Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. GIOVANNI PITRUZZELLA
presentadas el 14 de enero de 2021 [1]

Asunto C-846/19

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

[Petición de decisión prejudicial planteada por el tribunal d'arrondissement (Tribunal de Distrito, Luxemburgo)]

«Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Impuesto sobre el valor añadido — Conceptos de actividad económica y prestación de servicios directamente relacionados con la asistencia y la seguridad social — Concepto de organismos reconocidos como de carácter social — Mandatos de representación de personas mayores de edad — Sujeción al IVA»

1. ¿Pueden estar sujetas al IVA las prestaciones realizadas por un abogado en el marco de un régimen de protección para personas mayores de edad legalmente incapacitadas?

2. ¿Pueden asimilarse tales prestaciones a las «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social»?

3. ¿Puede un profesional inscrito en un colegio profesional, y en qué medida, ser reconocido como «entidad de carácter social»?

4. Estas son las principales cuestiones que constituyen la base del asunto que nos ocupa, suscitado en el marco de un litigio entre EQ y la Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Administración del Registro, del Patrimonio del Estado y del IVA de Luxemburgo; en lo sucesivo, «Administración tributaria»).

5. Se pide al Tribunal de Justicia, en esencia, que se pronuncie sobre el alcance de los conceptos antes citados, que figuran en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CEE [2] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA») y sobre los límites a la libertad de apreciación de los Estados miembros para introducir requisitos adicionales a los previstos en la Directiva.

1 Lengua original: italiano.

2 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

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

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

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

7. De conformidad con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA:

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

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

8. El artículo 131 de la Directiva del IVA dispone:

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

El capítulo 2 del título IX de la Directiva del IVA lleva por título «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general». Este capítulo incluye los artículos 132 a 134.

9. De conformidad con el artículo 132, apartado 1, letra g), de dicha Directiva, los Estados miembros deben eximir las siguientes operaciones:

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

B. Derecho luxemburgués

10. El artículo 4, apartado 1, de la Ley del IVA de 12 de febrero de 1979 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, dispone:

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

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

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

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

«Quedarán exentos del impuesto sobre el valor añadido, dentro de los límites y según los requisitos que se establezcan mediante Reglamento granducal:

[…]

o) los servicios y suministros de bienes directamente relacionados con la Seguridad Social, la asistencia social o la salud pública, efectuados por organismos de Derecho público, por fondos comunes de inversión, organismos públicos o de utilidad pública, establecimientos de cuidados, residencias de ancianos, centros de gerontología o geriatría, organizaciones hospitalarias o benéficas y otras instituciones similares del sector privado, cuyo carácter social sea reconocido por las autoridades públicas competentes;

[…]».

13. Los requisitos de aplicación del artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, en su versión modificada, fueron definidos por el Reglamento granducal de 23 de diciembre de 1981 (en lo sucesivo, «Reglamento granducal»), cuyo artículo 3 tiene el siguiente tenor:

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

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

II. Hechos, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

14. EQ es abogado colegiado en Luxemburgo desde 1994 y desde 2004 desempeña mandatos en el marco de los regímenes de protección de mayores de edad incapacitados, principalmente como curador y como gestor tutelar.

15. Hasta 2013, la Administración tributaria consideraba que estas actividades no estaban sujetas al IVA.

16. No obstante, mediante dos liquidaciones emitidas el 19 de enero de 2018 relativas a los años 2014 y 2015, la Administración tributaria reclamó a EQ el pago del IVA por las actividades de representación de personas adultas legalmente incapacitadas realizadas durante esos años. De este modo, la Administración tributaria decidió someter dichas actividades de representación al IVA por primera vez.

17. Mediante resolución de 4 de junio de 2018, la Administración tributaria desestimó el recurso interpuesto por EQ contra las dos liquidaciones tributarias practicadas.

18. Posteriormente, EQ interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, el tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunal de Distrito, Luxemburgo), para que se anulara la resolución de 4 de junio de 2018.

19. EQ considera que las prestaciones controvertidas no son actividades económicas sujetas al IVA, ya que cumplen una función social.

20. En su opinión, tales actividades están exentas del IVA en virtud de la disposición nacional que transpone el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, a saber, el artículo 44, apartado 1, letra o), de la Ley del IVA luxemburguesa, que reconoce la exención del IVA a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la seguridad social y la asistencia social efectuadas por organismos cuyo carácter social esté reconocido por las autoridades públicas competentes.

21. EQ alega que de 2004 a 2013 dichas actividades no habían estado sujetas al IVA, por lo que, a su juicio, someterlas al IVA en los años 2014 y 2015 constituye una violación del principio de confianza legítima.

22. El órgano jurisdiccional remitente precisa que el Derecho luxemburgués establece diferentes regímenes de protección para las personas mayores de edad legalmente incapacitadas. Señala que el establecimiento de estos regímenes de protección puede dar lugar a la designación de un representante especial por el juez competente en materia de tutela, a la espera de una decisión sobre el régimen de protección que deba instituirse, así como de un representante *ad hoc* en caso de conflicto de intereses.

23. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si la actividad de protección en el ámbito de la tutela de los mayores de edad, ejercida a título oneroso, constituye una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA.

24. Por lo que se refiere al importe de la remuneración, si bien de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que es irrelevante que una operación económica se lleve a cabo a un precio inferior al precio de coste, tal importe debe determinarse por adelantado y cubrir los costes de explotación del prestador de servicios. [3] En este caso, el órgano jurisdiccional competente determina la cuantía de la remuneración caso por caso, siempre sobre la base de la situación económica del beneficiario, por lo que dicha cuantía no se determina por adelantado y no garantiza necesariamente que se cubran en todas las circunstancias los costes soportados por el prestador de servicios.

