in tal senso, sentenza del 17 dicembre 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punto 27).

36 A tale proposito, secondo costante giurisprudenza, la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Siffatto nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (sentenza del 29 ottobre 2015, Saudaçor, C-410/14, EU:C:2015:733, punto 32).

37 Nel caso di specie, dalle spiegazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che EQ ha effettivamente ricevuto pagamenti nell'ambito dell'esecuzione dei mandati di amministrazione e di rappresentanza di cui era incaricato.

38 Tuttavia, tale giudice rileva, in primo luogo, che l'espletamento di dette prestazioni è stato affidato a EQ non già dai loro beneficiari, bensì dall'autorità competente in forza di una normativa volta a proteggere i maggiorenni legalmente incapaci negli atti della vita civile.

39 Orbene, la Corte ha già dichiarato che il fatto che l'attività di cui trattasi consista nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate dalla legge, per uno scopo di interesse generale, è irrilevante per valutare se tale attività costituisca prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 42). Infatti, l'articolo 25, lettera c), della direttiva IVA prevede espressamente che una prestazione di servizi può consistere nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge.

40 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la rilevanza, in tale contesto, della circostanza che, in caso di indigenza dei beneficiari delle prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale, la retribuzione di queste ultime può essere presa in carico dallo Stato, occorre ricordare che, perché una prestazione di servizi possa dirsi effettuata «a titolo oneroso» ai sensi della direttiva IVA, non occorre, come emerge anche dall'articolo 73 di tale direttiva, che il corrispettivo di tale prestazione sia versato direttamente dal destinatario di quest'ultima, ma il corrispettivo può essere altresì versato da un terzo (v., in tal senso, sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punto 34).

41 In terzo luogo, per quanto riguarda le modalità secondo le quali è fissata la remunerazione delle prestazioni di servizi come quelle effettuate da EQ, dalle spiegazioni fornite dal giudice del rinvio, nonché dalle risposte scritte depositate da EQ e dal governo lussemburghese a seguito delle questioni poste al riguardo dalla Corte, di cui spetterà a tale giudice verificare la fondatezza, risulta che tale remunerazione è fissata, sulla base di una valutazione caso per caso che tenga conto della situazione finanziaria della persona incapace, da parte dell'autorità giudiziaria competente su richiesta del prestatore, il quale deve rendere conto delle sue operazioni regolarmente a tale autorità. Inoltre, ne risulta che essa è composta, generalmente, da una somma mensile forfettaria a titolo della gestione corrente degli affari della persona incapace e, eventualmente, di una somma a titolo di prestazioni supplementari, determinata, in linea di principio, su tariffa oraria; la retribuzione così concessa non corrisponde necessariamente in tutti i casi al valore reale della prestazione fornita.

42 In tale contesto va rammentato, da un lato, che la circostanza che la remunerazione delle prestazioni di servizi di cui trattasi sia versata in forma di forfait non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (v., in tal senso, sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punto 37).

43 Dall'altro lato, la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante rispetto alla qualificazione di operazione a titolo oneroso, in quanto una siffatta circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (v., in tal senso, sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punti 45 e 46 e giurisprudenza ivi citata).

44 Inoltre, la fissazione della remunerazione come appena descritto, e che avviene man mano che il prestatore di cui trattasi svolge le proprie attività e assoggetta i relativi conteggi all'autorità giudiziaria competente, non impedisce affatto di considerare che l'importo così fissato sia stato stabilito in anticipo e secondo criteri ben definiti, conformemente alla giurisprudenza citata al punto precedente della presente sentenza, purché le modalità di tale fissazione siano prevedibili e tali da garantire che detto prestatore riceverà, in linea di principio, un pagamento per tali prestazioni.

45 Alla luce di quanto precede, non risulta quindi che le circostanze rilevate dal giudice del rinvio consentano di dubitare che le prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale siano state effettuate a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

46 Ciò premesso, occorre, in secondo luogo, che le prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale rientrino nella nozione di «attività economica», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA.

