Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
GIOVANNI PITRUZZELLA
apresentadas em 14 de janeiro de 2021 [1]

Processo C-846/19

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

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo tribunal d'arrondissement (Tribunal de Primeira Instância, Luxemburgo)]

«Reenvio prejudicial — Harmonização das legislações fiscais — Imposto sobre o valor acrescentado — Conceitos de atividade económica e de prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social — Conceito de organismos de caráter social reconhecidos como tal — Mandato de representação de maior — Sujeição ao IVA»

1. Estão sujeitos ao IVA as prestações efetuadas por um advogado no âmbito de um regime de proteção de maiores legalmente incapazes?

2. São as mesmas equiparáveis a «prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social»?

3. Pode um profissional inscrito numa ordem profissional, e dentro de que limites, ser reconhecido como «organismo de caráter social»?

4. Estas são as principais questões que estão na base do presente processo no âmbito de um litígio entre EQ e a Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Administração dos Registos, do Património e do IVA, Luxemburgo, a seguir «Administração Tributária»).

5. O Tribunal de Justiça é, em substância, chamado a pronunciar-se sobre o alcance dos conceitos referidos, que figuram no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE [2] (a seguir «Diretiva IVA»), e os limites à discricionariedade dos Estados-Membros para introduzirem condições adicionais relativamente às previstas na referida diretiva.

1 Língua original: italiano.

2 Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

6. O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

7. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por "atividade económica" qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

8. O artigo 131.º da Diretiva IVA dispõe:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso».

O capítulo 2 do título IX da Diretiva IVA tem por epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral». Este capítulo inclui os artigos 132.º a 134.º

9. Em conformidade com o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), dessa diretiva, os Estados-Membros devem isentar as seguintes operações:

«g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa».

B. Direito nacional

10. O artigo 4.º, n.º 1, da loi du 12 février 1979 sur la TVA (Lei do IVA de 12 de fevereiro de 1979) (a seguir «Lei do IVA»), na sua versão aplicável aos factos no processo principal, dispõe:

«Considera-se sujeito passivo na aceção do artigo 2.º qualquer pessoa que efetue, de modo independente e regular, prestações abrangidas por qualquer atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado e o lugar dessa atividade [...]»

11. O artigo 5.º da Lei do IVA dispõe:

«Entende-se por atividade económica qualquer atividade dirigida a gerar receitas e em particular as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, as atividades agrícolas, as atividades das profissões liberais e as atividades que implicam a utilização de bens corpóreos ou incorpóreos com o fim de auferir um rendimento permanente».

12. Nos termos do artigo 44.º, n.º 1, alínea o), da Lei do IVA:

«1. Estão isentos do imposto sobre o valor acrescentado, dentro dos limites e com as condições a estabelecer por regulamento grão-ducal:

[...]

o) serviços e entregas de bens estreitamente relacionados com a segurança social, a assistência social ou a saúde pública, realizados por organismos de direito público, por fundos comuns de investimento, entidades públicas ou de utilidade pública, casas de saúde, centros de terceira idade, gerontologia ou geriatria, organizações hospitalares ou de beneficência e outras instituições semelhantes do setor privado, cujo caráter social é reconhecido pelas autoridades públicas competentes; […]».

13. As condições de execução do artigo 44.º, n.º 1, da Lei do IVA, conforme alterada, foram definidas pelo règlement grand-ducal du 23 décembre 1981 (Regulamento Grão-ducal de 23 de dezembro de 1981) (a seguir «Regulamento Grão-Ducal»), cujo artigo 3.º dispõe:

«O juiz do processo tutelar pode atribuir ao tutor uma remuneração cujo montante ou modo de cálculo fixa, por decisão fundamentada, em função da situação financeira do incapaz.

Esta remuneração pode consistir quer num montante fixo, quer numa percentagem dos rendimentos do incapaz, quer ainda em honorários fixados em função das tarefas realizadas.»

II. Factos, processo principal e questões prejudiciais

14. EQ é advogado inscrito na Ordem dos Advogados do Luxemburgo desde 1994 e, desde 2004, tem exercido mandatos ao abrigo dos regimes de proteção de maiores declarados incapazes principalmente na qualidade de curador e tutor.

15. Até 2013, a Administração Tributária considerou que essas atividades não estavam sujeitas a IVA.

16. Através de duas notas de liquidação do IVA datadas de 19 de janeiro de 2018, relativas aos anos de 2014 e 2015, a Administração Tributária notificou EQ para o pagamento do IVA relativo às atividades de representação de maiores legalmente incapazes efetuadas durante esses anos. Ao fazê-lo, a Administração Tributária decidiu sujeitar a IVA as referidas atividades de representação pela primeira vez.

17. Por Decisão de 4 de junho de 2018, a Administração Tributária negou provimento ao recurso interposto por EQ contra as duas notas de liquidação.

18. Posteriormente, EQ intentou uma ação perante o órgão jurisdicional de reenvio, o tribunal d'arrondissement (Tribunal de Primeira Instância, Luxemburgo), para a anulação da Decisão de 4 de junho de 2018.

19. EQ considera que as prestações em causa não são atividades económicas sujeitas ao IVA, uma vez que desempenham uma função social.

20. Em seu entender, essas atividades são isentas de IVA por força da disposição nacional que transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, a saber, o artigo 44.º, n.º 1, alínea o), da Lei do IVA luxemburguesa, que reconhece a isenção do IVA às prestações de serviços estreitamente relacionadas com a segurança social e a assistência social efetuadas por organismos cujo caráter social é reconhecido pelas autoridades públicas competentes.

21. Alega que, de 2004 a 2013, essas atividades não eram sujeitas ao IVA, pelo que a sua sujeição ao IVA relativamente aos anos de 2014 e 2015 constitui uma violação do princípio da confiança legítima.

22. O órgão jurisdicional de reenvio precisa que o direito luxemburguês prevê diferentes regimes de proteção para os maiores legalmente incapazes. A instituição destes regimes de proteção pode dar lugar à designação de um representante especial pelo juiz do processo tutelar, enquanto aguarda uma decisão sobre o regime de proteção a instituir, bem como de um representante *ad hoc* em caso de conflito de interesses.

23. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, antes de mais, sobre se a atividade exercida no domínio da proteção dos maiores, desenvolvida a título oneroso, constitui uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

24. No que respeita ao *quantum* da remuneração, embora resulte da jurisprudência do Tribunal de Justiça que é irrelevante que uma operação económica seja efetuada a um preço inferior ao preço de custo, a remuneração deve, todavia, ser determinada antecipadamente e cobrir os custos de exploração do prestador de serviços [3]. Neste caso, a remuneração é determinada caso a caso pelo órgão jurisdicional competente, sempre com base na situação financeira do beneficiário; a remuneração não é, portanto, determinada antecipadamente e não garante necessariamente, em todas as circunstâncias, a cobertura dos custos suportados pelo prestador de serviços.

25. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se a atividade de proteção de maiores legalmente incapazes pode beneficiar da isenção do IVA e, portanto, se a referida atividade constitui «prestações de serviços e […] entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» a que se refere o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, e se o advogado que a exerce pode ser abrangido pelo conceito de «organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa» na aceção da mesma disposição. A este respeito, EQ assume uma posição que tem em conta a natureza da atividade exercida independentemente do estatuto jurídico do prestador de serviços, enquanto a Administração Tributária considera que há que ter em conta o estatuto jurídico e, sem o afirmar expressamente, excluir os prestadores que prosseguem fins lucrativos.

26. O órgão jurisdicional de reenvio pede igualmente esclarecimentos sobre o conceito de «reconhecimento» do caráter social do organismo em causa. A diretiva limita-se a fazer referência ao reconhecimento «pelo Estado-Membro em causa» e não especifica o procedimento de reconhecimento e o órgão competente para proceder a esse reconhecimento. Os factos subjacentes ao caso em apreço suscitam, *inter alia*, a questão de saber se a autoridade visada pode ser uma autoridade judiciária e se o reconhecimento pode ser feito casuisticamente.

3 V. Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, n.º 38).

27. Por último, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a aplicabilidade do princípio da proteção da confiança legítima ao caso em apreço. Assinala que o IVA não é um imposto devido pelo sujeito passivo do IVA, mas pelo consumidor final. Quando, como no caso em apreço, a autoridade responsável pela cobrança do IVA comunica ao sujeito passivo, após a concretização das operações em questão, que tenciona alterar a sua posição anterior que consistia em não sujeitar essas operações a IVA, o sujeito passivo encontra-se numa situação em que não pôde cobrar o IVA ao beneficiário das prestações, mas em que, ainda assim, deve entregá-lo ao Estado. Deste modo, o sujeito passivo é obrigado a deduzir os montantes reclamados pelo Estado a título de IVA através dos seus próprios recursos, o que viola o princípio da neutralidade fiscal do IVA.

28. É nesse contexto que o tribunal d'arrondissement (Tribunal de Primeira Instância) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o conceito de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, [segundo parágrafo], da Diretiva [2006/112,] ser interpretado no sentido de que engloba ou de que exclui as prestações de serviços realizadas no âmbito de uma relação triangular em que o prestador de serviços é encarregado das mesmas por uma entidade que não é o beneficiário das prestações de serviços?

2) A resposta à primeira questão será diferente no caso de as prestações de serviços serem realizadas no âmbito de [um mandato conferido] por uma autoridade judiciária independente?

3) A resposta à primeira questão será diferente no caso de a remuneração do prestador de serviços ficar a cargo do beneficiário das prestações ou, pelo contrário, ficar a cargo do Estado do qual faz parte a entidade que encarregou o prestador de serviços de realizar as prestações?

4) Deve o conceito de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, [segundo parágrafo], da Diretiva [2006/112], ser interpretado no sentido de que engloba ou de que exclui as prestações de serviços quando a remuneração do prestador de serviços não seja legalmente obrigatória e, ao ser atribuído, o respetivo montante a) dependa de uma apreciação casuística, b) seja sempre fixado em função da situação financeira do beneficiário das prestações, e c) seja determinado em função de um montante fixo, de uma parte dos rendimentos do beneficiário das prestações ou das prestações efetuadas[?]

5) Deve o conceito de "prestações de serviços e [...] entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social", previsto no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da [Diretiva 2006/112], ser interpretado no sentido de que engloba ou de que exclui as prestações realizadas no âmbito de um regime de proteção de maiores legalmente instituído e sujeito à fiscalização de uma autoridade judiciária independente?

6) Deve o conceito de "organismos de caráter social reconhecidos como tal", previsto no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva [2006/112], ser interpretado no sentido de que, para o reconhecimento do caráter social do organismo, impõe certas exigências quanto à forma de exercício do prestador de serviços ou quanto ao facto de a atividade do prestador de serviços ter ou não fins lucrativos, ou, mais genericamente, no sentido de que restringe o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), através de outros critérios ou requisitos, ou basta a mera realização de prestações "relacionadas com a assistência social e com a segurança social" para conferir ao organismo em causa caráter social?

7) Deve o conceito de "organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa", previsto no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva [2006/112], ser interpretado no sentido de que exige que o processo de reconhecimento se baseie num procedimento e em critérios predeterminados, ou pode o reconhecimento *ad hoc* ser feito casuisticamente, sendo caso disso por uma autoridade judiciária?

8) O princípio da confiança legítima, conforme interpretado na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, permite à [A]dministração responsável pela cobrança do IVA exigir a um sujeito passivo de IVA o pagamento do IVA relativo a operações económicas referentes a um período já terminado no momento da decisão de tributação por parte da [A]dministração, quando esta [A]dministração, num período temporal alargado anterior, aceitava declarações de IVA do referido sujeito passivo que não incluíam operações económicas da mesma natureza nas operações tributáveis? Esta possibilidade, de que a [A]dministração responsável pela cobrança do IVA beneficia, está sujeita a certos requisitos?»

III. Análise jurídica

29. As questões prejudiciais visam, em substância, determinar se as atividades exercidas por um advogado, na qualidade de mandatário, curador e tutor de maiores legalmente incapazes, estão sujeitas ao IVA ou isentas dele.

