Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
GIOVANNI PITRUZZELLA
presentate il 14 gennaio 2021 [1]

Causa C-846/19

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

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunale circoscrizionale, Lussemburgo)]

«Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle legislazioni fiscali – Imposta sul valore aggiunto – Nozioni di attività economica e di prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale – Nozione di organismi riconosciuti come aventi carattere sociale – Mandati di rappresentanza di persone maggiorenni – Assoggettamento all'IVA»

1. Sono assoggettabili ad IVA le prestazioni rese da un avvocato nell'ambito di un regime di protezione per persone maggiorenni legalmente incapaci?

2. Sono queste ultime assimilabili a «prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza sociale»?

3. Un professionista iscritto ad un albo professionale può, ed entro che limiti, essere riconosciuto come «organismo avente carattere sociale»?

4. Queste le principali questioni che sono alla base della causa odierna proposta nell'ambito di una controversia tra EQ e l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Ufficio del registro, del demanio e dell'IVA del Lussemburgo; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»).

5. La Corte è, in sostanza, chiamata a pronunciarsi sull'estensione delle nozioni sopracitate, contenute nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE [2] (in prosieguo: la «direttiva IVA»), e sui limiti alla discrezionalità degli Stati membri ad introdurre condizioni aggiuntive rispetto a quelle previste dalla direttiva.

1 Lingua originale: l'italiano.

2 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).

I. Quadro giuridico

A. Diritto dell'Unione

6. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA prevede:

«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; (...)».

7. Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«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».

8. L'articolo 131 della direttiva IVA 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».

Il capitolo 2 del titolo IX della direttiva IVA è rubricato «Esenzioni a favore di determinate attività di interesse generale». Questo capitolo include gli articoli da 132 a 134.

9. Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale direttiva, gli Stati membri devono esentare le seguenti operazioni:

«g) 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».

B. Diritto lussemburghese

10. L'articolo 4, paragrafo 1, della legge del 12 febbraio 1979 sull'IVA (in prosieguo: la «legge sull'IVA») nella versione applicabile ai fatti di cui alla causa principale, 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 (...)».

11. 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».

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

«1. Sono esentati dall'imposta sul valore aggiunto, entro i limiti e le condizioni da stabilire con regolamento granducale:

(...)

o) 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;

(…)».

13. Le condizioni di attuazione dell'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA, come modificata, sono state definite dal regolamento granducale del 23 dicembre 1981 (in prosieguo: il «regolamento granducale»), il cui articolo 3 così recita:

«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».

II. Fatti, procedimento principale e questioni pregiudiziali

14. EQ è avvocato iscritto all'ordine di Lussemburgo dal 1994 e dal 2004 assume mandati nell'ambito dei regimi di protezione delle persone adulte incapaci, principalmente come curatore e amministratore di sostegno.

15. Fino al 2013, l'amministrazione tributaria ha ritenuto che tali attività non fossero soggette all'IVA.

16. Con due avvisi di accertamento IVA datati 19 gennaio 2018, relativi agli anni 2014 e 2015, l'amministrazione tributaria ha richiesto a EQ il pagamento dell'IVA per le attività di rappresentanza delle persone adulte legalmente incapaci svolte in tali anni. Così facendo, l'amministrazione fiscale ha deciso di assoggettare per la prima volta all'IVA le suddette attività di rappresentanza.

17. Con decisione del 4 giugno 2018, l'amministrazione fiscale ha respinto il ricorso presentato da EQ contro i due avvisi di accertamento.

18. Successivamente, EQ ha intentato un'azione dinnanzi al giudice del rinvio, tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunale circoscrizionale, Lussemburgo), per l'annullamento della decisione del 4 giugno 2018.

19. EQ ritiene che le prestazioni di cui trattasi non siano attività economiche soggette all'IVA in quanto assolverebbero ad una funzione sociale.

20. A suo avviso, tali attività sarebbero esenti da IVA ai sensi della disposizione nazionale che recepisce l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, vale a dire l'articolo 44, paragrafo 1, lettera o) della legge IVA lussemburghese, che riconosce l'esenzione dall'IVA alle prestazioni di servizi strettamente legate alla sicurezza e all'assistenza sociale effettuate da organismi il cui carattere sociale è riconosciuto dalle autorità pubbliche competenti.

21. Egli lamenta che, dal 2004 al 2013, tali attività non erano state soggette all'IVA, cosicché assoggettarle all'IVA per gli anni 2014 e 2015 costituirebbe una violazione del principio del legittimo affidamento.

22. Il giudice del rinvio precisa che il diritto lussemburghese prevede diversi regimi di protezione per le persone maggiorenni legalmente incapaci. L'istituzione di questi regimi di protezione può dar luogo alla nomina di un rappresentante speciale da parte del giudice tutelare, in attesa di una decisione sul regime di protezione da istituire, nonché di un rappresentante ad hoc in caso di conflitto d'interesse.

23. Il giudice del rinvio si chiede anzitutto se l'attività di protezione nell'ambito della tutela dei maggiorenni, svolta a titolo oneroso, costituisca un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA.

24. Per quanto riguarda il quantum della remunerazione, se dalla giurisprudenza della Corte risulta che è irrilevante che un'operazione economica sia effettuata a un prezzo inferiore al prezzo di costo, la remunerazione deve però essere determinata in anticipo e coprire i costi di esercizio del prestatore di servizi [3]. In questo caso, la remunerazione viene stabilita caso per caso dal tribunale competente, sempre in base alla situazione finanziaria del beneficiario, la remunerazione quindi non è determinata in anticipo e non garantisce necessariamente in tutte le circostanze la copertura dei costi sostenuti dal fornitore di servizi.