47 La nozione di «attività economica» è definita all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA come comprendente ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Dalla giurisprudenza della Corte emerge che tale definizione mette in evidenza l'ampiezza dell'ambito d'applicazione della nozione di «attività economica» nonché il carattere obiettivo di tale nozione, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati. Un'attività, in via generale, viene quindi qualificata come economica quando presenta un carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore dell'operazione (sentenza del 17 dicembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

48 Risulta, peraltro, dalla giurisprudenza della Corte che, al fine di stabilire se una prestazione di servizi sia effettuata dietro corrispettivo in modo tale che tale attività debba essere qualificata come attività economica, occorre esaminare l'insieme delle condizioni in cui essa è realizzata (sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 29).

49 A tale proposito, può costituire un elemento pertinente, come indicato dal giudice del rinvio, la questione se il livello del compenso sia determinato secondo criteri che ne garantiscano l'idoneità a coprire le spese di funzionamento del prestatore (v., in tal senso, sentenza del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punto 38, e giurisprudenza ivi citata), come possono esserlo, in modo più generale, l'importo degli introiti e altri elementi, come l'entità della clientela (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 31).

50 Alla luce degli elementi di fatto rilevati dal giudice del rinvio, risulta che l'attività svolta da EQ ha carattere permanente. Inoltre, come risulta dal punto 45 della presente sentenza, sembra altresì pacifico che l'attività di EQ sia svolta dietro retribuzione. Il giudice del rinvio spiega, tuttavia, di nutrire dubbi a tal riguardo, relativamente al fatto che le prestazioni fornite da tale prestatore non sono necessariamente retribuite in ogni circostanza in modo da garantire la copertura delle spese di funzionamento sostenute da quest'ultimo.

51 Orbene, la circostanza che ogni prestazione di servizi, individualmente considerata, non sia remunerata secondo un livello corrispondente ai costi da essa causati non è sufficiente a dimostrare che l'attività nel suo complesso non è remunerata secondo criteri che garantiscano la copertura delle spese di funzionamento del prestatore.

52 Nel caso di specie, e con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, risulta che il procedimento principale si distingue da quelli che hanno dato luogo alle sentenze del 29 ottobre 2009, Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 50), e del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punto 33), nelle quali si è concluso per l'assenza di attività economica con la motivazione, in particolare, che i contributi versati dai beneficiari delle prestazioni di cui trattasi miravano a coprire solo una piccola proporzione della totalità dei costi sostenuti dai prestatori.

53 Infatti, nel procedimento principale, nulla sembra indicare che il livello dei ricavi che EQ ha tratto dalla sua attività sia insufficiente rispetto alle sue spese di funzionamento. Del resto, i risultati dell'attività di cui trattasi non possono, di per sé, essere determinanti ai fini dell'analisi, di cui al punto 48 della presente sentenza, del carattere economico dell'attività considerata, dovendo tale analisi essere effettuata tenendo conto del complesso delle condizioni in cui tale attività viene realizzata (v., per analogia, sentenza del 26 settembre 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punto 29).

54 Di conseguenza, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, non risulta che l'attività svolta da EQ non rivesta carattere economico.

55 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alle questioni dalla prima alla quarta dichiarando che l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che costituiscono un'attività economica, ai sensi di tale disposizione, prestazioni di servizi effettuate a favore di persone maggiorenni legalmente incapaci e dirette a proteggerle negli atti della vita civile, il cui espletamento è affidato al prestatore da un'autorità giudiziaria a norma di legge e la cui remunerazione è stabilita dalla stessa autorità in modo forfettario o sulla base di una valutazione caso per caso tenendo conto in particolare della situazione finanziaria della persona incapace, remunerazione che può inoltre essere presa in carico dallo Stato in caso di indigenza di quest'ultima, qualora tali prestazioni siano effettuate

a titolo oneroso, il prestatore ne tragga redditi a carattere permanente e il livello del compenso sia determinato secondo criteri che ne garantiscano l'idoneità a coprire le spese di funzionamento sostenute da tale prestatore.