25. Además, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la actividad de protección de los mayores de edad legalmente incapacitados puede acogerse a la exención del IVA y, por tanto, si dicha actividad se engloba en las «prestaciones de servicios y […] entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» a que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, y si el abogado que la ejerce puede estar comprendido en el concepto de «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» en el sentido de dicha disposición. A este respecto, EQ adopta una postura que tiene en cuenta la naturaleza de la actividad ejercida con independencia del estatuto jurídico del prestador de servicios, mientras que la Administración tributaria sostiene que es necesario tener en cuenta el estatuto jurídico y, si bien no lo declara de forma expresa, excluir a los prestadores de servicios con ánimo de lucro.

3 Véase la sentencia de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91), apartado 38.

26. El órgano jurisdiccional remitente solicita, asimismo, aclaraciones sobre el concepto de «reconocimiento» del carácter social del organismo de que se trata. La Directiva del IVA se limita a hacer referencia al reconocimiento «*por el Estado miembro de que se trate*», pero no especifica el procedimiento de reconocimiento ni el organismo autorizado para ello. Los hechos del presente asunto plantean, entre otras, la cuestión de si la autoridad competente a tal efecto puede ser una autoridad judicial y si el reconocimiento puede otorgarse caso por caso.

27. Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la aplicabilidad del principio de protección de la confianza legítima al caso de autos. Señala que el IVA no es un impuesto soportado por el obligado tributario, sino por el consumidor final. Cuando, como sucede en el presente asunto, la Administración tributaria competente en materia de IVA comunica al sujeto pasivo, tras la realización de las operaciones controvertidas, que pretende apartarse de su postura anterior, consistente en no someter dichas operaciones al IVA, el sujeto pasivo se encuentra con que no ha podido facturar el IVA al destinatario de los servicios pero, no obstante, está obligado a ingresarlo a favor del Estado. El órgano jurisdiccional remitente observa que, de ese modo, el sujeto pasivo se ve obligado a responder de los importes reclamados por el Estado en concepto de IVA con sus propios recursos, lo cual vulnera el principio de neutralidad fiscal del IVA.

28. En este contexto, el tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunal de Distrito, Luxemburgo) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el concepto de actividades económicas recogido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE en el sentido de que incluye o de que excluye las prestaciones de servicios realizadas en el marco de una relación triangular en la que una entidad distinta al destinatario de los servicios encomienda estos al prestador de servicios?

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

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

4) ¿Debe interpretarse el concepto de actividades económicas recogido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE en el sentido de que incluye o de que excluye las prestaciones de servicios en las que la remuneración del prestador de servicios no es legalmente obligatoria y su importe, en caso de que se asigne tal remuneración, a) responde a una evaluación individual de cada caso; b) depende siempre de la situación económica del destinatario de los servicios, y c) hace referencia bien a una cantidad a tanto alzado, bien a una parte proporcional de los ingresos del destinatario de los servicios, bien a los servicios prestados?

5) ¿Debe interpretarse el concepto de "prestaciones de servicios y […] entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social", contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que incluye o de que excluye los servicios prestados en el marco de un régimen de protección de mayores de edad establecido por ley y sometido al control de una autoridad judicial independiente?

6) ¿Debe interpretarse el concepto de "organismos a los que [se] reconozca su carácter social", contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que, a efectos del reconocimiento del carácter social del organismo, exige determinados requisitos respecto a la forma de explotación del prestador de servicios o respecto al fin altruista o lucrativo de su actividad o, con carácter más general, limita mediante otros criterios o requisitos el

ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), o bien debe interpretarse en el sentido de que basta la mera realización de prestaciones "relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social" para conferir carácter social al organismo de que se trata?

7) ¿Debe interpretarse el concepto de "organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social", contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que exige un proceso de reconocimiento basado en un procedimiento y unos criterios predeterminados, o el reconocimiento *ad hoc* puede otorgarse individualmente y, en su caso, por una autoridad judicial?

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

III. Análisis jurídico

29. Las cuestiones prejudiciales tienen por objeto, en esencia, determinar si las actividades ejercidas por un abogado, en calidad de mandatario, curador y tutor de personas mayores de edad legalmente incapacitadas, están sujetas al IVA o si están exentas del mismo.

30. Como ha sugerido la Comisión, las ocho cuestiones prejudiciales pueden dividirse en tres grupos:

A) las cuatro primeras tienen por objeto el concepto de actividad económica, en particular si las actividades económicas a las que se hace referencia están comprendidas en el concepto de actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, en relación con el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA;

B) las cuestiones prejudiciales quinta a séptima se refieren al ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, en particular a si tales actividades están exentas como «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» y el abogado que las ejerce puede considerarse un organismo al que «el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social»;

C) la última cuestión prejudicial tiene por objeto dilucidar si el principio de protección de la confianza legítima excluye que dichas actividades estén sujetas al IVA cuando las autoridades tributarias hayan aceptado, en el pasado y durante un período prolongado, que no lo estuvieran.

31. Las presentes conclusiones se centrarán, como solicita el Tribunal de Justicia, en las cuestiones prejudiciales quinta a séptima, reagrupadas bajo la letra B, que se refieren al alcance de la exención de los servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la Seguridad Social. Se presupondrá, por tanto, la naturaleza económica de las prestaciones según los criterios establecidos en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, que forma parte del grupo de cuestiones agrupadas bajo la letra A).

32. Señalaré, con carácter preliminar, que la apreciación de estas cuestiones va más allá del presente asunto, puesto que actualmente el Tribunal de Justicia conoce de otro recurso similar interpuesto por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria) en esta misma materia, que tiene por objeto una única cuestión prejudicial que se solapa en gran medida con las cuestiones del grupo B. [4]

33. Igualmente, en el asunto C-1/20 el recurrente es un abogado al que el tribunal confiere con frecuencia la condición de curador de mayores de edad incapacitados. La Administración tributaria consideró que los ingresos derivados de las actividades realizadas por el abogado en calidad de curador están sujetos al pago del IVA. El recurrente interpuso un recurso ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), que lo desestimó por considerar que la categoría profesional de los abogados no puede considerarse un organismo cuyo carácter social esté reconocido.