25. Inoltre, il giudice del rinvio si chiede se l'attività di protezione di maggiorenni legalmente incapaci possa beneficiare dell'esenzione dall'IVA, e dunque se la suddetta attività costituisca «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, e se l'avvocato che la svolge possa rientrare nella nozione di «organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale» ai sensi della stessa disposizione. A riguardo EQ assume una posizione che tiene conto della natura dell'attività svolta indipendentemente dallo status giuridico del prestatore di servizi, mentre l'amministrazione fiscale ritiene che si debba tener conto dello status giuridico e, senza dichiararlo espressamente, escludere i prestatori che perseguono uno scopo di lucro.

26. La giurisdizione del rinvio chiede, altresì, chiarimenti sulla nozione di «riconoscimento» del carattere sociale dell'organismo considerato. Se la direttiva IVA si limita a rinviare ad un riconoscimento «dallo Stato membro interessato», essa non precisa il procedimento di riconoscimento e l'organo autorizzato a procedervi. I fatti del caso di specie sollevano tra l'altro la questione se l'autorità interessata possa essere un'autorità giudiziaria e se il riconoscimento possa essere effettuato caso per caso.

27. Infine, il giudice del rinvio si interroga sull'applicabilità del principio di tutela del legittimo affidamento al caso di specie. Egli fa notare che l'IVA non è un'imposta dovuta dal soggetto debitore dell'IVA, ma dal consumatore finale. Quando, come nel caso di specie, l'amministrazione incaricata della riscossione dell'IVA comunica al soggetto passivo, dopo il completamento delle operazioni in questione, che intende discostarsi dalla sua precedente posizione che consisteva nel non assoggettare tali operazioni ad IVA, il soggetto passivo si trova nella situazione in cui non ha potuto addebitare l'IVA al beneficiario di tali prestazioni, pur dovendo restituire quest'ultima allo Stato. Il soggetto passivo sarebbe quindi tenuto a detrarre gli importi richiesti dallo Stato a titolo di IVA dai propri fondi, il che violerebbe il principio di neutralità fiscale dell'IVA.

3 V. sentenza del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punto 38).

28. È in tale contesto che il tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunale circoscrizionale) ha sospeso il procedimento e sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se la nozione di "attività economica" ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE 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 2006/112/CE 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, a) rientri in una valutazione effettuata caso per caso; b) sia sempre determinato in funzione della situazione finanziaria del beneficiario delle prestazioni, e c) 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 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 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 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 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 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 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 di giustizia dell'Unione europea, 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».

III. Analisi giuridica

29. Le questioni pregiudiziali sono sostanzialmente volte a determinare se le attività svolte da un avvocato, in qualità di mandatario, curatore e tutore di maggiorenni legalmente incapaci, siano soggette alla tassazione IVA o se ne siano esenti.

30. Come suggerito dalla Commissione, le otto domande pregiudiziali possano essere suddivise in tre gruppi:

A) le prime quattro hanno ad oggetto la nozione di attività economica, in particolare se le suddette attività rientrino nella nozione di attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA;

B) le questioni dalla quinta alla settima riguardano il campo di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, in particolare se tali attività siano esenti in quanto «prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale», e l'avvocato che le esercita possa essere considerato «un organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente carattere sociale ai sensi della stessa disposizione»;

C) l'ultima questione pregiudiziale mira a chiarire se il principio di tutela del legittimo affidamento esclude che tali attività siano assoggettate ad IVA qualora le autorità fiscali abbiano accettato, in passato e per lungo tempo, che tali attività non fossero soggette all'IVA.

31. Le presenti conclusioni, come richiesto dalla Corte, saranno incentrate sulle questioni pregiudiziali dalla quinta alla settima, raggruppate alla lettera B, che riguardano la portata dell'esenzione dei servizi strettamente connessi all'assistenza e alla previdenza sociale. La natura economica delle prestazioni secondo i criteri indicati dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, oggetto del gruppo di questioni raggruppate alla lettera A), sarà pertanto data per presupposta.

32. Osservo preliminarmente che l'attenzione per le questioni in esame va oltre il presente affare poiché la Corte di giustizia è attualmente investita di un altro ricorso analogo, presentato dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) in questa stessa materia, relativo a un'unica domanda pregiudiziale che si sovrappone in gran parte alle questioni del gruppo B [4].

33. Anche nella causa C-1/20 il ricorrente è un avvocato al quale il tribunale conferisce di frequente la qualifica di rappresentante di soggetti maggiorenni incapaci. L'Ufficio delle imposte ha ritenuto che i proventi derivanti dalle attività svolte dall'avvocato in qualità di rappresentante siano assoggettabili al pagamento dell'IVA. Il ricorrente ha presentato ricorso innanzi al Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), che ha rigettato l'impugnazione sul presupposto che la categoria professionale degli avvocati non possa essere considerata un organismo di cui è riconosciuto il carattere sociale.

34. Tuttavia dalla lettura della domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal giudice austriaco emergono una serie di elementi che possono essere utili anche per le risposte alle questioni dell'odierno giudizio.

4 Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) il 3 gennaio 2020, B / Finanzamt Wien (C-1/20).

35. In particolare, ai fini delle presenti conclusioni, è utile la circostanza per cui «il Bundesfinanzhof, esprimendosi sulla questione dell'attività disciplinata dall'articolo 1896 del BGB, comparabile nel diritto tedesco a quella di un curatore professionale, è giunto alla conclusione che questi potrebbe fare affidamento sull'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, salvo che si tratti di servizi retribuiti prestati da un avvocato nominato curatore che svolge attività legale nel contesto della curatela (Bundesfinanzhof, 25.4.2013, V R 7/11). La giurisprudenza citata ha indotto il legislatore tedesco a prevedere, all'articolo 4, n. 16, lettera k), della legge tedesca sull'imposta sulla cifra d'affari, un'esenzione per tali servizi» [5].

36. Per rispondere alle questioni pregiudiziali raggruppate alla lettera B), occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA richiede che siano soddisfatte congiuntamente due condizioni perché l'esenzione dal pagamento dell'IVA prevista da tale disposizione possa trovare applicazione: le prestazioni di servizi in questione devono essere «strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale» e le stesse devono essere effettuate da «organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato» [6].