Sulle questioni dalla quinta alla settima

56 Con le sue questioni dalla quinta alla settima, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio intende sapere, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, da un lato, costituiscono «prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale» le prestazioni di servizi effettuate a favore di persone maggiorenni legalmente incapaci e dirette a proteggerle negli atti della vita civile, e, dall'altro, che un avvocato che fornisce tali prestazioni di servizi, può beneficiare, ai fini dell'impresa che gestisce, ai sensi della direttiva IVA, di un riconoscimento quale organismo a carattere sociale.

57 Occorre anzitutto ricordare che i termini impiegati per designare le esenzioni figuranti all'articolo 132 della direttiva IVA sono d'interpretazione restrittiva, dato che queste ultime costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA ed essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al suddetto articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che le priverebbe dei loro effetti (sentenza del 12 marzo 2015, «go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punto 17).

58 Come risulta dal tenore letterale dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, l'esenzione prevista da tale disposizione si applica alle prestazioni di servizi e alle cessioni di beni che sono, da un lato, «strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale», e, dall'altro, «effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale».

59 Per quanto riguarda, in primo luogo, il requisito secondo cui le prestazioni di servizi devono essere strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, esso deve essere letto alla luce dell'articolo 134, lettera a), della direttiva IVA, il quale impone, in ogni caso, che le cessioni di beni o le prestazioni di servizi di cui trattasi siano indispensabili all'espletamento delle operazioni rientranti nell'assistenza e nella previdenza sociale (sentenza dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punto 31).

60 Nel caso di specie, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che le prestazioni di cui trattasi nel procedimento principale sono effettuate in forza di diversi regimi previsti dal diritto lussemburghese diretti a sostenere persone maggiorenni legalmente incapaci negli atti della vita civile, dato che l'incapacità legale di tali persone può essere constatata in caso di alterazione di loro facoltà mentali a seguito di malattia, disabilità o senescenza invalidante. Conformemente a tali regimi, un terzo è incaricato dal tribunale competente di mandati di amministrazione e, se del caso, di rappresentanza nei confronti della persona incapace per quanto riguarda gli atti della vita civile di quest'ultima e della gestione del suo patrimonio. A tal fine possono essere incaricati, in particolare, familiari della persona incapace, assistenti sociali, associazioni senza scopo di lucro o avvocati.

61 Più specificamente, dalle risposte scritte presentate da EQ e dal governo lussemburghese ai quesiti formulati dalla Corte al riguardo risulta che, quando un avvocato è così incaricato, egli è generalmente chiamato a fornire, a favore della persona incapace, prestazioni multiple, quali riassunte ai paragrafi da 52 a 57 delle conclusioni dell'avvocato generale, che comprendono al contempo talune prestazioni relative agli atti della vita civile e riguardanti la gestione della vita quotidiana e del patrimonio della persona incapace e altre aventi carattere giuridico.

62 Sebbene la direttiva IVA non contenga alcuna definizione della nozione di «assistenza e (…) previdenza sociale» utilizzata, in particolare, al suo articolo 132, paragrafo 1, lettera g), la Corte ha già dichiarato che, in linea di principio, sono strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, ai sensi di tale disposizione, le prestazioni di cure e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco a persone che si trovano in stato di dipendenza fisica o economica (v., in tal senso, sentenza del 10 settembre 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punto 44).

63 Allo stesso modo, devono essere considerate tali anche prestazioni di servizi fornite a persone che si trovano in uno stato di dipendenza mentale e destinate a proteggerle negli atti della vita civile, qualora tali persone non siano in grado di provvedervi esse stesse senza rischiare di nuocere ai propri interessi, finanziari o di altro tipo, dato che tale rischio ha appunto giustificato la pronuncia dell'incapacità legale nei loro confronti.