34. No obstante, del examen de la petición de decisión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional austriaco se desprenden algunos elementos que también pueden resultar útiles para responder a las cuestiones del presente asunto.

35. En particular, a efectos de las presentes conclusiones, es útil considerar que «el Bundesfinanzhof, al pronunciarse sobre la cuestión de la actividad regulada por el artículo 1896 del BGB, comparable en el Derecho alemán a la de un curador profesional, llegó a la conclusión de que este podría invocar la exención fiscal establecida en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, salvo si se trata de servicios retribuidos prestados por un abogado nombrado curador que ejerza actividades jurídicas en el marco de la curatela (Bundesfinanzhof, 25.4.2013, V R 7/11). La jurisprudencia citada llevó al legislador alemán a prever, en el artículo 4, apartado 16, letra k), de la ley alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, una exención para dichos servicios». [5]

36. En respuesta a las cuestiones prejudiciales agrupadas en el punto B), procede señalar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA exige que se cumplan acumulativamente dos requisitos para que sea aplicable la exención de pago del IVA prevista en dicha disposición: las prestaciones de servicios en cuestión deben estar «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» y deben ser realizadas por «entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social». [6]

37. Por lo tanto, se trata de comprobar si las actividades ejercidas por un abogado en calidad de mandatario, de curador o de tutor de una persona mayor de edad legalmente incapacitada están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA y, en consecuencia, si tales actividades están «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» y si puede considerarse que el abogado que las ha realizado es un «organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

4 Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria) el 3 de enero de 2020 — B/Finanzamt Wien (C-1/20).

5 Asunto C-1/20, petición de decisión prejudicial, apartado 41. En las respuestas por escrito a las preguntas del Tribunal de Justicia, en particular en la respuesta a la pregunta n.º 3, EQ alega que en Bélgica la contraprestación percibida por los abogados designados administradores interinos de mayores de edad incapacitados por el ejercicio de tales actividades no está sujeta al IVA, al contrario que la percibida por otras prestaciones realizadas en calidad de abogados.

6 Véanse las sentencias de 8 de octubre de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 30; de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 21, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartado 34.

38. Concretamente, es preciso comprobar si la interpretación propuesta por el Gobierno luxemburgués, según la cual un abogado que ejerce dichas actividades debe quedar excluido de la exención del IVA, es conforme con una interpretación textual, sistemática y teleológica del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA[7] y, en segundo lugar, si los Estados miembros disponen de un margen de apreciación para introducir tal exclusión mediante su interpretación.

39. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «los términos empleados para definir las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva del IVA deben interpretarse en sentido estricto»,[8] puesto que tales exenciones constituyen una excepción al principio general de que el IVA debe percibirse por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

40. Sin embargo, tal interpretación estricta por parte del Estado miembro en el momento de la transposición de la Directiva no puede llegar hasta el punto de hacer excesivamente difícil la aplicación del régimen de exenciones, privando de todo efecto al concepto autónomo de las mismas.

41. Por lo tanto, es necesario hacer referencia a la finalidad de la propia disposición.

42. La Directiva del IVA tiene por objeto armonizar las legislaciones nacionales para establecer un sistema común del impuesto sobre el valor añadido y, por tanto, una base imponible uniforme.

43. Por consiguiente, la interpretación de los conceptos contenidos en la Directiva del IVA debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias derivadas del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Es decir, es preciso evitar que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 se interpreten de tal manera que estas queden privadas de efectos.[9]

44. Al garantizar un trato fiscal más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, el objetivo es, de hecho, reducir el coste de estos servicios y hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de las referidas exenciones.[10]

45. De los autos parece desprenderse, al menos en las alegaciones del recurrente en el litigio principal, que el Ministerio de Justicia luxemburgués también considera exentas del IVA las prestaciones de asistencia social, aunque sean realizadas por abogados, con el fin de reducir los costes soportados por la sociedad.[11]

7 Véase la sentencia de 21 de septiembre de 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), apartado 29 y jurisprudencia citada.

8 Véase, por último, la sentencia de 8 de octubre de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 28.

9 Véanse las sentencias de 8 de octubre de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 28, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 22. En este sentido, por lo que respecta a la interpretación de la misma disposición, véase también la sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 30 y jurisprudencia citada. El Tribunal de Justicia considera que, si bien es necesaria una interpretación estricta, ello no significa que los términos empleados para definir las exenciones hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos o resulten prácticamente inaplicables.

10 Véanse las sentencias de 8 de octubre de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 29; de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 41, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartado 30.

11 Véase, en la petición de decisión prejudicial, p. 3, la descripción de las alegaciones de la parte recurrente en el litigio principal.

a) Sobre el requisito según el cual las prestaciones de servicios deben estar «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social»

46. En vista de lo anterior, el concepto de «relación directa», según la lógica asistencial que lo caracteriza atendiendo a sus objetivos, no requiere una interpretación particularmente estricta, si se tiene además en cuenta que la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva des IVA está sujeta al requisito adicional de que los servicios de que se trate sean «indispensables» para las intervenciones de asistencia social y de Seguridad Social en el sentido del artículo 134, letra a), de la misma Directiva. [12]

47. Aunque los conceptos de «asistencia y Seguridad Social» no se definen en la Directiva del IVA, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha reconocido en varias ocasiones el carácter social de determinadas actividades relacionadas con el cuidado, la asistencia y la protección de personas mayores de edad dependientes.