37. Si tratta perciò di verificare se le attività svolte da un avvocato in qualità di mandatario, curatore o tutore di un maggiorenne legalmente incapace rientrino nel campo di applicazione dell'esenzione da IVA prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, e dunque se dette attività siano «strettamente connesse all'assistenza e alla sicurezza sociale» e se l'avvocato che le ha poste in essere possa venire considerato come «organismo riconosciuto dallo Stato membro come avente un carattere sociale».

38. In concreto occorre verificare se l'interpretazione proposta dal governo lussemburghese secondo cui un avvocato che esercita le predette attività debba essere escluso dall'esenzione IVA sia conforme a un'interpretazione, testuale, sistematica e teleologica dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA [7] e, in secondo luogo, se sussista per gli Stati membri un margine di discrezionalità per introdurre interpretativamente una tale esclusione.

39. Secondo una giurisprudenza consolidata della Corte, «i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva IVA devono essere interpretati restrittivamente» [8], in quanto dette esenzioni configurano una deroga al principio generale secondo il quale l'IVA deve essere percepita su ogni prestazione di servizio, effettuata a titolo oneroso da parte di un soggetto passivo.

40. Tuttavia, tale interpretazione restrittiva da parte dello Stato membro al momento della trasposizione della direttiva non può giungere sino al punto di rendere eccessivamente difficoltosa l'attuazione del regime delle esenzioni sino a svuotare di effetti la nozione autonoma delle medesime.

41. Pertanto, è necessario fare riferimento alla ratio della disposizione stessa.

42. Lo scopo della direttiva IVA è quello di armonizzare le legislazioni nazionali al fine di stabilire un sistema comune di imposta sul valore aggiunto e, dunque, una base imponibile uniforme.

5 Causa C-1/20, domanda di pronuncia pregiudiziale, punto 41. Nelle risposte scritte alle domande della Corte, in particolare in quella alla domanda n. 3, EQ afferma che in Belgio gli avvocati nominati amministratori provvisori di adulti incapaci non sono soggetti all'IVA sul loro compenso relativo a tale attività mentre lo sono per le altre prestazioni in qualità di avvocati.

6 V. sentenze dell'8 ottobre 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 30), del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 21) e del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punto 34).

7 V. sentenza del 21 settembre 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punto 29 e giurisprudenza citata).

8 V., da ultimo, sentenza dell'8 ottobre 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 28).

43. L'interpretazione delle nozioni contenute nella direttiva IVA deve essere, pertanto, conforme agli obiettivi perseguiti da dette esenzioni e deve rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA. Bisogna evitare cioè che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al detto articolo 132 siano interpretati in un modo tale da privare tali esenzioni dei loro effetti [9].

44. Nel garantire un trattamento fiscale più favorevole in materia di IVA per alcune prestazioni di servizi di interesse pubblico nel settore sociale, si mira, infatti, a ridurre il costo di tali servizi e a renderli maggiormente accessibili ai singoli in grado di beneficiarne [10].

45. Dal fascicolo sembrerebbe di comprendere, almeno nelle argomentazioni del ricorrente in via principale, che anche il Ministero della Giustizia lussemburghese sarebbe dell'avviso di esentare dall'IVA le prestazioni socio assistenziali, anche se rese da avvocati, per non rendere più gravosi i costi a carico della società [11].

a) Sulla condizione secondo cui le prestazioni di servizi devono essere «strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale»

46. La nozione di «stretta connessione», dunque, nella logica assistenziale che la connota in ragione delle sue finalità, non richiede un'interpretazione particolarmente rigorosa, anche in ragione del fatto che l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA è soggetta alla ulteriore condizione che i servizi interessati siano «essenziali» per gli interventi di assistenza sociale e di sicurezza sociale ai sensi dell'articolo 134, lettera a), della stessa direttiva [12].

47. Benché i concetti di «assistenza e previdenza sociale» non siano definiti dalla direttiva IVA, la giurisprudenza della Corte ha riconosciuto in più occasioni il carattere sociale di alcune attività legate alla cura, assistenza e protezione di soggetti maggiorenni non autosufficienti.

48. Nella sentenza Kügler [13], la Corte ha affermato che le prestazioni di cure generiche e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco a persone fisicamente o economicamente non autosufficienti costituiscono prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale ai sensi dell'articolo 13, parte A, n. 1, lettera g), della sesta direttiva [14].

49. Parimenti, nella sentenza Zimmerman [15], risultava pacifico tra le parti che le cure a domicilio, somministrate da un'infermiera professionale, potessero essere considerate «strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale» ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva.

9 V. sentenze dell'8 ottobre 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 28) e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 22). In questo senso, sempre con riferimento all'interpretazione della medesima disposizione, v. sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punto 30 e giurisprudenza citata). La Corte afferma che pur essendo necessaria un'interpretazione restrittiva ciò non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti o tale da rendere le esenzioni previste quasi inapplicabili.

10 V. sentenze dell'8 ottobre 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 29), del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 41) e del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punto 30).

11 V. domanda di pronuncia pregiudiziale, pag. 3 nella descrizione delle argomentazioni della parte ricorrente in via principale.

12 V. sentenza dell'8 ottobre 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 31).

13 V. sentenza del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 61).

14 Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»). La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva IVA.

15 V. sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 24).

50. Si deve, poi, constatare che la formulazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, annovera espressamente le prestazioni effettuate dalle case di riposo tra le prestazioni di servizi e di cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e con la previdenza sociale, che rientrano pertanto nell'esenzione prevista da tale disposizione. La circostanza è stata evidenziata dalla Corte nella sentenza Les Jardins de Jouvence [16].

51. Dal fascicolo emerge che la nomina di un rappresentante legale presuppone che una persona maggiorenne non sia in grado di provvedere autonomamente ai propri interessi in quanto affetta da malattia psichica o disabilità mentale, da senescenza invalidante o da altra incapacità.