64 Infatti, come in sostanza rilevato anche dall'avvocato generale ai paragrafi 63 e 64 delle sue conclusioni, poiché prestazioni del genere servono ad ovviare a siffatto rischio, consentendo che le attività concrete della vita quotidiana di dette persone, comprese quelle di natura finanziaria, siano gestite con la necessaria prudenza, esse sono indispensabili per proteggerle da atti che possono essere loro pregiudizievoli, o addirittura idonei a mettere in pericolo la loro vita dignitosa.

65 Di conseguenza, le prestazioni di servizi effettuate a favore di persone maggiorenni legalmente incapaci e dirette a proteggerli negli atti della vita civile rientrano nella nozione di prestazioni «strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

66 Per contro, nell'ipotesi in cui siffatte prestazioni siano fornite da un prestatore che svolge, nell'ambito dei mandati di cui al punto 60 della presente sentenza, anche attività più generali di sostegno o di consulenza di ordine giuridico, finanziario o di altro tipo, come quelle che possono essere connesse alle competenze specifiche di un avvocato, di un consulente finanziario o di un agente immobiliare, occorre precisare che le prestazioni effettuate nell'ambito di queste ultime attività non rientrano, in linea di principio, nell'ambito dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, anche se sono prestate nell'ambito di un aiuto fornito a persone legalmente incapaci. Infatti, tenuto conto dell'interpretazione restrittiva di cui tale esenzione deve essere oggetto, tali operazioni non possono essere considerate indispensabili e strettamente connesse con l'assistenza sociale.

67 Tale constatazione si impone del resto anche al fine di rispettare il principio di neutralità fiscale, il quale trova espressione specifica all'articolo 134, lettera b), della direttiva IVA, e che osta a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 4 maggio 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punto 35). Tale principio sarebbe violato se, quando i prestatori incaricati di mandati di protezione, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, effettuano non solo le operazioni inerenti alla protezione di persone legalmente incapaci, ma anche operazioni simili a quelle realizzate al di fuori di tali mandati, le ultime operazioni fossero esenti dall'IVA per il solo motivo che esse si trovano effettuate nell'ambito dell'esecuzione di siffatti mandati.

68 In secondo luogo, per quanto riguarda il requisito secondo cui le prestazioni di servizi, per essere esentate, devono essere effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale, è pacifico che EQ, avvocato iscritto all'ordine forense di Lussemburgo, non rientra nella nozione di «ent[e] di diritto pubblico», di modo che esso può beneficiare dell'esenzione di cui trattasi solo se possa essere considerato come rientrante in quella di «altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

69 L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA non precisa né le condizioni né le modalità del riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico. Spetta dunque, in linea di principio, al diritto nazionale di ciascuno Stato membro sancire le norme in base alle quali un siffatto riconoscimento può essere concesso a organismi di tal genere, in quanto gli Stati membri beneficiano, a tal fine, di un potere discrezionale (v., in tal senso, sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punti 32 e 34).

70 Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte discende che, al momento del riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico, spetta alle autorità nazionali, in conformità con il diritto dell'Unione e sotto il controllo dei giudici nazionali, prendere in considerazione diversi elementi. Fra questi possono essere annoverati l'esistenza di disposizioni specifiche, siano esse nazionali o regionali, legislative o a carattere amministrativo, fiscale o previdenziale, il carattere di interesse generale delle attività del contribuente interessato, il fatto che altri contribuenti che svolgono le stesse attività beneficino già di un analogo riconoscimento, nonché il fatto che i costi delle prestazioni in questione siano eventualmente presi in carico in gran parte da casse malattia o da altri organismi di previdenza sociale, segnatamente quando gli operatori privati mantengono rapporti contrattuali con detti organismi (sentenza dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punto 44).