48. En la sentencia Kügler, [13] el Tribunal de Justicia declaró que los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionados con la asistencia social y la Seguridad Social a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva. [14]

49. Asimismo, en la sentencia Zimmerman [15] era pacífico entre las partes que los cuidados ambulatorios dispensados por una enfermera profesional podían considerarse «directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

50. A continuación, procede señalar que el tenor del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA menciona expresamente las prestaciones realizadas por las residencias de tercera edad entre las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, que, por tanto, están comprendidas en la exención prevista en dicha disposición. El Tribunal de Justicia señaló esta circunstancia en la sentencia Les Jardins de Jouvence. [16]

51. De los autos se desprende que el nombramiento de un representante legal supone que una persona mayor de edad no está en condiciones de defender de manera autónoma sus propios intereses por padecer una enfermedad psíquica o una discapacidad intelectual o por estar incapacitada por su edad o por otros motivos.

52. A efectos de la apreciación del carácter social de la actividad ejercida por el representante legal y, por tanto, de su relación directa con la asistencia social, debe tomarse en consideración, en primer lugar, el contenido concreto de dicha actividad. A tal fin, son particularmente útiles las respuestas escritas de las partes a la pregunta formulada por el Tribunal de Justicia sobre este punto.

12 Véase la sentencia de 8 de octubre de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 31.

13 Véase la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 61.

14 Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva del IVA.

15 Véase la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 24.

16 Véase la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 42.

53. Según el recurrente en el litigio principal, la mayoría de las prestaciones realizadas por los abogados nombrados mandatarios, curadores o tutores de personas mayores de edad incapacitadas consisten en: 1) visitar a estas personas en su domicilio para asegurarse de su bienestar y conocer sus necesidades; 2) contactar con la familia, los trabajadores sociales o el personal que presta los cuidados; 3) elegir el lugar de residencia; 4) solicitar pensiones o ayudas sociales; 5) gestionar ayudas a domicilio; 6) pagar facturas, obtener el reembolso de gastos médicos, realizar declaraciones fiscales o entregar dinero para los gastos cotidianos.

54. Puede ocurrir que el representante preste también servicios de naturaleza jurídica, si bien estas actividades no están reservadas únicamente a los abogados, como la negociación, firma o resolución de contratos de arrendamiento, la venta de bienes muebles o inmuebles o la asistencia o representación del mayor de edad en materia sucesoria. Tanto es así que, según el Derecho nacional luxemburgués, pueden ser nombrados mandatarios, curadores y tutores también los familiares cercanos del beneficiario o las instituciones encargadas de la protección de las personas que sufren una deficiencia mental o física.

55. Por último, estos mandatos pueden incluir servicios comprendidos en el ámbito de las competencias exclusivas de los abogados, como la representación de la persona incapacitada en litigios, si bien este tipo de prestaciones es numéricamente inferior.

56. La respuesta del Gobierno luxemburgués sobre este punto es que, según la información recabada por el Colegio de Abogados de Luxemburgo, las actividades del abogado en este ámbito son múltiples y no consisten exclusivamente en la representación cotidiana, sino que «parte de la actividad del abogado podría calificarse de "social", en particular, la relativa al contacto con los asistentes sociales, los médicos, los bancos o las familias. Por ejemplo, a menudo los abogados deben ocuparse de la admisión en establecimientos de cuidados, solicitar ayuda económica y gestionar un traslado». [17]

57. Así, las respuestas de las partes a la pregunta del Tribunal de Justicia sobre el contenido específico de las actividades realizadas por el representante legal no parecen diferir en el fondo, puesto que indican que los abogados realizan múltiples actividades en favor de la persona incapacitada y que una parte de esta actividad puede calificarse de «social», también en el sentido antes mencionado de «directamente relacionada con la asistencia social».

58. Donde divergen los hechos manifestados por las partes es en el alcance y la proporción de las actividades llevadas a cabo. Mientras que para el recurrente del litigio principal las actividades de carácter «social» predominan sobre las demás, para el Gobierno luxemburgués solo representan una «parte» de las múltiples actividades realizadas.

59. A fin de determinar el carácter social de tales actividades de representación, es preciso tomar también en consideración algunos elementos previstos en las disposiciones detalladas (en el caso de autos, el Reglamento granducal), a saber: a) el coste de estos mandatos cuando el mayor de edad incapacitado carece de los medios económicos suficientes corre a cargo del Estado; b) la remuneración por las prestaciones, que debe fijar el órgano jurisdiccional competente, es proporcional, en particular, a los ingresos y al patrimonio de la persona incapacitada; c) el representante está sujeto al examen del órgano jurisdiccional; d) la compensación abonada a menudo consiste en una suma a tanto alzado y rara vez se corresponde con los servicios prestados.

60. Así parece suceder en el presente asunto, como se desprende de los autos.

17 Respuestas escritas del Gobierno luxemburgués, apartado 16.

61. Por lo tanto puede afirmarse, sobre la base de la lectura concordante de las afirmaciones de las partes, incluida la parte pública representada por el Gobierno luxemburgués, que una parte de las actividades ejercidas por el abogado mandatario, curador o tutor de personas mayores de edad incapacitadas puede considerarse «directamente relacionada con la asistencia social» por el hecho de estar vinculada al cuidado de la persona incapacitada y a las decisiones vitales de esta, además de ser «indispensable» para la realización por parte del mandatario, tutor y curador legal de las intervenciones de asistencia social, en la medida en que es necesario para garantizar unas condiciones de vida dignas para el beneficiario en vista de su deficiencia mental o física. [18] Se trata, pues, de actividades que constituyen la expresión de la necesidad de cuidados, asistencia y protección de las personas afectadas por deficiencias mentales o físicas que, de otro modo no podrían valerse por sí mismas. Esto incluye, en particular, la decisión de ingresar al interesado en un establecimiento de cuidados adaptado a sus necesidades o bien organizar la asistencia en el domicilio.