52. Ai fini della valutazione del carattere sociale dell'attività svolta dal rappresentante legale, e quindi della sua stretta connessione all'assistenza sociale, occorre prendere in considerazione anzitutto il contenuto concreto di tali attività. A tal fine, risultano di particolare utilità le risposte scritte fornite dalle parti alla domanda formulata dalla Corte sull'argomento.

53. Ad avviso del ricorrente in via principale, la maggior parte delle prestazioni compiute dagli avvocati nominati quali mandatari, curatori o tutori di maggiorenni incapaci, consistono in: 1) visita agli assistiti al loro domicilio per assicurarsi del loro benessere e per conoscere i loro bisogni; 2) contatti con la famiglia, gli assistenti sociali, il personale che somministra le cure; 3) scelta del luogo in cui vivere; 4) richieste di pensioni, aiuti sociali; 5) attuazione di aiuti domiciliari; 6) pagamento di fatture, ottenimento di rimborsi di spese mediche, dichiarazione dei redditi, consegna del denaro per le spese quotidiane.

54. Può capitare che il rappresentante svolga anche prestazioni aventi carattere legale, senza tuttavia che tali attività siano riservate unicamente agli avvocati: negoziazione, firma o risoluzione di un contratto di locazione, vendita di beni mobili o immobili, assistenza o rappresentanza dell'adulto nella successione. Tant'è vero che, secondo il diritto nazionale lussemburghese, possono essere nominati quali mandatari, curatori e tutori anche i parenti stretti del beneficiario o le istituzioni preposte alla protezione dei soggetti affetti da deficit mentali o fisici.

55. Infine, tali mandati possono comportare servizi che rientrano nelle competenze esclusive degli avvocati, come la rappresentanza dell'incapace in controversie legali, ma questo tipo di prestazioni sarebbe numericamente inferiore.

56. La risposta fornita dal governo lussemburghese sul punto è che, secondo le informazioni raccolte dall'Ordine degli Avvocati del Lussemburgo, le attività dell'avvocato in questo settore sono molteplici e non consistono esclusivamente nella rappresentanza quotidiana ma «parte dell'attività dell'avvocato potrebbe essere qualificata come "sociale": contatto con gli assistenti sociali, i medici, le banche, le famiglie. Ad esempio, gli avvocati devono spesso occuparsi delle ammissioni alle case di cura, richiedere aiuti finanziari e gestire un trasloco» [17].

57. Le risposte delle parti alla domanda della Corte sul contenuto concreto delle attività svolte dal rappresentante legale non sembrano, dunque, divergere nella sostanza: gli avvocati svolgono attività molteplici a favore dell'incapace e parte di questa attività può essere qualificata come «sociale», anche nel predetto senso di «strettamente connessa all'assistenza sociale».

58. Ciò che diverge nella rappresentazione fattuale delle parti è la misura e la proporzione delle attività svolte: per il ricorrente in via principale le attività aventi natura «sociale» sono preponderanti rispetto alle altre, per il governo lussemburghese esse rappresentano una «parte» rispetto alle molteplici svolte.

16 V. sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 42).

17 Risposte scritte del governo lussemburghese, punto 16.

59. Per determinare il carattere sociale di tali attività di rappresentanza, occorre altresì prendere in considerazione alcuni elementi previsti dalle disposizioni di dettaglio (nel caso che ci occupa il regolamento granducale): a) il costo di questi mandati, nel caso in cui il maggiore non abbia mezzi finanziari sufficienti, è a carico dello Stato; b) il compenso per le prestazioni, che deve essere fissato dal tribunale, è commisurato in particolare al reddito e alla consistenza patrimoniale dell'incapace; c) il rappresentante è soggetto ad un esame del tribunale; d) l'indennità versata è spesso forfettaria e corrisponde raramente ai servizi resi.

60. A quanto emerge dal fascicolo questi elementi sembra possano riscontrarsi nel caso che ci occupa.

61. Può, pertanto, affermarsi, dalla concorde lettura delle affermazioni delle parti, inclusa la parte pubblica rappresentata dal governo lussemburghese, che una parte delle attività svolte dall'avvocato mandatario, curatore, o tutore di maggiorenni incapaci può essere considerata «strettamente legata all'assistenza sociale» perché legata alla cura della persona incapace e alle sue scelte personali di vita e riveste altresì un carattere «essenziale» per l'espletamento da parte del mandatario, tutore e curatore legale degli interventi di assistenza sociale, in quanto necessaria ad assicurare al beneficiario delle condizioni di vita dignitose rispetto ai suoi deficit mentali o fisici [18]. Si tratta cioè di attività che sono espressione dell'esigenza di cura, assistenza e protezione di soggetti affetti da deficit mentale e fisico, i quali altrimenti non riuscirebbero a provvedervi autonomamente. Si pensi, in particolare, alla scelta se collocare l'interessato in una casa di cura adatta alle sue esigenze oppure se approntare un'assistenza al domicilio.

62. Come riconosciuto anche dal governo lussemburghese, infatti, il concetto di «assistenza sociale» può essere descritto anche come un aiuto che permette a una persona fisica di sopravvivere dignitosamente nei momenti di bisogno [19].

63. La gestione del patrimonio può essere (almeno in alcuni casi) un'attività funzionale a garantire una sopravvivenza dignitosa del beneficiario e a metterlo al riparo dalla commissione di atti dispositivi a sé pregiudizievoli.

64. D'altra parte, una sopravvivenza dignitosa è senz'altro messa in pericolo se le attività concrete della vita quotidiana, incluse quelle di natura finanziaria, non sono gestite con la necessaria prudenza.

65. Con riferimento alla seconda categoria di attività svolte dall'avvocato mandatario, curatore o tutore del maggiorenne incapace, che attengono esclusivamente alla professione di avvocato, esse rappresentano una parte dell'attività svolta dall'avvocato mandatario, curatore o tutore.