71 Solo nel caso in cui lo Stato membro non abbia rispettato i limiti del suo potere discrezionale il soggetto passivo può invocare l'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, al fine di opporsi a una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione. In un caso simile, spetta al giudice nazionale determinare, alla luce di tutti gli elementi pertinenti, se il soggetto passivo possa essere riconosciuto come organismo avente carattere sociale, ai sensi della citata disposizione (v., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punti 28 e 32), come anche esposto dall'avvocato generale ai paragrafi da 114 a 119 delle sue conclusioni.

72 Nel caso di specie, alla luce dei quesiti del giudice del rinvio, occorre sottolineare, in primo luogo, che l'applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA non solo è soggetta a una condizione relativa al carattere sociale delle prestazioni di servizi di cui trattasi, ma è inoltre limitata alle prestazioni di servizi effettuate da organismi riconosciuti come aventi carattere sociale, come ricordato al punto 58 della presente sentenza. Orbene, sarebbe incompatibile con l'imposizione di tale duplice condizione consentire agli Stati membri di qualificare soggetti privati che perseguono uno scopo di lucro come organismi eventi carattere sociale per il solo fatto che tali soggetti forniscono anche servizi di carattere sociale (v., in tal senso, sentenza del 28 luglio 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e a., C-543/14, EU:C:2016:605, punti 61 e 63).

73 In secondo luogo, il fatto che il prestatore di cui trattasi sia una persona fisica e persegua, con la propria attività, uno scopo di lucro, non è dirimente ai fini del suo riconoscimento come avente carattere sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA. Infatti, la Corte ha già rilevato che la nozione di «organismi riconosciuti (…) come aventi carattere sociale» è in via di principio sufficientemente ampia per comprendere anche organismi privati che perseguono uno scopo di lucro, ivi comprese le persone fisiche che esercitano un'impresa, nei limiti in cui si tratta di enti individualizzati che compiono una determinata funzione (v., in tal senso, sentenze del 7 settembre 1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, punti 17 e 18; del 17 giugno 2010, Commissione/Francia, C-492/08, EU:C:2010:348, punti 36 e 37, nonché del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 57).

74 Non risulta peraltro dalle informazioni trasmesse alla Corte che il Granducato di Lussemburgo si sia avvalso della facoltà, prevista all'articolo 133, primo comma, lettera a), della direttiva IVA, di rifiutare, in particolare, la concessione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale

direttiva ad organismi che hanno come scopo la ricerca sistematica del profitto, cosicché tale Stato membro non può obiettare al soggetto passivo che intende concedere tale esenzione l'eventuale perseguimento di un siffatto scopo.

75 Tale limitazione alla regola del non assoggettamento ha, infatti, carattere meramente eventuale ed uno Stato membro che abbia omesso di adottare i provvedimenti a tal fine necessari non può far valere la propria omissione per rifiutare ad un contribuente il beneficio di un'esenzione che questi può legittimamente reclamare in forza della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 10 settembre 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punto 60). L'applicazione di detto limite nel caso di specie potrebbe, inoltre, violare il principio della neutralità fiscale, implicando un diverso trattamento in materia di IVA delle prestazioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale direttiva a seconda che gli enti che le forniscono perseguano o meno uno scopo di lucro (v., in tal senso, sentenza del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punto 42).

76 In terzo luogo, anche se, ai fini del riconoscimento di un prestatore come organismo avente carattere sociale, la forma di impresa scelta dal prestatore non è priva di pertinenza, dal momento che essa non deve risultare incompatibile con la qualificazione di «organismo avente carattere sociale», resta il fatto che gli Stati membri non possono negare un siffatto riconoscimento senza un esame preciso delle circostanze concrete del caso di specie, al fine di verificare se queste ultime siano idonee a dimostrare il carattere sociale dell'impresa gestita da un siffatto prestatore, di modo che, qualora tale carattere sociale sia dimostrato e fintantoché tale prestatore offra prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, queste ultime rientrano nell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

77 Per quanto riguarda, in concreto, la circostanza secondo la quale, nel caso di specie, le prestazioni di servizi di cui trattasi sono state fornite da un avvocato iscritto all'ordine forense, occorre rilevare che la Corte ha, certamente, dichiarato che, alla luce dei suoi obiettivi complessivi e della mancanza di stabilità di un eventuale impegno sociale, la categoria professionale degli avvocati e dei procuratori legali non può essere considerata in generale come avente carattere sociale (sentenza del 28 luglio 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e a., C-543/14, EU:C:2016:605, punto 62).