62. En efecto, como también reconoce el Gobierno luxemburgués, el concepto de «asistencia social» puede describirse también como una ayuda que permite a una persona física vivir de manera digna en los momentos de necesidad. [19]

63. La gestión del patrimonio puede ser (al menos en algunos casos) una actividad destinada a asegurar que el beneficiario pueda vivir dignamente y a protegerlo de actos de disposición patrimonial que le puedan perjudicar.

64. Por otra parte, no cabe duda de que el mantenimiento de condiciones de vida dignas se ve amenazado si las actividades concretas de la vida cotidiana, incluidas las de naturaleza financiera, no se gestionan con la prudencia necesaria.

65. Por lo que respecta a la segunda categoría de actividades ejercidas por el abogado mandatario, curador o tutor del mayor de edad incapacitado pertenecientes exclusivamente al ámbito de la profesión de abogado, representan una parte de la actividad ejercida por el abogado mandatario, curador o tutor.

66. Excluyo que estas actividades ejercidas por el abogado mandatario, curador o tutor en su condición de profesional puedan considerarse actividades directamente relacionadas con la asistencia social y esenciales para el desarrollo de las prestaciones exentas. Se trata, en efecto, de actividades profesionales reservadas únicamente a los abogados, que se llevan a cabo en el ejercicio de una profesión liberal, más que en cumplimiento de la función social de mandatario, curador o tutor.

67. Para apreciar si cabe aplicar la exención a un abogado que ejerza actividades con clara finalidad de asistencia social, como las descritas anteriormente, es necesario comprobar si se cumple el segundo requisito previsto en la Directiva del IVA (el reconocimiento como organismo de carácter social por el Estado miembro). En mi opinión, existe una estrecha relación entre los dos requisitos, en el sentido de que la prevalencia significativa de actividades de asistencia social puede calificar la propia naturaleza de la persona que realiza las prestaciones, al conferir a su actividad la característica de una actividad desempeñada con carácter estable en el ámbito social, que, por tanto, merece un reconocimiento en este sentido.

68. En efecto, como se verá, si un abogado ejerce de manera preponderante funciones de carácter social (relacionadas directamente con la asistencia social) distintas de las estrictamente legales, en mi opinión, puede beneficiarse de la exención por lo que respecta a las prestaciones de carácter social, sin que tal beneficio pueda ser excluido por el mero hecho de tratarse de un abogado.

18 Véase la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 54.

19 Observaciones del Gobierno luxemburgués, apartado 14.

b) Sobre el requisito relativo al reconocimiento como organismo de carácter social por el Estado miembro

69. El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA no precisa ni los requisitos ni las modalidades de reconocimiento del carácter social de los organismos que no sean entidades de Derecho público.

70. Así pues, en principio, corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales entidades. [20]

71. En particular, el artículo 132 de la Directiva del IVA confiere a los Estados miembros la facultad de conceder la exención prevista en su apartado 1, letra g), a organismos que no sean entidades de Derecho público, supeditándola al cumplimiento de uno o varios de los requisitos que se especifican en dicho artículo. Los Estados miembros pueden imponer libremente, con carácter adicional, estos requisitos facultativos para la concesión de la exención en cuestión. [21]

72. De ello se deduce que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA concede a los Estados miembros una facultad de apreciación para reconocer carácter social a determinados organismos que no sean entidades de Derecho público. [22]

73. No obstante, es preciso recordar que el artículo 131, apartado 1, circunscribe el alcance del margen de apreciación de los Estados miembros, precisando que pueden introducir requisitos adicionales a los previstos en la Directiva con el fin de «garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

74. Por consiguiente, el margen de apreciación de los Estados miembros a la hora de fijar los requisitos de acceso a la exención no puede llegar a alterar la definición del contenido de las exenciones enumeradas por la Directiva.

75. La expresión «a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones» pretende, a mi juicio, permitir a los Estados miembros introducir regímenes nacionales idóneos para no hacer excesivamente compleja a los operadores económicos la aplicación de las exenciones y, en su caso, para racionalizar las modalidades de control.

76. Asimismo, el objetivo de «evitar todo posible fraude, evasión o abuso» evidentemente no puede referirse a meras exclusiones subjetivas sin relación con la naturaleza concreta de las actividades ejercidas.

77. En cualquier caso, a la luz de los principios generales, el margen de apreciación de los Estados debe ejercerse de conformidad con el Derecho de la Unión. [23]

20 Véanse las sentencias de 8 de octubre de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 43; de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 32, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 26 y jurisprudencia citada.

21 Véanse las sentencias de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 33, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 27 y jurisprudencia citada.

22 Véase la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartado 51 y jurisprudencia citada.

23 Véanse las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartados 54 y 57, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartados 51 y 52.

78. Cuando un sujeto pasivo se opone al reconocimiento, o a la falta de reconocimiento, de la condición de organismo de carácter social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado los límites de la facultad de apreciación que les otorga dicho artículo aplicando los principios del Derecho de la Unión, incluido, en particular, el principio de igualdad de trato que se concreta, en materia de IVA, en el principio de neutralidad fiscal. [24]

79. En el caso de autos, el Gobierno luxemburgués no ha reconocido la condición de organismo de carácter social a EQ en relación con las actividades que este ejerció como mandatario, curador y tutor, según parece, por considerar que su condición de abogado obsta para dicho reconocimiento.