66. Escludo che tali attività svolte dall'avvocato mandatario, curatore o tutore nella sua qualità di professionista possano venire considerate come attività strettamente connesse con l'assistenza sociale ed essenziali per lo svolgimento delle prestazioni esentate. Si tratta, infatti, di attività professionali riservate unicamente agli avvocati, che vengono poste in essere nell'esercizio di una professione liberale piuttosto che in adempimento della funzione sociale di mandatario, curatore o tutore.

67. Per valutare se sia configurabile l'esenzione, per un avvocato che svolga attività di sicura finalità socio-assistenziale come quelle sopra descritte, è necessario verificare la sussistenza della seconda condizione prevista dalla direttiva IVA (il riconoscimento come organismo avente un carattere sociale da parte dello Stato membro). Vi è, a mio avviso, una stretta connessione tra le due condizioni nel senso che la prevalenza significativa di attività aventi natura socio-assistenziale può qualificare la natura stessa del soggetto che eroga delle prestazioni, connotando la sua attività come stabilmente impegnata nel sociale e dunque meritevole del riconoscimento in tal senso.

18 V. sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 54).

19 Risposte scritte del governo lussemburghese, punto 14.

68. Come vedremo, a mio avviso, infatti, se un avvocato svolge in misura preponderante funzioni di carattere sociale (strettamente legate all'assistenza sociale), diverse da quelle strettamente legali, può beneficiare, con riferimento alle prestazioni di natura sociale, dell'esenzione. Essa non può essere esclusa di per sé per il solo fatto che si tratti di avvocati.

b) Sulla condizione relativa al riconoscimento come organismo avente un carattere sociale da parte dello Stato membro

69. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA non precisa né le condizioni né le modalità proprie del riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico.

70. 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 [20].

71. Nello specifico, l'articolo 132 della direttiva IVA conferisce agli Stati membri la facoltà di concedere l'esenzione prevista nel paragrafo 1, lettera g), a organismi diversi da quelli di diritto pubblico, subordinandola al rispetto di una o più delle condizioni menzionate nel medesimo articolo. Gli Stati membri sono liberi di imporre tali condizioni facoltative in via supplementare per la concessione dell'esenzione di cui trattasi [21].

72. Ne deriva che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA conferisce agli Stati membri un potere discrezionale per riconoscere un carattere sociale a determinati organismi che non sono di diritto pubblico [22].

73. Va ricordato, tuttavia, che l'articolo 131, paragrafo 1, circoscrive l'estensione del potere discrezionale degli Stati membri precisando che essi possono introdurre condizioni aggiuntive a quelle previste dalla direttiva stessa al fine di «assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

74. Il margine di apprezzamento degli Stati membri nella fissazione delle condizioni per accedere all'esenzione non può spingersi, pertanto, sino ad alterare la definizione del contenuto delle esenzioni enumerate dalla direttiva.

75. L'espressione «per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste» è finalizzata, a mio avviso, a consentire agli Stati membri di introdurre regolamentazioni nazionali idonee a rendere non eccessivamente complessa agli operatori economici l'applicazione delle esenzioni e, eventualmente, anche a razionalizzare le modalità di controllo.

76. Così come la finalità di «prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso» non può evidentemente fare riferimento a mere esclusioni soggettive non connesse alla concreta natura delle attività svolte.

77. In ogni caso, alla luce dei principi generali, deve ritenersi che la discrezionalità degli Stati debba essere esercitata conformemente al diritto dell'Unione [23].

20 V. sentenze dell'8 ottobre 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 43), del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 32) e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

21 V. sentenze del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 33) e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

22 V. sentenza del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

23 V. sentenze del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punti 54 e 57) e del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punti 51 e 52).

78. Quando un contribuente contesta il riconoscimento, o l'omesso riconoscimento, della qualifica di organismo a carattere sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, spetta ai giudici nazionali valutare se le competenti autorità abbiano rispettato i limiti del potere discrezionale conferito dal citato articolo applicando i principi del diritto dell'Unione, ivi compreso, in particolare, il principio di parità di trattamento che si concretizza, in materia di IVA, nel principio di neutralità fiscale [24].

79. Nel caso in esame, il governo lussemburghese non ha riconosciuto la qualità di organismo avente carattere sociale in capo a EQ, in relazione alle attività da lui svolte in qualità di mandatario, curatore e tutore, ritenendo ostativo, sembra di comprendere, la sua qualifica di avvocato.

80. La Corte ha già escluso in precedenti pronunce che la categoria professionale degli avvocati possa essere considerata, in linea di principio, come organismo avente carattere sociale. Secondo la Corte, uno Stato membro non può applicare un'aliquota ridotta dell'IVA a servizi prestati da enti privati che perseguono uno scopo di lucro sulla base del mero carattere di tali servizi, senza tener conto, in particolare, degli obiettivi perseguiti da tali enti globalmente considerati e della stabilità del loro impegno sociale; alla luce dei suoi obiettivi complessivi e della mancanza di stabilità di un eventuale impegno sociale, la Corte ha stabilito che la categoria professionale degli avvocati e dei procuratori legali non possa essere considerata, in generale, come avente carattere sociale [25].

81. In applicazione del medesimo iter argomentativo, la Corte ha statuito che i servizi prestati dagli avvocati nell'ambito del regime nazionale di gratuito patrocinio non sono esentati dall'IVA a titolo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA [26].

82. Un caso come quello oggetto della causa odierna sembra tuttavia dotato di alcune peculiarità che potrebbero far ritenere non esclusa a priori l'applicabilità dell'esenzione IVA.

83. Come, infatti, può evincersi da quanto sopra descritto in relazione al tipo di prestazioni svolte da un avvocato nel ruolo di mandatario, curatore o tutore del soggetto incapace, almeno una parte di esse ha un sicuro rilievo sociale e potrebbe pertanto essere considerata strettamente connessa alla nozione di «assistenza sociale» come sopra precisata.

84. Esse, infatti, non sono riservate unicamente agli avvocati e anzi prescindono dalla qualifica di avvocato in capo a chi le pone in essere.