30. Conforme sugerido pela Comissão, as oito questões prejudiciais podem ser divididas em três grupos:

A) As quatro primeiras têm por objeto o conceito de atividade económica, em particular se as referidas atividades estão abrangidas pelo conceito de atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, conjugado com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA;

B) A quinta a sétima questões dizem respeito ao âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, em particular se essas atividades estão isentas enquanto «prestações de serviços […] estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social», e o advogado que as exerce pode ser considerado «um organismo do Estado-Membro em causa que tem caráter social nos termos dessa disposição»;

C) A última questão prejudicial visa esclarecer se o princípio da proteção da confiança legítima exclui que essas atividades estejam sujeitas ao IVA quando as autoridades tributárias aceitaram, no passado e durante longo período de tempo, que essas atividades não estavam sujeitas ao IVA.

31. As presentes conclusões centrar-se-ão, como pedido pelo Tribunal de Justiça, na quinta a sétima questões prejudiciais agrupadas na alínea B), que dizem respeito ao alcance da isenção dos serviços estreitamente relacionados com a assistência social e com a segurança social. A natureza económica das prestações segundo os critérios referidos no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, objeto do grupo de questões agrupadas na alínea A), será, portanto, dada por adquirida.

32. Observo, preliminarmente, que a atenção para as questões em análise vai além do presente processo, uma vez que o Tribunal de Justiça conhece atualmente de outro recurso semelhante, interposto pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria) nesta mesma matéria, relativo a uma única questão prejudicial que se sobrepõe em grande parte às questões do grupo B [4].

4 Pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo) em 3 de janeiro de 2020, B/Finanzamt Wien (C-1/20).

33. Também no processo C-1/20, o recorrente é um advogado a quem o tribunal confere frequentemente a qualidade de representante de maiores incapazes. O Serviço de Finanças considerou que os rendimentos provenientes das atividades exercidas por um advogado, na qualidade de representante, estão sujeitos ao pagamento do IVA. O recorrente interpôs recurso para o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria), que negou provimento ao recurso com o fundamento de que a categoria profissional dos advogados não pode ser considerada um organismo cujo caráter social é reconhecido.

34. Todavia, da leitura do pedido de decisão prejudicial submetido pelo órgão jurisdicional austríaco decorrem uma série de elementos que podem igualmente ser úteis para responder às questões do presente processo.

35. Em particular, para efeitos das presentes conclusões, é útil a circunstância de que «o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) concluiu, relativamente às atividades comparáveis do direito alemão do curador profissional previsto no § 1896 do Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) (Código Civil alemão) que esse curador pode invocar a isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g) da Diretiva IVA, a não ser que se trate de serviços remunerados de advocacia prestados no quadro da curatela por um advogado nomeado como curador [Acórdão do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) de 25 de abril de 2013, V R 7/11]. Esta jurisprudência deu ensejo ao legislador alemão para incluir estas prestações no § 4 n.º 16, alínea K), da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado) como uma isenção especial» [5].

36. Para responder às questões prejudiciais agrupadas na alínea B), importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA exige que estejam cumulativamente preenchidas duas condições para que a isenção do pagamento do IVA prevista por essa disposição se possa aplicar: as prestações de serviços em causa devem ser «estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» e ser realizadas por «organismos de direito público ou por outros organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa» [6].

37. Trata-se, portanto, de verificar se as atividades exercidas por um advogado na qualidade de mandatário, curador ou tutor de um maior legalmente incapaz estão abrangidas pelo âmbito de aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA e, portanto, se essas atividades estão «estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» e se se pode considerar que o advogado que as exerceu pode ser considerado um «organismo de caráter social reconhecido pelo Estado-Membro».

38. Concretamente, importa verificar se a interpretação proposta pelo Governo luxemburguês segundo a qual um advogado que exerce as referidas atividades deve ser excluído da isenção de IVA é conforme com uma interpretação textual, sistemática e teleológica do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA [7] e, em segundo lugar, se existe, para os Estados-Membros, uma margem de discricionariedade para introduzir interpretativamente essa exclusão.

39. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, «os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA devem ser interpretados restritamente» [8], na medida em que as referidas isenções constituem uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA deve ser cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo.

5 Processo C-1/20, pedido de decisão prejudicial, n.º 41. Nas suas respostas escritas às questões do Tribunal de Justiça, nomeadamente na resposta à terceira questão, EQ alega que, na Bélgica, os advogados nomeados administradores provisórios de adultos incapazes não estão sujeitos a IVA sobre a sua remuneração relativa a essa atividade, ao passo que o são para outras prestações na qualidade de advogados.

6 V. Acórdãos de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 34); de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 21); e de 8 de outubro de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 30).

7 V. Acórdão de 21 de setembro de 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

8 V., por último, Acórdão de 8 de outubro de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 28).

40. Todavia, essa interpretação restritiva pelo Estado-Membro no momento da transposição da diretiva não pode ir ao ponto de tornar excessivamente difícil a aplicação do regime das isenções até esvaziar de efeitos o seu conceito autónomo.

41. Por conseguinte, há que fazer referência à *ratio* dessa disposição.

42. A Diretiva IVA tem por finalidade harmonizar as legislações nacionais a fim de estabelecer um sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e, portanto, uma matéria coletável uniforme.

43. A interpretação dos conceitos incluídos na Diretiva IVA deve, por conseguinte, ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Importa evitar que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos [9].

44. Ao assegurar um tratamento fiscal mais favorável em matéria de IVA a determinadas prestações de serviços de interesse geral efetuadas no setor social, o objetivo é, com efeito, reduzir o custo desses serviços e torná-los mais acessíveis aos particulares que deles possam beneficiar [10].

45. Parece resultar dos autos, pelo menos dos argumentos do recorrente a título principal, que também o Ministério da Justiça luxemburguês seria de opinião de que estavam isentas de IVA as prestações de assistência social, ainda que efetuadas por advogados, para não agravar o custo para a sociedade [11].

a) Quanto ao requisito segundo o qual as prestações de serviços devem estar «estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social»

46. O conceito de «relação estreita», na lógica de assistência social que a caracteriza em razão das suas finalidades, não exige, portanto, uma interpretação particularmente rigorosa, também pelo facto de a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA estar sujeita ao requisito adicional de os serviços em causa serem «essenciais» às intervenções de assistência social e de segurança social na aceção do artigo 134.º, alínea a), da mesma diretiva [12].