80. El Tribunal de Justicia ya ha excluido en resoluciones anteriores que la categoría profesional de los abogados pueda ser considerada, en principio, un organismo de carácter social. Según el Tribunal de Justicia, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base del mero carácter de dichos servicios, sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente ni la estabilidad de su compromiso social. Debido a sus objetivos globales y a la falta de estabilidad de un posible compromiso social, el Tribunal de Justicia ha determinado que no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social. [25]

81. Aplicando el mismo razonamiento, el Tribunal de Justicia ha declarado que los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita no están exentos del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA. [26]

82. Sin embargo, un caso como el controvertido en el asunto que nos ocupa parece revestir ciertas particularidades que podrían llevar a no excluir *a priori* la aplicabilidad de la exención del IVA.

83. En efecto, como puede deducirse de lo anterior por lo que respecta al tipo de prestaciones efectuadas por un abogado en el papel de mandatario, curador o tutor de una persona incapacitada, al menos una parte de tales prestaciones tiene una clara importancia social y, por tanto, podría considerarse que está estrechamente ligada al concepto de «asistencia social», tal como se ha precisado más arriba.

84. De hecho, esas prestaciones no están reservadas únicamente a los abogados y ni siquiera se requiere que quien las lleve a cabo tenga la condición de abogado.

85. Llegados a este punto, para considerar que la exención del IVA es compatible con una situación análoga a la del presente asunto, a mi juicio, es necesario verificar determinados requisitos adicionales, concretamente, la importancia de la condición de abogado de quien actúe como mandatario, curador o tutor de la persona incapacitada y el alcance y la estabilidad del compromiso social por parte del sujeto que solicite la exención, que permitirán además determinar si el Estado miembro ha observado los límites de su facultad de apreciación a la hora de introducir requisitos adicionales a los previstos en la Directiva para el reconocimiento de la exención.

86. Si bien todos estos requisitos deberán ser determinados concretamente por el órgano jurisdiccional nacional, el Tribunal de Justicia está obligado a proporcionarle los parámetros que permitan efectuar tal constatación de conformidad con el Derecho de la Unión.

24 Véanse las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 56, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartados 52 y 54.

25 Véase la sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348), apartados 45 y 46.

26 Véase la sentencia de 28 de julio de 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605), apartado 65.

87. En efecto, en el caso de que pudiera considerarse que se cumple el requisito relativo a la relación directa con la asistencia social de las prestaciones efectuadas, ello no bastaría para considerar que también se cumple el segundo requisito, relativo al reconocimiento, que exige expresamente que la persona que ofrece dichas prestaciones esté reconocida como «organismo de carácter social». [27]

88. Así pues, en mi opinión, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual «la voluntad del legislador de la Unión de supeditar la posibilidad de aplicar un tipo reducido únicamente a los servicios prestados por organismos que cumplan esa doble exigencia se vería contrarrestada si un Estado miembro fuese libre de calificar las entidades privadas con ánimo de lucro de organismos en el sentido del referido punto 15 por el mero hecho de que dichas entidades también prestan servicios de carácter social». [28]

89. Sin embargo, a mi juicio, también es cierto lo contrario, que la voluntad del legislador de la Unión se vería obstruida también si un Estado miembro se negase a calificar de «organismos de carácter social» a entidades privadas que, a pesar de tener ánimo de lucro (limitado), prestan servicios sociales que demuestren la estabilidad de su compromiso social.

90. No creo, de hecho, que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes citada pueda interpretarse en el sentido de que excluye *a priori* la posibilidad de la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA para una persona que realiza de forma preponderante prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social, demostrando la estabilidad de su compromiso social, por el mero hecho de estar inscrita en el Colegio de Abogados.

91. Tal consideración se basa, en primer lugar, en el principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión. El Tribunal de Justicia ha recordado reiteradamente que los medios empleados para aplicar la Sexta Directiva deben ser adecuados para lograr los objetivos previstos por esa normativa y no deben exceder de lo necesario para alcanzarlos. [29]

92. En cambio, la negativa a conceder la exención a una persona por el mero hecho de estar inscrita en el Colegio de Abogados podría alterar el equilibrio de la disposición del Derecho de la Unión por ser «excluyente» y, por tanto, ajena al espíritu de la Directiva.

93. Parece más correcto, a efectos de la aplicación de la exención, atender a la actividad ejercida por el sujeto más que a la naturaleza del propio sujeto.

94. En segundo lugar, debe tenerse en cuenta la aplicación del principio de neutralidad fiscal. El hecho de que el contribuyente tenga la condición de abogado no debe dar lugar a un trato fiscal diferente del conferido a quien, a pesar de prestar esencialmente los mismos servicios, disfruta de una exención, en caso de que haya personas o asociaciones que presten servicios similares y que hayan sido reconocidas. [30]

95. En efecto, tal enfoque equivaldría a centrarse en la denominación del sujeto pasivo interesado y podría, por tanto, tropezar con el hecho de que la toma en consideración de la realidad económica y comercial es un criterio fundamental para la aplicación del IVA. Además, podría ser problemático desde el punto de vista del principio de neutralidad fiscal, que impide que operaciones económicas similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta en materia de IVA.

27 Véanse las sentencias de 8 de octubre de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 30; de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 21, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartado 34.

28 Véase la sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348), apartado 44.

29 Véanse las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 25, y de 26 de abril de 2012, Comisión/Países Bajos (C-508/10, EU:C:2012:243), apartado 75.

30 Véase la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 49.

96. En tercer lugar, cabe observar que las actividades de que se trata son ejercidas por el abogado a raíz de ser nombrado mandatario, curador o tutor del mayor de edad incapacitado por el juez, más que debido a su cualificación profesional. La autoridad judicial confiere a la persona designada a tales efectos una función específica prevista por la ley en beneficio de los mayores de edad legalmente incapacitados, la cual atribuye la facultad o el deber de representar y proteger al mayor de edad incapacitado y de ejercer las actividades inherentes a esa función. Por consiguiente, me pregunto si la figura de mandatario, curador y tutor prevista por el Derecho luxemburgués puede entenderse como un «organismo al que se reconoce su carácter social» debido al especial valor social que le confiere la ley. En tal caso, el reconocimiento del carácter social de la función de mandatario, curador y tutor se derivaría directamente de la ley nacional, mientras que el procedimiento judicial de nombramiento se limitaría a identificar a la persona a la que se atribuye la correspondiente función.