78 Tuttavia, da tale giurisprudenza non risulta che un soggetto passivo che realizza operazioni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale possa in ogni circostanza e a priori essere escluso dalla possibilità di vedersi riconoscere quale organismo avente carattere sociale per il solo motivo che appartiene alla categoria professionale definita al punto precedente della presente sentenza, senza esaminare se egli gestisca la propria impresa in condizioni che giustifichino la concessione di un riconoscimento come organismo avente carattere sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA. Un siffatto approccio potrebbe, del resto, essere in contrasto con il principio di neutralità fiscale, come parimenti rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale ai paragrafi 90 e 95 delle sue conclusioni.

79 Infatti, anche se la categoria professionale degli avvocati non può essere caratterizzata, in generale, come avente carattere sociale, non è escluso che, in un caso concreto, un avvocato che fornisce prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale dia prova di un impegno sociale stabile e si distingua, alla luce degli elementi da prendere in considerazione al fine di dimostrare il carattere sociale della sua impresa, da altre persone fisiche o giuridiche che forniscono prestazioni del genere solo per il fatto che egli è iscritto come avvocato all'ordine forense.

80 In un caso del genere, la semplice qualità di avvocato del prestatore sarebbe un elemento puramente formale non idoneo a rimettere in discussione il carattere sociale della sua impresa.

81 Spetterà pertanto al giudice del rinvio esaminare, alla luce di tutte le altre circostanze pertinenti che caratterizzano la controversia dinanzi ad esso pendente, la questione se il Granducato di Lussemburgo abbia ecceduto i limiti del suo potere discrezionale non prevedendo la possibilità per un prestatore di

servizi che si trovi in una situazione come quella del ricorrente nel procedimento principale di beneficiare, ai fini della sua impresa, di un riconoscimento quale organismo avente carattere sociale. Solo se tale Stato membro ha oltrepassato tali limiti spetterà al giudice del rinvio procedere esso stesso alla concessione di un siffatto riconoscimento relativo al periodo di cui trattasi nel procedimento principale, disapplicando, se del caso, le disposizioni sostanziali o procedurali di diritto interno che ostano a tale concessione.

82 Ciò premesso, per fornire una risposta utile al giudice del rinvio, occorre far osservare che, salvo verifica da parte di tale giudice, taluni elementi contenuti nel fascicolo di cui dispone la Corte sembrano rivestire una certa rilevanza ai fini dell'esame volto a stabilire se il ricorrente nel procedimento principale, malgrado la sua qualità di avvocato, abbia dato prova di un impegno sociale stabile nell'ambito dell'esercizio della sua impresa durante il periodo di cui trattasi nel procedimento principale.

83 Da un lato, può essere presa in considerazione al riguardo la circostanza che l'interessato abbia svolto le proprie operazioni, di cui in ogni caso una parte sembra avere carattere sociale, nell'ambito di mandati di protezione che gli sono stati affidati, in forza dei diversi regimi di protezione previsti nel diritto lussemburghese, da un'autorità giudiziaria, che ne controlla peraltro l'esecuzione. Infatti, una circostanza del genere tende a indicare non solo che il prestatore interessato è obbligato ad effettuare tali operazioni conformemente alle disposizioni legislative specifiche previste in diritto lussemburghese al riguardo, ma anche che può intervenire solo dopo che l'autorità giudiziaria competente ha adottato una decisione esplicita per nominare le persone incaricate dell'espletamento delle prestazioni di servizi rientranti nel settore dell'assistenza e della previdenza sociale.