47. Embora os conceitos de «assistência social e segurança social» não sejam definidos pela Diretiva IVA, a jurisprudência do Tribunal de Justiça reconheceu por diversas vezes o caráter social de certas atividades relacionadas com a saúde, assistência e proteção de maiores que carecem de assistência.

48. No Acórdão Kügler [13], o Tribunal de Justiça afirmou que as prestações de cuidados gerais e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatórios a pessoas em estado de dependência física ou económica constituem prestações de serviços estreitamente ligadas à assistência social e à segurança social na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva [14].

9 V. Acórdãos de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 22), e de 8 de outubro de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 28). Neste sentido, ainda no que respeita à interpretação da mesma disposição, v. Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 30 e jurisprudência aí referida). O Tribunal de Justiça considera que, embora seja necessária uma interpretação restritiva, isso não significa que os termos utilizados para definir as isenções devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos ou a tornar as isenções previstas praticamente inaplicáveis.

10 V. Acórdãos de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 30); de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 41); e de 8 de outubro de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 29).

11 V. pedido de decisão prejudicial, p. [4, n.º 13, ponto 4,] na descrição dos argumentos da recorrente no processo principal.

12 V. Acórdão de 8 de outubro de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 31).

13 V. Acórdão de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 61).

14 Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»). A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva IVA.

49. Do mesmo modo, no Acórdão Zimmerman [15], era pacífico entre as partes que os cuidados ambulatórios dispensados por uma enfermeira profissional podiam ser considerados «estreitamente conex[o]s com a assistência social e com a segurança social» na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva.

50. Deve, então, constatar-se que a redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA refere expressamente as prestações realizadas por centros de terceira idade entre as prestações de serviços e entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social, que estão, assim, abrangidas pela isenção prevista nesta disposição. A circunstância foi sublinhada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Les Jardins de Jouvence [16].

51. Resulta dos autos que a nomeação de um representante legal pressupõe que a pessoa maior não possa prover de forma autónoma aos seus interesses pelo facto de padecer de uma anomalia psíquica ou doença mental, de senescência incapacitante ou de outra incapacidade.

52. Para efeitos da apreciação do caráter social da atividade exercida pelo representante legal e, portanto, da sua relação estreita com a assistência social, deve ter-se em consideração, antes de mais, o conteúdo concreto dessas atividades. Para esse efeito, as respostas escritas fornecidas pelas partes à questão formulada pelo Tribunal de Justiça sobre este ponto são particularmente úteis.

53. Na opinião do recorrente a título principal, a maior parte das prestações efetuadas pelos advogados nomeados como mandatários, curadores ou tutores de maiores incapazes consistem em: 1) visita aos representados nos seus domicílios para se assegurarem do seu bem-estar e para conhecerem as suas necessidades; 2) contactos com a família, os assistentes sociais, o pessoal que presta cuidados de saúde; 3) escolha do local onde viver; 4) pedidos de pensões, apoios sociais; 5) implementação de apoios domiciliários; 6) pagamento de faturas, obtenção de reembolsos de despesas médicas, declaração de rendimentos, entrega de dinheiro para despesas diárias.

54. Pode acontecer que o representante preste igualmente serviços de natureza jurídica, sem que, todavia, essas atividades sejam reservadas apenas aos advogados: negociação, celebração ou resolução de um contrato de arrendamento, venda de bens móveis ou imóveis, assistência ou representação do adulto na sucessão. Tanto é assim que, segundo o direito nacional luxemburguês, podem ser nomeados como mandatários, curadores e tutores também os parentes próximos do beneficiário ou as instituições encarregadas da proteção das pessoas que sofram de uma deficiência mental ou física.

55. Por último, esses mandatos podem incluir serviços que sejam da competência exclusiva dos advogados, como a representação do incapaz em litígios, mas este tipo de prestações é numericamente inferior.

56. A resposta dada pelo Governo luxemburguês quanto a este ponto é que, segundo as informações recolhidas pela Ordem dos Advogados do Luxemburgo, as atividades do advogado neste domínio são múltiplas e não consistem exclusivamente na representação quotidiana, mas «parte da atividade do advogado pode ser qualificada de "social": contacto com os assistentes sociais, os médicos, os bancos, as famílias. Por exemplo, os advogados devem muitas vezes tratar de admissões em casas de saúde, requerer apoios financeiros e gerir uma mudança de residência» [17].

57. As respostas das partes à questão do Tribunal de Justiça sobre o conteúdo concreto das atividades exercidas pelo representante legal não parecem, portanto, divergir em substância: os advogados exercem múltiplas atividades a favor do incapaz e parte desta atividade pode ser qualificada de «social», também no sentido já referido de «estreitamente relacionada com a assistência social».

15 V. Acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 24).

16 V. Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 42).

17 Respostas escritas do Governo luxemburguês, n.º 16.

58. O que diverge na representação factual das partes é a medida e a proporção das atividades exercidas: para o recorrente a título principal, as atividades que têm natureza «social» são preponderantes em relação às outras, para o Governo luxemburguês, só representam uma «parte» relativamente às múltiplas [atividades] exercidas.

59. Para determinar o caráter social dessas atividades de representação também se deve tomar em consideração alguns elementos previstos nas disposições específicas (no presente caso, no Regulamento Grão-Ducal): a) o pagamento dos mandatários, se o maior não dispuser de meios financeiros suficientes, fica a cargo do Estado; b) a remuneração das prestações, que deve ser fixada pelo tribunal, é calculada, em particular, em função do rendimento e do património do incapaz; c) o representante é submetido a um exame do tribunal; d) a compensação paga é frequentemente fixa e raramente corresponde aos serviços prestados.