97. Por último, no resultan convincentes las alegaciones del Gobierno luxemburgués y la Comisión, según las cuales el hecho de que el ánimo de lucro sea propio de la profesión de abogado constituye un obstáculo para el reconocimiento.

98. El término «organismo» es, en principio, suficientemente amplio para incluir a entidades privadas con ánimo de lucro (limitado), por lo que el hecho de que EQ ejerza algunas de sus actividades con ánimo de lucro no excluye en absoluto que pueda considerarse comprendido en la calificación de «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA. [31]

99. A mi juicio, será así siempre y cuando el ánimo de lucro esté limitado por las consideraciones que se exponen a continuación.

100. En primer lugar, procede señalar que la remuneración por la prestación del abogado puede correr a cargo del Estado, en caso de que el mayor de edad incapacitado no disponga de medios económicos suficientes.

101. Además, la cuantía de esta remuneración, fijada sobre la base de un Reglamento granducal, como se ha mencionado anteriormente, nunca se determina por adelantado, no es automática, ya que está sometida a la apreciación del juez, y, al no hacer distinción entre gastos y servicios del abogado, puede no cubrir íntegramente los gastos. [32]

102. Según la jurisprudencia ya mencionada, [33] esta circunstancia puede figurar entre los elementos que deben tomarse en consideración para determinar si el organismo en cuestión tiene un carácter social y demuestra que las actividades de carácter social se desempeñan, si bien a cambio de una contraprestación, según una lógica ajena a la del mercado.

103. El Tribunal de Justicia ya ha señalado que, al reconocer el carácter social de los organismos distintos de las entidades de Derecho público, corresponde a las autoridades nacionales, de conformidad con el Derecho de la Unión y bajo el control de los órganos jurisdiccionales nacionales, tener en cuenta una serie de factores circunstanciales, entre ellos, la existencia de disposiciones específicas, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar y la posibilidad de que el Estado se haga cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión. [34]

31 Véanse las sentencias de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 39, y de 12 de marzo de 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), apartado 27 y jurisprudencia citada.

32 Véanse las respuestas de EQ a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, en particular la respuesta a la pregunta 1.

33 Véase la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 31 y jurisprudencia citada.

34 Véanse las sentencias de 8 de octubre de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 44; de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 35, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 31 y jurisprudencia citada.

104. En el asunto de autos, considero que se pueden encontrar algunos de los elementos circunstanciales identificados por el Tribunal de Justicia para el reconocimiento del carácter social de un organismo determinado, aun cuando sea en parte, como el carácter de interés general de al menos algunas de las actividades ejercidas por el sujeto pasivo, el hecho de que otros sujetos pasivos que ejercen esas mismas actividades disfruten de la exención, [35] el hecho de que al menos una parte de los costes de dichas prestaciones de asistencia social corran a cargo del Estado o incluso, como en este caso, se fijen siempre por orden de una autoridad judicial y conforme a su valoración. Corresponde naturalmente al órgano jurisdiccional nacional apreciar la existencia efectiva de tales requisitos en el litigio principal, si bien se precisa que se trata de factores circunstanciales, que no deben concurrir necesariamente de forma simultánea a efectos del reconocimiento.

105. Precisamente porque la situación controvertida en el presente asunto no corresponde enteramente a la situación típica que da derecho a la exención, el verdadero elemento que califica la posición de una persona a efectos de considerarla un «organismo de carácter social» es, en mi opinión, como se desprende indirectamente de la jurisprudencia antes citada, la estabilidad del compromiso social.

106. Esta circunstancia, fácilmente constatable cuando una persona lleva a cabo una actividad que tiene por objeto social o único objetivo la realización de prestaciones sociales y asistenciales, es más difícil de determinar (si bien no puede excluirse) cuando una persona ejerce una actividad más estructurada como profesional y, en particular, como abogado.

107. Considero que en este caso, al no ser posible, como se ha mencionado, excluir *a priori* la posibilidad del reconocimiento por la mera pertenencia a una determinada categoría profesional, el criterio que podría guiar a la autoridad nacional en el reconocimiento debería estar relacionado con la prevalencia cuantitativa de la actividad de carácter social sobre las demás actividades que también se ejercen legítimamente.

108. Como cualquier otro profesional, un abogado que realice principalmente actividades que se puedan considerar «prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» puede, en mi opinión, ser reconocido como «organismo de carácter social» aun cuando ejerza con carácter residual actividades de naturaleza estrictamente legal, incluso en casos no relacionados con prestaciones sociales.

109. En tal supuesto, el profesional debe garantizar la llevanza de una contabilidad separada que permita diferenciar, a efectos de la tributación del IVA, las actividades (prevalentes) directamente relacionadas con la asistencia social, exentas, y las demás actividades (residuales) sujetas al IVA. [36]

110. Habida cuenta de lo anterior, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente determinar, tomando en consideración todos los elementos pertinentes, en particular los mencionados, si las autoridades nacionales, al no haber reconocido a EQ como organismo de carácter social respetaron los límites de la facultad de apreciación que les confiere el artículo 132 de la Directiva del IVA.

35 Esta exigencia es objeto de afirmaciones divergentes por parte del recurrente en el litigio principal y del Gobierno luxemburgués en sus respuestas a las preguntas escritas del Tribunal de Justicia. Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar su posible existencia.