84 Dall'altro lato, può altresì essere rilevante la circostanza che la remunerazione delle operazioni in questione sia sempre stabilita sotto il controllo di tale autorità giudiziaria (v., in tal senso, sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punto 38) e che tale remunerazione può essere presa a carico dallo Stato in caso di indigenza del beneficiario.

85 Occorre altresì ricordare che la Corte ha già dichiarato, nel caso di un'infermiera dirigente di un'impresa unipersonale e che si avvale dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, che uno Stato membro può, in linea di principio, esigere, senza eccedere il potere discrezionale riconosciutogli in tale contesto, che le spese mediche e farmaceutiche di un siffatto soggetto passivo siano sostenute, in tutto o in parte, dagli organismi legali di sicurezza e di assistenza sociale in almeno due terzi dei casi, affinché tale prestatore possa essere riconosciuto come avente carattere sociale (v., per analogia, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punti 10 e da 35 a 37).

86 Del pari, nulla osta a che lo Stato membro interessato assoggetti la concessione di un siffatto riconoscimento alla condizione che il prestatore effettui talune iniziative procedurali a tal fine, in quanto siffatte iniziative sono idonee a consentire alle autorità interessate di verificare il carattere sociale di tale prestatore. Sembra tuttavia che, per quanto riguarda l'esenzione prevista dalla disposizione nazionale di trasposizione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, il diritto lussemburghese non imponga siffatte iniziative, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.

87 L'applicazione di condizioni siffatte deve tuttavia rispettare il principio di neutralità fiscale. Pertanto, nel procedimento principale, occorrerebbe verificare se altri soggetti passivi, tra cui associazioni senza scopo di lucro, beneficino già di un riconoscimento simile in circostanze analoghe a quelle che caratterizzano la situazione del ricorrente nel procedimento principale, aspetto sul quale quest'ultimo e il governo lussemburghese, nelle loro risposte scritte ai quesiti della Corte, hanno assunto posizioni divergenti.

88 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni dalla quinta alla settima dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso, da un lato, che costituiscono «prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la sicurezza sociale» le prestazioni di servizi effettuate a beneficio di persone maggiorenni legalmente incapaci e dirette a proteggerle negli atti della vita civile, e, dall'altro, che non è escluso che un avvocato che fornisce siffatte prestazioni di servizi a carattere sociale possa beneficiare, ai fini dell'impresa che gestisce e nei limiti di tali prestazioni, di un riconoscimento quale organismo avente carattere sociale, laddove un riconoscimento simile deve tuttavia obbligatoriamente essere concesso mediante l'intervento di un'autorità giudiziaria solo se lo Stato membro interessato, nel rifiutare tale riconoscimento, abbia superato i limiti del potere discrezionale di cui dispone a tal proposito.

Sull'ottava questione

89 Con l'ottava questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio della tutela del legittimo affidamento osti a che l'amministrazione tributaria assoggetti all'IVA talune operazioni relative ad un periodo compiuto, in una situazione in cui tale amministrazione ha accettato per diversi anni le dichiarazioni IVA del soggetto passivo non includendo le operazioni della stessa natura nelle operazioni imponibili e in cui il soggetto passivo si trovi nell'impossibilità di recuperare l'IVA dovuta presso coloro che hanno remunerato tali operazioni.

90 Occorre ricordare che il principio della tutela del legittimo affidamento si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate aspettative a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito (sentenza del 5 marzo 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punto 44).

91 Dal fascicolo a disposizione della Corte risulta che l'amministrazione tributaria lussemburghese, dopo aver accettato la mancata tassazione delle operazioni realizzate da EQ a partire dal 2004, ha modificato tale prassi nei confronti di EQ, con decisione di accertamento del 19 gennaio 2018, per le operazioni effettuate a partire dal 2014, richiedendo il pagamento dell'IVA per operazioni della stessa natura.