60. Segundo o que resulta dos autos, assim parece verificar-se no caso em apreço.

61. Por conseguinte, pode afirmar-se pela leitura consensual das afirmações das partes, incluindo a parte pública representada pelo Governo luxemburguês, que uma parte das atividades exercidas pelo advogado mandatário, curador ou tutor de maiores incapazes pode ser considerada «estreitamente relacionada com a assistência social» porque está relacionada com os cuidados prestados ao incapaz e com as suas opções pessoais de vida e reveste igualmente um caráter «essencial» por o mandatário, tutor e curador legal realizar intervenções de assistência social, na medida do necessário para assegurar ao beneficiário condições de vida dignas atendendo às suas deficiências mentais ou físicas [18]. Trata-se, portanto, de atividades que são expressão da exigência de cuidados, de assistência e de proteção das pessoas que sofrem de deficiência mental e física que, de outro modo, não conseguiriam realizá-las autonomamente. Pense-se, em particular, na escolha de colocar a pessoa em questão numa casa de saúde adequada às suas necessidades ou de fornecer assistência no domicílio.

62. Com efeito, como também foi reconhecido pelo Governo luxemburguês, o conceito de «assistência social» pode igualmente ser descrito como um apoio que permite a uma pessoa singular viver de forma digna nos momentos de necessidade [19].

63. A gestão do património pode ser (pelo menos em alguns casos) uma atividade com vista a assegurar uma vida digna ao beneficiário e a protegê-lo da prática de atos de disposição que lhe sejam prejudiciais.

64. Por outro lado, uma vida digna é efetivamente posta em perigo se as atividades concretas da vida quotidiana, incluindo as de natureza financeira, não forem geridas com a prudência necessária.

65. No que respeita à segunda categoria de atividades exercidas pelo advogado mandatário, curador ou tutor do maior incapaz, que dizem exclusivamente respeito à profissão de advogado, representam uma parte da atividade exercida pelo advogado mandatário, curador ou tutor.

66. Excluo que essas atividades exercidas pelo advogado mandatário, curador ou tutor na sua qualidade de profissional possam considerar-se atividades estreitamente relacionadas com a assistência social e essenciais para a realização das prestações isentas. Trata-se, com efeito, de atividades profissionais reservadas unicamente aos advogados, executadas no exercício de uma profissão liberal e não no cumprimento da função social de mandatário, curador ou tutor.

18 V. Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 54).

19 Respostas escritas do Governo luxemburguês, n.º 14.

67. Para apreciar se é possível configurar a isenção para um advogado que exerce atividades seguramente de assistência social como as acima descritas, é necessário verificar se a segunda condição prevista pela Diretiva IVA está preenchida (o reconhecimento como organismo de caráter social pelo Estado-Membro). Na minha opinião, existe uma relação estreita entre os dois requisitos no sentido de que a prevalência significativa de atividades de assistência social pode qualificar a própria natureza da pessoa que fornece as prestações, caracterizando a sua atividade como um compromisso social estável e, portanto, merecendo o reconhecimento nesse sentido.

68. Com efeito, na minha opinião, como veremos, se um advogado exerce de forma preponderante funções de caráter social (estreitamente relacionadas com a assistência social) diferentes das estritamente legais, pode beneficiar, no que respeita às prestações de caráter social, da isenção. Esta não se pode excluir, por si só, pelo simples facto de se tratar de um advogado.

b) Quanto ao requisito relativo ao reconhecimento como organismo de caráter social pelo Estado-Membro em causa

69. O artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA não determina as condições e modalidades do reconhecimento do caráter social a organismos que não sejam de direito público.

70. Cabe, portanto, em princípio, ao direito nacional de cada Estado-Membro definir as regras segundo as quais esse reconhecimento pode ser concedido a esses organismos [20].

71. Em especial, o artigo 132.º da Diretiva IVA confere aos Estados-Membros a faculdade de concederem a isenção prevista no n.º 1, alínea g), a organismos que não sejam de direito público, sujeitando-a à observância de uma ou várias condições enumeradas nesse artigo. Essas condições facultativas podem ser impostas livremente e de maneira suplementar pelos Estados-Membros para a concessão da referida isenção [21].

72. Daí resulta que o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA concede aos Estados-Membros um poder discricionário para reconhecer o caráter social a determinados organismos que não são de direito público [22].

73. Todavia, recorde-se que o artigo 131.º, n.º 1, circunscreve o alcance do poder discricionário dos Estados-Membros precisando que podem introduzir condições suplementares às previstas pela diretiva a fim de «assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso».

74. A margem de apreciação dos Estados-Membros na fixação das condições de acesso à isenção não pode, portanto, ir ao ponto de alterar a definição do conteúdo das isenções enumeradas na diretiva.

75. A expressão «a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções» visa, na minha opinião, permitir que os Estados-Membros introduzam normas nacionais suscetíveis de não tornar excessivamente complexa, para os operadores económicos, a aplicação das isenções e, eventualmente, também de racionalizar as modalidades de fiscalização.

20 V. Acórdãos de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 26 e jurisprudência aí referida); de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 32); e de 8 de outubro de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 43).

21 V. Acórdãos de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 27 e jurisprudência aí referida), e de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 33).

22 V. Acórdão de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 51 e jurisprudência aí referida).

76. Do mesmo modo, a finalidade de «evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso» não pode evidentemente referir-se a simples exclusões subjetivas sem relação com a natureza concreta das atividades exercidas.

77. Em todo o caso, à luz dos princípios gerais, deve considerar-se que a discricionariedade dos Estados deve ser exercida em conformidade com o direito da União [23].

78. Quando um contribuinte contesta o reconhecimento, ou a omissão do reconhecimento, da qualidade de organismo de caráter social na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes respeitaram os limites do poder de discricionariedade consentido pelo artigo referido aplicando os princípios do direito da União, incluindo, em especial o princípio da igualdade de tratamento que se concretiza, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal [24].

79. No caso em apreço, o Governo luxemburguês não reconheceu a qualidade de organismo de caráter social de EQ, em relação às atividades que exerceu na qualidade de mandatário, curador e tutor, considerando impeditivo [do reconhecimento], ao que parece, a sua qualidade de advogado.