85. Occorre a questo punto verificare, a mio avviso, alcune ulteriori condizioni per ritenere compatibile l'esenzione IVA con una situazione analoga a quella della presente causa: la rilevanza della qualifica di avvocato in capo al soggetto che svolge le funzioni di mandatario, curatore o tutore del soggetto incapace, la misura e la stabilità dell'impegno sociale da parte del soggetto che richiede l'esenzione, anche al fine di accertare il rispetto dei limiti alla discrezionalità dello Stato membro nell'introdurre ulteriori condizioni rispetto a quelle previste dalla direttiva per il riconoscimento dell'esenzione.

86. Tutte queste condizioni dovranno essere in concreto accertate dal giudice nazionale ma la Corte è tenuta a fornire allo stesso i parametri per svolgere tale accertamento in conformità al diritto dell'Unione.

24 V. sentenze del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 56) e del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punti 52 e 54).

25 V. sentenza del 17 giugno 2010, Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348, punti 45 e 46).

26 V. sentenza del 28 luglio 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, punto 65).

87. Se, infatti, potesse considerarsi verificata la condizione della stretta connessione con l'assistenza sociale delle prestazioni svolte, ciò non sarebbe sufficiente a ritenere verificata anche la seconda relativa al riconoscimento che richiede espressamente che il soggetto che offre le suddette prestazioni sia riconosciuto come «organismo avente carattere sociale» [27].

88. Così, a mio avviso, deve leggersi la giurisprudenza della Corte secondo cui «la volontà del legislatore dell'Unione di subordinare la possibilità dell'applicazione di un'aliquota ridotta alle sole prestazioni di servizi fornite da organismi che rispondono a detto duplice criterio sarebbe ostacolata se uno Stato membro fosse libero di qualificare enti privati che perseguono uno scopo di lucro come organismi ai sensi del detto punto 15 solo perché detti enti forniscono anche dei servizi di carattere sociale» [28].

89. A mio avviso, è vero però anche il contrario: la volontà del legislatore dell'Unione sarebbe ostacolata anche se uno Stato membro si rifiutasse di qualificare come «organismi aventi natura sociale» enti privati che, pur perseguendo (limitatamente) uno scopo di lucro, forniscono servizi sociali in modo tale da dimostrare la stabilità del loro impegno sociale.

90. Non credo, infatti, che la giurisprudenza della Corte sopra citata possa essere interpretata nel senso di escludere aprioristicamente dalla possibilità dell'esenzione IVA, prevista dall'articolo 132, n. 1, lettera g), della direttiva IVA, un soggetto che fornisca prestazioni strettamente connesse all'assistenza sociale in modo prevalente, dimostrando la stabilità del proprio impegno sociale, per il solo fatto di essere iscritto all'albo degli avvocati.

91. Ciò, in primo luogo, in base al principio di proporzionalità, che fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione. La Corte ha in più occasioni ricordato che i mezzi impiegati per l'attuazione della sesta direttiva devono essere idonei a realizzare gli obiettivi perseguiti da tale testo e non devono eccedere quanto è necessario per conseguirli [29].

92. La mancata concessione dell'esenzione a un soggetto per il solo fatto di essere iscritto all'albo degli avvocati rischierebbe, invece, di alterare l'equilibrio della disposizione del diritto dell'Unione per un intento «escludente», estraneo allo spirito della direttiva.

93. Appare più corretto, ai fini dell'applicazione dell'esenzione, guardare all'attività svolta dal soggetto più che alla natura del soggetto stesso.

94. Va, in secondo luogo, considerata l'applicazione del principio di neutralità fiscale. La circostanza che il contribuente abbia la qualifica di avvocato non dovrebbe comportare un trattamento fiscale diverso rispetto a chi, pur provvedendo, in sostanza, gli stessi servizi beneficerebbe di un'esenzione, nel caso in cui vi siano persone o associazioni che forniscono servizi simili e che sono state riconosciute [30].

95. Un approccio del genere, infatti, equivarrebbe a concentrarsi sul nome del soggetto passivo interessato e potrebbe quindi scontrarsi con il fatto che la presa in considerazione della realtà economica e commerciale è un criterio fondamentale per l'applicazione dell'IVA. Potrebbe, inoltre, essere problematico per quanto riguarda il principio di neutralità fiscale, che impedisce che operazioni economiche simili, che quindi sono in concorrenza tra loro, siano trattate diversamente in materia di IVA.

27 V. sentenze dell'8 ottobre 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 30), del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 21) e del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punto 34).

28 V. sentenza del 17 giugno 2010, Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348, punto 44).

29 V. sentenze del 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punto 25) e del 26 aprile 2012, Commissione/Paesi Bassi (C-508/10, EU:C:2012:243, punto 75).

30 V. sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 49).

96. In terzo luogo, si può osservare che le attività in esame sono svolte dall'avvocato non tanto in ragione della sua qualifica professionale, ma a seguito della nomina quale mandatario, curatore o tutore di maggiorenne incapace da parte del giudice. L'Autorità giudiziaria conferisce al nominato una specifica funzione prevista dalla legge a beneficio di soggetti maggiorenni legalmente incapaci, attributiva del potere/dovere di rappresentare e tutelare il maggiorenne incapace e di esercitare le attività a ciò funzionali. Mi chiedo, pertanto, se la figura di mandatario, curatore e tutore prevista dal diritto lussemburghese possa essere intesa come «organismo riconosciuto come avente carattere sociale» in ragione della peculiare valenza sociale di tale figura individuata dalla legge. In tal caso, il riconoscimento del carattere sociale della funzione di mandatario, curatore e tutore deriverebbe direttamente dalla legge nazionale, mentre il provvedimento giudiziario di nomina si limiterebbe ad individuare il soggetto al quale la funzione viene attribuita.

97. Non trovo, infine, del tutto convincente quanto evidenziato dal governo lussemburghese e dalla Commissione, secondo cui il fatto che lo scopo di lucro sarebbe tipico della professione di avvocato rappresenterebbe un fatto ostativo al riconoscimento.