92 Orbene, la semplice accettazione, anche per diversi anni, da parte dell'amministrazione tributaria lussemburghese delle dichiarazioni IVA presentate da EQ, le quali non includevano gli importi relativi alle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, non vale come garanzia precisa fornita da tale amministrazione sulla mancata applicazione dell'IVA a tali operazioni e non può, pertanto, creare un legittimo affidamento nei confronti di tale soggetto passivo nella natura non imponibile delle operazioni di cui trattasi.

93 Per quanto riguarda, peraltro, l'ipotesi, richiamata dal giudice del rinvio, in cui il prestatore ha fornito prestazioni di servizi senza riscossione dell'IVA di cui era debitore, e in cui non sarebbe in grado di recuperare presso coloro che hanno pagato tali prestazioni l'IVA successivamente richiesta dall'amministrazione tributaria, occorre, se tale ipotesi si concretizza, constatare che i corrispettivi ricevuti a tale titolo dal prestatore includano già l'IVA dovuta, di modo che la riscossione dell'IVA sia compatibile con il principio di base della direttiva IVA secondo il quale il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente il consumatore finale (v., in tal senso, sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punti 34, 42 e 43).

94 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere all'ottava questione dichiarando che il principio di tutela del legittimo affidamento non osta a che l'amministrazione tributaria assoggetti all'IVA talune operazioni relative ad un periodo compiuto, in una situazione in cui tale amministrazione ha accettato per diversi anni le dichiarazioni IVA del soggetto passivo che non includono le operazioni della stessa

natura nelle operazioni imponibili e in cui il soggetto passivo si trova nell'impossibilità di recuperare l'IVA dovuta presso coloro che hanno effettuato la remunerazione di tali operazioni, poiché va considerato che le remunerazioni già versate includono già detta IVA.

Sulle spese

95 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto deve essere interpretato nel senso che costituiscono un'attività economica, ai sensi di tale disposizione, prestazioni di servizi effettuate a favore di persone maggiorenni legalmente incapaci e dirette a proteggerle negli atti della vita civile, il cui espletamento è affidato al prestatore da un'autorità giudiziaria a norma di legge e la cui remunerazione è stabilita dalla stessa autorità in modo forfettario o sulla base di una valutazione caso per caso tenendo conto in particolare della situazione finanziaria della persona incapace, remunerazione che può inoltre essere presa in carico dallo Stato in caso di indigenza di quest'ultima, qualora tali prestazioni siano effettuate a titolo oneroso, il prestatore ne tragga redditi a carattere permanente e il livello del compenso di tale attività sia determinato secondo criteri che ne garantiscano l'idoneità a coprire le spese di funzionamento sostenute da tale prestatore.**

2) **L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso, da un lato, che costituiscono «prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la sicurezza sociale» le prestazioni di servizi effettuate a beneficio di persone maggiorenni legalmente incapaci e dirette a proteggerle negli atti della vita civile, e, dall'altro, che non è escluso che un avvocato che fornisce siffatte prestazioni di servizi a carattere sociale possa beneficiare, ai fini dell'impresa che gestisce e nei limiti di tali prestazioni, di un riconoscimento quale organismo avente carattere sociale, laddove un riconoscimento simile deve tuttavia obbligatoriamente essere concesso mediante l'intervento di un'autorità giudiziaria solo se lo Stato membro interessato, nel rifiutare tale riconoscimento, abbia superato i limiti del potere discrezionale di cui dispone a tal proposito.**

3) **Il principio di tutela del legittimo affidamento non osta a che l'amministrazione tributaria assoggetti all'imposta sul valore aggiunto (IVA) talune operazioni relative ad un periodo compiuto, in una situazione in cui tale amministrazione ha accettato per diversi anni le dichiarazioni IVA del soggetto passivo che non includono le operazioni della stessa natura nelle operazioni imponibili e in cui il soggetto passivo si trova nell'impossibilità di recuperare l'IVA dovuta presso coloro che hanno effettuato la remunerazione di tali operazioni, poiché va considerato che le remunerazioni già versate includono già detta IVA.**

Firme