80. O Tribunal de Justiça já excluiu em decisões anteriores que a categoria profissional dos advogados possa ser considerada, em princípio, um organismo com caráter social. Segundo o Tribunal de Justiça, um Estado-Membro não pode aplicar uma taxa reduzida de IVA a serviços prestados por entidades privadas que prosseguem um fim lucrativo, com base no mero caráter desses serviços, sem ter em conta, designadamente, os objetivos prosseguidos por estas entidades, considerados na sua globalidade, e a estabilidade do seu compromisso social; dados os seus objetivos globalmente considerados e a falta de estabilidade de um eventual compromisso social, o Tribunal de Justiça estabeleceu que a categoria profissional dos advogados e representantes legais não pode ser considerada, em geral, como tendo caráter social [25].

81. Aplicando o mesmo *iter* argumentativo, o Tribunal de Justiça declarou que os serviços prestados por advogados no âmbito do regime nacional de assistência judiciária não estão isentos de IVA nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA [26].

82. Um caso como o que está em causa no presente processo parece, no entanto, dotado de algumas particularidades que poderiam levar a considerar que a aplicabilidade da isenção de IVA não estaria excluída *a priori*.

83. Com efeito, como se pode deduzir do que foi anteriormente descrito no que respeita ao tipo de prestações efetuadas por um advogado no papel de mandatário, curador ou tutor do incapaz, pelo menos uma parte delas tem seguramente importância social e pode, portanto, considerar-se estreitamente relacionada com o conceito de «assistência social» tal como acima especificado.

84. Com efeito, aquelas não são reservadas unicamente aos advogados e são mesmo independentes da qualidade de advogado para o seu exercício.

23 V. Acórdãos de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.os 54 e 57), e de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, n.os 51 e 52).

24 V. Acórdãos de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 56), e de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, n.os 52 e 54).

25 V. Acórdão de 17 de junho de 2010, Comissão/França (C-492/08, EU:C:2010:348, n.os 45 e 46).

26 V. Acórdão de 28 de julho de 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e o. (C-543/14, EU:C:2016:605, n.º 65).

85. Na minha opinião, nesta fase, cumpre verificar alguns requisitos adicionais para considerar a isenção de IVA compatível com uma situação semelhante à do presente processo: a relevância da qualidade de advogado relativamente a quem exerce as funções de mandatário, curador ou tutor do incapaz, a medida e a estabilidade do compromisso social da pessoa que pede a isenção, incluindo para apreciar o respeito dos limites à discricionariedade do Estado-Membro quando introduz requisitos adicionais relativamente aos previstos pela diretiva para o reconhecimento da isenção.

86. Todos estes requisitos devem ser verificados em concreto pelo órgão jurisdicional nacional, mas o Tribunal de Justiça deve fornecer-lhe os parâmetros para efetuar essa verificação em conformidade com o direito da União.

87. Com efeito, ainda que se pudesse considerar verificada a condição da relação estreita com a assistência social das prestações efetuadas, isso não seria suficiente para considerar também verificada a segunda condição relativa ao reconhecimento que exige expressamente que a pessoa que oferece as referidas prestações seja reconhecida como «organismo de caráter social» [27].

88. Assim, na minha opinião, deve interpretar-se a jurisprudência do Tribunal de Justiça no sentido de que «a vontade do legislador da União de sujeitar a possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida apenas às prestações realizadas por organizações que satisfaçam esta dupla exigência seria contrariada se um Estado-Membro fosse livre de qualificar como organizações, na aceção do referido ponto 15, entidades privadas que prosseguem um fim lucrativo, pelo simples facto de estas entidades prestarem também serviços de caráter beneficente» [28].

89. Na minha opinião, porém, o contrário também é verdadeiro: a vontade do legislador da União também seria obstaculizada se um Estado-Membro se recusasse a qualificar de «organismos de caráter social» entidades privadas que, embora prosseguindo (limitadamente) um fim lucrativo, prestem serviços sociais de modo a demonstrar a estabilidade do seu compromisso social.

90. Com efeito, não me parece que a jurisprudência do Tribunal de Justiça acima referida possa ser interpretada no sentido de que exclui *a priori* da possibilidade de isenção do IVA, prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, uma pessoa que efetua prestações estreitamente relacionadas com a assistência social de forma prevalente, demonstrando a estabilidade do seu compromisso social, pelo simples facto de estar inscrita na Ordem dos Advogados.

91. Isto, em primeiro lugar, com base no princípio da proporcionalidade, que faz parte dos princípios gerais do direito da União. O Tribunal de Justiça recordou várias vezes que os meios empregados para aplicação da Sexta Diretiva devem ser aptos a realizar os objetivos visados por esta legislação e não devem ir para além do que é necessário para os alcançar [29].

92. A não concessão da isenção a uma pessoa pelo simples facto de estar inscrita na Ordem dos Advogados pode, pelo contrário, alterar o equilíbrio da disposição do direito da União através de uma intenção «de exclusão» alheia ao espírito da diretiva.

93. Parece mais correto, para efeitos da aplicação da isenção, considerar a atividade exercida pela pessoa, mais do que a natureza dessa pessoa.

27 V. Acórdãos de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 34); de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 21); e de 8 de outubro de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 30).

28 V. Acórdão de 17 de junho de 2010, Comissão/França (C-492/08, EU:C:2010:348, n.º 44).

29 V. Acórdãos de 26 de abril de 2012, Comissão/Países Baixos (C-508/10, EU:C:2012:243, n.º 75), e de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 25).

94. Em segundo lugar, deve ser considerada a aplicação do princípio da neutralidade fiscal. A circunstância de o contribuinte ter a qualidade de advogado não deve conduzir a um tratamento fiscal diferente daquele que, embora prestando, em substância, os mesmos serviços, beneficia de uma isenção, no caso de existirem pessoas ou associações que prestam serviços semelhantes e que foram reconhecidas [30].

95. Com efeito, uma abordagem desse género equivale a concentrar-se no nome do sujeito passivo em causa e pode, portanto, colidir com o facto de a tomada em consideração da realidade económica e comercial ser um critério fundamental para a aplicação do IVA. Além disso, pode ser problemático no que respeita ao princípio da neutralidade fiscal, que impede que operações económicas semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas diferentemente em matéria de IVA.