98. Il termine «organismo» è, in linea di principio, sufficientemente ampio per comprendere anche enti privati che perseguano (limitatamente) uno scopo di lucro: il fatto che EQ eserciti alcune delle sue attività per un tale scopo non esclude affatto che egli possa rientrare nella qualifica di «altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA [31].

99. Ciò a condizione, a mio avviso, che lo scopo di lucro sia limitato per le considerazioni che seguono.

100. Innanzitutto, si deve rilevare che il compenso per la prestazione dell'avvocato può essere pagato dallo Stato, nel caso in cui il maggiorenne incapace non disponga di mezzi finanziari sufficienti.

101. Questa indennità, poi, fissata sulla base di un regolamento granducale, come già sopra accennato, non viene mai fissata in anticipo, non è mai automatica, perché soggetta a valutazione del giudice, e non facendo distinzione tra spese e servizi dell'avvocato può accadere che non copra interamente le spese [32].

102. Questa circostanza, secondo la giurisprudenza già ricordata [33], può essere annoverata tra gli elementi da prendere in considerazione per stabilire se l'organismo in questione abbia carattere sociale e dimostra che le attività di natura sociale sono svolte, seppure in cambio di un corrispettivo, in una logica estranea a quella di mercato.

103. La Corte ha già precisato che, al momento del riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico, è compito delle autorità nazionali, in conformità con il diritto dell'Unione e sotto il controllo dei giudici nazionali, prendere in considerazione diversi elementi indiziari: l'esistenza di disposizioni specifiche, il carattere di interesse generale delle attività del contribuente interessato, il fatto che altri contribuenti che svolgono le stesse attività beneficino già di un'analoga esenzione, il fatto che i costi delle prestazioni in questione siano eventualmente presi in carico in gran parte dallo Stato [34].

31 V. sentenze del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 39) e del 12 marzo 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punto 27 e giurisprudenza citata).

32 V. le risposte di EQ alle domande della Corte, in particolare la risposta alla domanda 1.

33 V. sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

34 V. sentenza dell'8 ottobre 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 44), sentenze del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 35) e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

104. Nel caso che ci occupa, mi sembra che alcuni degli elementi indiziari individuati dalla Corte per il riconoscimento del carattere sociale di un determinato organismo possano essere rinvenuti, seppure in parte: il carattere di interesse generale di almeno alcune delle attività svolte dal contribuente, il fatto che altri contribuenti che svolgono quelle medesime attività beneficino dell'esenzione [35], il fatto che almeno una parte dei costi di quelle prestazioni socio-assistenziali siano sostenuti dallo Stato o, comunque, come in questo caso, sempre fissati per ordine e su valutazione dell'Autorità giudiziaria. Spetterà naturalmente al giudice nazionale accertare l'eventuale effettiva esistenza nel procedimento in via principale di tali requisiti, con la precisazione tuttavia che si tratta di elementi indiziari la cui contestuale ricorrenza non può considerarsi necessaria ai fini del riconoscimento.

105. Proprio perché la situazione oggetto del presente giudizio non può *de plano* rientrare in quella tipica che dà diritto al beneficio dell'esenzione, il vero elemento che qualifica la posizione del soggetto, al fine di poterlo considerare «organismo avente carattere sociale», è, a mio avviso, come si evince indirettamente dalla giurisprudenza sopra citata, l'impegno sociale stabile.

106. Tale circostanza, se è facilmente riscontrabile quando il soggetto ha come oggetto sociale o unico scopo della propria attività prestazioni di natura sociale e assistenziale, è più difficile da verificarsi (ma non può escludersi) quando il soggetto svolge un'attività più articolata come un professionista e, in particolare, un avvocato.

107. Ritengo che in questo caso, non potendo, come detto, escludere aprioristicamente la possibilità del riconoscimento per la sola appartenenza a uno specifico ordine professionale, il criterio che potrebbe guidare l'autorità nazionale nel riconoscimento dovrebbe essere connesso alla prevalenza quantitativa dell'attività di carattere sociale sulle altre attività pure legittimamente svolte.

108. Un avvocato, come un qualunque altro professionista, che svolga in maniera prevalente attività riconducibili a «prestazioni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale» può, a mio avviso, essere riconosciuto come «organismo avente carattere sociale» anche nel caso in cui residualmente svolga attività di natura strettamente legale, in ipotesi anche non connesse a prestazioni sociali.

109. Il professionista dovrebbe avere cura, in questo caso, di tenere una contabilità separata che consenta di differenziare, ai fini dell'imposizione dell'IVA, le (prevalenti) attività strettamente connesse con l'assistenza sociale, esenti, e quelle (residuali) diverse assoggettate all'IVA [36].

110. Alla luce di quanto precede, spetterà al giudice del rinvio stabilire, prendendo in considerazione tutti gli elementi pertinenti, in particolare quelli menzionati, se le autorità nazionali, nel non aver riconosciuto EQ come organismo non avente carattere sociale, abbiano rispettato i limiti del potere discrezionale che è loro consentito dall'articolo 132 della direttiva IVA.

c) Sulla possibilità per il giudice nazionale di effettuare il riconoscimento

111. Alcune considerazioni finali in relazione alla procedura di riconoscimento; il governo lussemburghese e, a quanto compreso anche la Commissione, sostengono che, nel sistema lussemburghese, il riconoscimento di un soggetto passivo come organismo avente carattere sociale non potrebbe essere effettuato da un giudice, anche nel caso in cui sia accertato che lo Stato lussemburghese, non prevedendo, nel proprio diritto nazionale, la possibilità di riconoscimento per uno specifico soggetto passivo, abbia ecceduto il suo potere discrezionale al riguardo.

35 Questo requisito è oggetto di affermazioni divergenti da parte del ricorrente in via principale e da parte del governo lussemburghese nelle risposte alle domande scritte della Corte. Sarà, pertanto, compito del giudice del rinvio accertarne l'eventuale esistenza.