36 Respecto a la exención parcial solo de determinadas actividades (en el sentido de que la existencia de servicios de distinta naturaleza no altera la naturaleza de la exención), véanse las sentencias de 20 de noviembre de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), apartados 42 y 43, y de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 54.

c) Sobre la posibilidad de que el órgano jurisdiccional nacional efectúe al reconocimiento

111. Cabe formular algunas consideraciones finales relativas al procedimiento de reconocimiento. El Gobierno luxemburgués y, a mi modo de entender, la Comisión, sostienen que, en el sistema luxemburgués, el reconocimiento de un sujeto pasivo como organismo de carácter social no puede ser efectuado por un órgano jurisdiccional, aun cuando se determine que el Estado luxemburgués, al no prever, en su Derecho nacional, la posibilidad de reconocimiento para un sujeto pasivo particular, ha excedido su facultad de apreciación a este respecto.

112. Si bien es cierto que el artículo 131 de la Directiva del IVA objeto de examen deja a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación en cuanto al reconocimiento de los organismos en cuestión, el Tribunal de Justicia ha afirmado de manera explícita, precisamente en cuanto a la interpretación de la misma Directiva, que no puede «invocarse el carácter general de la Directiva […] o el margen discrecional que deja […] a los Estados miembros, para negar cualquier efecto a aquellas disposiciones que, habida cuenta de su objeto, pueden ser invocadas procedentemente ante los Tribunales, aun cuando la Directiva no haya sido ejecutada en su conjunto». [37]

113. Corresponde sobre todo al Estado definir dicha condición, pero es el propio Tribunal de Justicia el que ha aclarado que un Estado miembro que no haya adoptado las medidas de aplicación previstas en la Directiva «no puede invocar su propia omisión para denegar a un sujeto pasivo una exención a la que puede legítimamente aspirar en virtud de la Sexta Directiva». [38] Por consiguiente, si es posible inferir por otra vía que se reúnen los requisitos para el reconocimiento en cuestión, los principios del ordenamiento jurídico de la Unión, y, en primer lugar, el del efecto útil de las directivas, exigen que no se impida a los interesados el ejercicio de un derecho consagrado por la Directiva objeto de examen.

114. Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, [39] en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva parecen ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la Directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado.

115. El Tribunal de Justicia explicó en la sentencia Kügler que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA menciona, de manera suficientemente precisa e incondicional, las actividades a las que se aplica la exención y es, por tanto, una disposición directamente aplicable. [40]

116. El hecho de que no exista un reconocimiento expreso por vía legislativa de los organismos de que se trata no puede considerarse, en sí mismo, suficiente para impedir la aplicabilidad directa de la norma, sino que debe determinarse, en cambio, si el ordenamiento jurídico del Estado miembro de que se trate permite inferir igualmente por otras vías alguna forma de reconocimiento, aunque solo sea de hecho, del carácter social del organismo.

117. En la medida en que los Estados miembros respeten los límites de la facultad de apreciación que les confiere el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, los particulares no pueden obtener, sobre la base de dicha disposición, la condición de organismo de carácter social frente al Estado miembro de que se trate.

37 Véase la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 29.

38 Véanse las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 60, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 32.

39 Véase la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 51 y jurisprudencia citada.

40 Véase la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 53.

118. Sin embargo, el efecto directo reconocido por el Tribunal de Justicia a la exención de que se trata [41] me lleva a creer que, si el Estado de Luxemburgo ha excedido los límites de su facultad de apreciación al no establecer la posibilidad de reconocimiento en este supuesto concreto, el órgano jurisdiccional remitente podría, en su caso, efectuar tal reconocimiento.

119. Desde este punto de vista, cuando un particular solicita que se le reconozca la condición de organismo de carácter social, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado dichos límites aplicando los principios del Derecho de la Unión y «atendidos todos los elementos pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es una entidad a la que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición». [42]

120. La solución aquí contemplada no amplía el ámbito de la exención más allá de lo previsto en la Directiva, sino que se limita a hacer posible su concesión a favor de personas que tendrían derecho a ella en virtud de la misma Directiva.

IV. Conclusión

121. A la luz de las consideraciones anteriores, sugiero al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunal de Distrito, Luxemburgo), enumeradas en los puntos 5, 6 y 7 y reunidas en el grupo B, en los siguientes términos:

1) Es artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que puede incluir entre las prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social las realizadas en el marco de un régimen de protección de las personas mayores de edad incapacitadas establecido por ley y sometido al control de una autoridad judicial independiente; de que la calificación de organismo al que se haya reconocido carácter social puede atribuirse a un abogado en el marco de un régimen de protección para personas mayores de edad legalmente incapacitadas, siempre que mantenga un compromiso social estable, en el sentido de que sus actividades de carácter social prevalezcan significativamente sobre otras actividades y de que a efectos de tal reconocimiento no es necesario recurrir a un proceso basado en un procedimiento y en criterios preestablecidos, sino que puede ser otorgado en cada supuesto concreto, en su caso por la autoridad judicial, cuando la falta de reconocimiento por parte del legislador nacional o de las autoridades administrativas exceda los límites de la facultad de apreciación que la Directiva deja a los Estados miembros.

2) A tal efecto, corresponderá al órgano jurisdiccional nacional determinar si las actividades de mandatario, curador y tutor ejercidas por EQ están directamente relacionadas con la asistencia social y, atendiendo al contenido de los servicios ofrecidos, si cabe conferir a EQ el reconocimiento de organismo de carácter social en cuanto concierne al ejercicio de las prestaciones de mandatario, curador y tutor de personas mayores de edad, así como si la falta de reconocimiento por el legislador y por las autoridades administrativas nacionales excede los límites de la facultad de apreciación que la Directiva otorga a los Estados miembros.

41 Véase la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartados 52 a 61.

42 Véase la sentencia de 8 de octubre de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 45 y jurisprudencia citada.