96. Em terceiro lugar, pode observar-se que as atividades em causa são exercidas pelo advogado não em razão da sua qualificação profissional, mas na sequência da nomeação pelo juiz como mandatário, curador ou tutor de incapaz. O órgão jurisdicional confere ao nomeado uma função específica prevista na lei em benefício de maiores legalmente incapazes, atributiva do poder-dever de representar e proteger o maior incapaz e de exercer as atividades necessárias para esses fins. Pergunto-me, portanto, se a figura de mandatário, curador e tutor prevista pelo direito luxemburguês pode ser entendida como um «organismo de reconhecido caráter social» devido à peculiar valência social dessa figura estabelecida pela lei. Nesse caso, o reconhecimento do caráter social da função de mandatário, curador e tutor decorre diretamente da lei nacional, enquanto a decisão judicial de nomeação se limita a identificar a pessoa à qual a função é atribuída.

97. Por último, não considero totalmente convincente o argumento aduzido pelo Governo luxemburguês e pela Comissão, segundo o qual o facto de o fim lucrativo ser próprio da profissão de advogado constitui um obstáculo ao reconhecimento.

98. O termo «organismo» é, em princípio, suficientemente amplo para incluir igualmente entidades privadas que prosseguem (limitadamente) fins lucrativos: o facto de EQ exercer algumas das suas atividades com esses fins não exclui de modo algum que possa ser abrangido pela qualificação de «outro organismo reconhecido de caráter social pelo Estado-Membro em causa», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA [31].

99. Isto na condição, na minha opinião, de que os fins lucrativos sejam limitados pelas seguintes considerações.

100. Antes de mais, deve salientar-se que a remuneração pela prestação do advogado pode ser paga pelo Estado, no caso de o maior incapaz não dispor de meios financeiros suficientes.

101. Em seguida, esta quantia, fixada com base num regulamento grão-ducal, tal como já referido, nunca é fixada antecipadamente, e nunca é automática, uma vez que está sujeita à apreciação do juiz e, como não distingue as despesas e os serviços do advogado, pode não cobrir inteiramente as despesas [32].

102. Esta circunstância pode, segundo a jurisprudência já recordada [33], figurar entre os elementos a tomar em consideração para determinar se o organismo em questão tem caráter social e demonstra que as atividades de natureza social são exercidas, mesmo que em contrapartida de uma remuneração, numa lógica alheia à do mercado.

30 V. Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 49).

31 V. Acórdãos de 12 de março de 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, n.º 27 e jurisprudência aí referida), e de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 39).

32 V. respostas de EQ às questões do Tribunal de Justiça, em particular a resposta à primeira questão.

33 V. Acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

103. O Tribunal de Justiça já precisou que, para reconhecerem o caráter social dos outros organismos que não sejam de direito público, compete às autoridades nacionais, em conformidade com o direito da União e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração diversos elementos indiciários: a existência de disposições específicas, o caráter de interesse geral do organismo em causa, o facto de outros organismos com as mesmas atividades beneficiarem já de uma isenção semelhante, o facto de o custo das prestações em questão ser eventualmente assumido, em grande parte pelo Estado [34].

104. No caso em apreço, parece-me que alguns dos elementos indiciários identificados pelo Tribunal de Justiça para o reconhecimento do caráter social de um determinado organismo podem ser encontrados, embora parcialmente: o caráter de interesse geral de, pelo menos, algumas das atividades exercidas pelo contribuinte, o facto de outros contribuintes que exercem essas mesmas atividades beneficiarem da isenção [35], o facto de pelo menos uma parte dos custos das prestações de assistência social serem suportados pelo Estado ou, em qualquer caso, como neste caso, sempre fixados por ordem e mediante apreciação do órgão jurisdicional. Caberá naturalmente ao órgão jurisdicional nacional apurar a eventual existência efetiva, no processo principal, destes requisitos, precisando-se, no entanto, que se trata de elementos indiciários cuja verificação no contexto não pode ser considerada necessária para efeitos do reconhecimento.

105. Precisamente porque a situação objeto do presente processo não pode enquadrar-se na situação típica que dá direito ao benefício da isenção, o verdadeiro elemento que qualifica a posição da pessoa, para poder considerá-la como «organismo de caráter social», é, na minha opinião, como resulta indiretamente da jurisprudência já referida, o compromisso social estável.

106. Se essa circunstância é facilmente verificável quando a pessoa tem por objeto social, ou como fim único da sua atividade, prestações de assistência social, é mais difícil de se verificar (mas não pode excluir-se) quando a pessoa exerce uma atividade mais complexa enquanto profissional e, nomeadamente, como advogado.

107. Considero que neste caso, não podendo, como referido, excluir *a priori* a possibilidade do reconhecimento apenas pela pertença a uma determinada ordem profissional, o critério que pode guiar a autoridade nacional no reconhecimento deve estar ligado à prevalência quantitativa da atividade de caráter social sobre as outras atividades também exercidas de forma legítima.

108. Um advogado, como qualquer outro profissional, que exerce de forma prevalente atividades reconduzíveis a «prestações estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» pode, na minha opinião, ser reconhecido como «organismo de caráter social», também no caso de exercer, de forma residual, atividades de natureza estritamente legal, mesmo que não estejam ligadas a prestações sociais.

109. Neste caso, o profissional deve ter o cuidado de manter uma contabilidade separada que permita diferenciar, para efeitos de tributação do IVA, as atividades (prevalentes) estreitamente relacionadas com a assistência social, isentas, e as demais (residuais) sujeitas a IVA [36].

34 V. Acórdãos de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 31 e jurisprudência aí referida); de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 35); e de 8 de outubro de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 44).

35 Este requisito é objeto de afirmações divergentes por parte do recorrente no processo principal e por parte do Governo luxemburguês nas respostas às questões escritas do Tribunal de Justiça. Cabe, assim, ao órgão jurisdicional de reenvio determinar a sua eventual existência.

36 Para a isenção parcial apenas de certas atividades e não de outras, v., recentemente (no sentido de que a existência de serviços de natureza diferente não altera a natureza da isenção), Acórdãos de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 54), e de 20 de novembro de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, n.ºs 42 e 43).