36 Per l'esenzione parziale solo di alcune attività e non di altre v. di recente (nel senso che l'esistenza di servizi aventi natura diversa non altera la natura dell'esenzione) sentenza del 20 novembre 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punti 42 e 43) e sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 54).

112. Se è vero che l'articolo 131 della direttiva IVA in esame lascia agli Stati membri un ampio potere discrezionale in ordine al riconoscimento degli organismi in questione, la Corte ha esplicitamente affermato, proprio rispetto all'interpretazione della stessa direttiva, che non si può «far valere il carattere generale (di tale direttiva) o l'ampiezza del potere discrezionale ch'essa lascia (...) agli Stati membri, per negare qualsiasi efficacia a quelle disposizioni che, tenuto conto del loro oggetto, sono atte ad essere utilmente fatte valere in giudizio, nonostante il fatto che la direttiva non sia stata attuata nel suo complesso» [37].

113. Spetta anzitutto allo Stato definire tale condizione, ma è la stessa Corte ad aver chiarito che uno Stato membro che abbia omesso di adottare misure di attuazione previste dalla direttiva «non può far valere la propria omissione per rifiutare ad un contribuente il beneficio dell'esenzione che questi può legittimamente reclamare in forza della sesta direttiva» [38]. Se, dunque, è possibile, per altra via, ricostruire le condizioni per il riconoscimento in questione, i principi dell'ordinamento europeo, e quello dell'effetto utile delle direttive in primo luogo, impongono che non si precluda agli interessati l'esercizio di un diritto sancito dalla direttiva in esame.

114. Occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza [39], in tutti i casi in cui disposizioni di una direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere richiamate, in mancanza di provvedimenti d'attuazione adottati entro i termini, per opporsi a qualsiasi disposizione di diritto interno non conforme alla direttiva, ovvero in quanto atte a definire diritti che i singoli possono far valere nei confronti dello Stato.

115. La Corte nella sentenza Kügler ha chiarito che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA indica, in maniera sufficientemente precisa e incondizionata, le attività che beneficiano dell'esenzione, ed è quindi una disposizione direttamente applicabile [40].

116. L'assenza di un apposito riconoscimento in via legislativa degli organismi in questione non può essere considerata di per sé idonea a pregiudicare l'applicabilità diretta della norma, ma occorre invece accertare se l'ordinamento dello Stato membro in causa non permetta, per altre vie, di ricostruire ugualmente una qualche forma di riconoscimento, anche solo di fatto, del carattere sociale dell'organismo.

117. Nei limiti in cui gli Stati membri rispettino i limiti del potere discrezionale loro conferito dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, i singoli non possono, basandosi su tale disposizione, ottenere la qualifica di organismo a carattere sociale nei confronti dello Stato membro interessato.

118. L'effetto diretto riconosciuto dalla Corte all'esenzione in questione [41] mi induce a ritenere, però, che, se lo Stato del Lussemburgo ha superato i limiti del suo potere discrezionale, non prevedendo la possibilità di riconoscimento in questo caso specifico, il giudice del rinvio potrebbe, se necessario, effettuare lui stesso tale riconoscimento.

37 V. sentenza del 19 gennaio 1982, Becker (C-8/81, Racc. pag. 53, punto 29).

38 V. sentenze del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 60) e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 32).

39 V. sentenza del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

40 V. sentenza del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 53).

41 V. sentenza del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punti da 52 a 61).

119. In tale ottica, quando un singolo chiede di ottenere la qualifica di organismo a carattere sociale, spetta ai giudici nazionali valutare se le competenti autorità abbiano rispettato i detti limiti applicando i principi previsti dal diritto dell'Unione e «determinare, alla luce di tutti gli elementi pertinenti, se il soggetto passivo sia un organismo riconosciuto come avente carattere sociale ai sensi della citata disposizione» [42].

120. La soluzione qui prospettata non amplia l'area dell'esenzione al di là di quanto previsto dalla direttiva, ma si limita a renderne possibile la concessione a favore dei soggetti che ne avrebbero diritto ai sensi della stessa direttiva.

IV. Conclusione

121. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alle domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte dal tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunale circoscrizionale, Lussemburgo), enumerate sub 5, 6 e 7 e riunite nel gruppo B, nei termini seguenti:

1) l'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, deve essere interpretato nel senso che può includere tra le prestazioni strettamente connesse all'assistenza sociale quelle fornite nell'ambito di un regime di protezione degli adulti incapaci istituito per legge e soggetto al controllo di un'autorità giudiziaria indipendente; che la qualifica di organismo riconosciuto come avente carattere sociale possa essere attribuita ad un avvocato nell'ambito di un regime di protezione per soggetti maggiorenni legalmente incapaci a condizione che il predetto soggetto svolga un impegno sociale stabile, nel senso che le attività di natura sociale siano significativamente prevalenti rispetto ad altre attività; ai fini di tale riconoscimento non è necessario un procedimento di riconoscimento fondato su una procedura e su criteri prestabiliti, ma può intervenire caso per caso, eventualmente ad opera di un'autorità giudiziaria nel caso in cui il mancato riconoscimento da parte del legislatore nazionale o delle autorità amministrative ecceda i limiti alla discrezionalità che la direttiva lascia agli Stati membri.

2) A tal fine, spetterà al giudice nazionale stabilire se le attività di mandatario, curatore e tutore svolte da EQ siano strettamente legate all'assistenza sociale e, alla luce del contenuto dei servizi offerti, se EQ possa essere riconosciuto come organismo avente carattere sociale nell'esercizio delle prestazioni di mandatario, curatore e tutore di maggiorenni, come pure se il mancato riconoscimento ad opera del legislatore e delle autorità amministrative nazionali ecceda i limiti alla discrezionalità che la direttiva lascia agli Stati membri.

42 V. sentenza dell'8 ottobre 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).