110. À luz do que precede, caberá ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, tomando em consideração todos os elementos pertinentes, em particular os mencionados, se as autoridades nacionais, ao não terem reconhecido EQ como organismo de caráter social, respeitaram os limites do poder discricionário que lhes é permitido pelo artigo 132.º da Diretiva IVA.

c) Quanto à possibilidade de o órgão jurisdicional nacional efetuar o reconhecimento

111. Algumas considerações finais relativas ao procedimento de reconhecimento: o Governo luxemburguês e também a Comissão alegam que, no sistema luxemburguês, o reconhecimento de um sujeito passivo como organismo de caráter social não pode ser efetuado por um órgão jurisdicional, mesmo que esteja demonstrado que o Estado luxemburguês, ao não prever, no seu direito nacional, a possibilidade de reconhecimento para um sujeito passivo específico, excedeu o seu poder discricionário a esse respeito.

112. Embora seja verdade que o artigo 131.º da Diretiva IVA em causa deixa aos Estados-Membros um amplo poder discricionário para o reconhecimento dos organismos em causa, o Tribunal de Justiça afirmou explicitamente, precisamente a respeito da interpretação dessa diretiva, que não se pode «invocar o caráter geral (dessa diretiva) ou a amplitude do poder discricionário que a mesma deixa [...] aos Estados-Membros para recusarem qualquer eficácia a essas disposições que, tendo em conta o seu objeto, são suscetíveis de serem utilmente invocadas em juízo, não obstante o facto de a diretiva não ter sido transposta no seu conjunto» [37].

113. Incumbe, antes de mais, ao Estado-Membro definir essa condição, mas foi o próprio Tribunal de Justiça que esclareceu que um Estado-Membro que não adotou as medidas de transposição previstas pela diretiva «não pode invocar a sua própria omissão para recusar a um contribuinte o benefício de uma isenção à qual este pode legitimamente pretender nos termos da Sexta Diretiva» [38]. Embora seja possível, por outro lado, reconstituir as condições para o reconhecimento em causa, os princípios do ordenamento jurídico europeu e o do efeito útil das diretivas em primeiro lugar impõem que não se impeça aos interessados o exercício de um direito consagrado pela diretiva em causa.

114. Há que recordar que, segundo uma jurisprudência constante [39], em todos os casos em que disposições de uma diretiva mostrem ser, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, estas disposições podem ser invocadas, na falta de medidas de aplicação adotadas no prazo, contra toda e qualquer disposição nacional que não esteja em conformidade com a diretiva, ou ainda na medida em que sejam suscetíveis de definir direitos que os particulares estejam em condições de invocar contra o Estado.

115. O Tribunal de Justiça esclareceu no Acórdão Kügler que o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA indica, de modo suficientemente preciso e incondicional, as atividades que beneficiam da isenção, sendo, assim, uma disposição diretamente aplicável [40].

116. O não reconhecimento específico, por via legislativa, dos organismos em causa não pode ser considerado, por si só, suscetível de prejudicar a aplicabilidade direta da norma, mas importa, em contrapartida, determinar se o ordenamento jurídico do Estado-Membro em causa não permite, por outras vias, constituir igualmente uma qualquer forma de reconhecimento, ainda que apenas *de facto*, do caráter social do organismo.

37 V. Acórdão de 19 de janeiro de 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, n.º 29).

38 V. Acórdãos de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 60), e de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 32).

39 V. Acórdão de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 51 e jurisprudência aí referida).

40 V. Acórdão de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 53).

117. Na medida em que os Estados-Membros respeitem os limites do poder discricionário conferido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, os particulares não podem, com base nessa disposição, obter a qualificação de organismo de caráter social relativamente ao Estado-Membro em causa.

118. O efeito direto reconhecido pelo Tribunal de Justiça à isenção em causa [41] leva-me, todavia, a considerar que, se o Estado luxemburguês ultrapassou os limites do seu poder discricionário ao não prever a possibilidade de reconhecimento neste caso particular, o próprio órgão jurisdicional de reenvio pode, se necessário, proceder a esse reconhecimento.

119. A este respeito, quando um particular requer a qualificação de organismo de caráter social, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar se as autoridades competentes respeitaram os referidos limites aplicando os princípios previstos pelo direito da União e «determinar, face a todos os elementos pertinentes, se o sujeito passivo é um organismo reconhecido como tendo caráter social na aceção da referida disposição» [42].

120. A solução aqui apresentada não alarga o âmbito da isenção para além do previsto na diretiva, mas limita-se a tornar possível a concessão em benefício das pessoas que a ela teriam direito por força da mesma diretiva.

IV. Conclusão

121. À luz das considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo tribunal d'arrondissement (Tribunal de Primeira Instância, Luxemburgo), enumeradas como 5, 6 e 7 e reunidas no grupo B, da seguinte forma:

1) O artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que pode incluir, entre as prestações estreitamente relacionadas com a assistência social, as efetuadas no âmbito de um regime de proteção dos maiores incapazes instituído por lei e sujeito à fiscalização de um órgão jurisdicional independente; que a qualificação de organismo de caráter social reconhecido como tal possa ser atribuída a um advogado no âmbito de um regime de proteção de maiores legalmente incapazes, desde que o interessado assuma um compromisso social estável, no sentido de que as atividades de natureza social sejam significativamente prevalentes em relação a outras atividades; para efeitos desse reconhecimento, não é necessário recorrer a um procedimento de reconhecimento baseado num processo e em critérios preestabelecidos, mas casuisticamente pode intervir, eventualmente, um órgão jurisdicional, quando o não reconhecimento pelo legislador nacional ou pelas autoridades administrativas excede os limites da discricionariedade que a diretiva deixa aos Estados-Membros.

2) Para este efeito, caberá ao órgão jurisdicional nacional determinar se as atividades de mandatário, curador e tutor exercidas por EQ estão estreitamente relacionadas com a assistência social e, à luz do conteúdo dos serviços prestados, se EQ pode ser reconhecido como organismo de caráter social no exercício das prestações de mandatário, curador e tutor de maiores, bem como se o não reconhecimento pelo legislador nacional ou pelas autoridades administrativas excede os limites da discricionariedade que a diretiva deixa aos Estados-Membros.

41 V. Acórdão de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.os 52 a 61).

42 V. Acórdão de 8 de outubro de 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 45 e jurisprudência aí referida).