Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. GIOVANNI PITRUZZELLA
présentées le 14 janvier 2021 [1]

Affaire C-846/19

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

[demande de décision préjudicielle formée par le tribunal d'arrondissement (Luxembourg)]

« Renvoi préjudiciel – Harmonisation des législations fiscales – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Notions d'"activité économique" et de "prestations de services étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales" – Notion d'"organismes reconnus comme ayant un caractère social" – Mandats de représentation de personnes majeures – Assujettissement à la TVA »

1. Les prestations fournies par un avocat dans le cadre d'un régime de protection des majeurs juridiquement incapables sont-elles soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ?

2. Celles-ci sont-elles assimilables à des « prestations de services étroitement liées à l'aide sociale » ?

3. Dans quelle mesure un professionnel inscrit au registre d'une profession peut-il être reconnu comme un « organisme ayant un caractère social » ?

4. Telles sont les principales questions qui sous-tendent la présente affaire introduite dans le cadre d'un litige entre EQ et l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, du Luxembourg (ci-après l'« administration fiscale »).

5. La Cour est appelée, en substance, à se prononcer sur l'extension des notions susmentionnées, qui figurent à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE [2] (ci-après la « directive TVA »), et sur les limites qui encadrent le pouvoir discrétionnaire des États membres d'introduire des conditions supplémentaires par rapport à celles prévues par cette directive.

1 Langue originale : l'italien.

2 Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

6. L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA prévoit ce qui suit :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel. »

7. Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA :

« 1. Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

8. L'article 131 de la directive TVA dispose :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. »

Le chapitre 2 du titre IX de la directive TVA est intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général ». Ce chapitre comprend les articles 132 à 134.

9. Aux termes de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de cette même directive, les États membres exonèrent les opérations suivantes :

« g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné. »

B. Le droit luxembourgeois

10. L'article 4, paragraphe 1, de la loi du 12 février 1979 sur la TVA (ci-après la « loi sur la TVA »), dans la version applicable aux faits au principal, est en ces termes :

« Est considéré comme assujetti quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu [...] »

11. L'article 5 de la loi sur la TVA dispose :

« Par "activité économique", on entend toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

12. Aux termes de l'article 44, paragraphe 1, sous o), de la loi sur la TVA :

« 1. Sont exonéré[e]s de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :

[...]

o) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la sécurité sociale, à l'assistance sociale ou à la santé publique, effectuées par des organismes de droit public, par des caisses mutualistes, des établissements publics ou d'utilité publique, des maisons de cure, des maisons de retraite, de gérontologie ou de gériatrie, des œuvres hospitalières ou de bienfaisance et par d'autres institutions similaires du secteur privé, dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes ;

[...] ».

13. Les conditions d'application de l'article 44, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, telle que modifiée, ont été fixées par le règlement grand-ducal du 23 décembre 1981 (ci-après le « règlement grand-ducal »), dont l'article 3 est libellé comme suit :

« Le juge des tutelles peut allouer au gérant de la tutelle une rémunération dont il fixe, par décision motivée, compte tenu de la situation de fortune de l'incapable, le montant ou le mode de calcul.

Cette rémunération consiste soit dans une somme fixe, soit dans un tantième des revenus de l'incapable, soit dans un honoraire déterminé en fonction des devoirs accomplis. »

II. Les faits, la procédure au principal et les questions préjudicielles

14. EQ est un avocat inscrit au barreau de Luxembourg depuis 1994 et qui, depuis 2004, exerce une activité de mandataire dans le cadre des régimes de protection des majeurs incapables (principalement comme curateur et comme gérant de tutelle).

15. Jusqu'en 2013, l'administration fiscale considérait que ces activités n'étaient pas soumises à la TVA.

16. Par deux avis de taxation de TVA datés du 19 janvier 2018, relatifs aux années 2014 et 2015, l'administration fiscale a réclamé à EQ le paiement de la TVA au titre des activités de représentation d'incapables majeurs exercées au cours de ces années. Ce faisant, l'administration fiscale a décidé de soumettre pour la première fois ces activités de représentation à la TVA.

17. Par décision du 4 juin 2018, l'administration fiscale a rejeté la réclamation introduite par EQ contre les deux avis de taxation.

18. Par la suite, EQ a introduit un recours devant la juridiction de renvoi, le tribunal d'arrondissement (Luxembourg), en vue de l'annulation de la décision du 4 juin 2018.

19. EQ considère que les prestations en question ne sont pas des activités économiques soumises à la TVA, car elles remplissent une fonction sociale.

20. Selon le requérant, ces activités seraient exonérées de la TVA en vertu de la disposition nationale transposant l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, à savoir l'article 44, paragraphe 1, sous o), de la loi luxembourgeoise sur la TVA, qui exonère de la TVA les prestations de services étroitement liées à la sécurité sociale et à l'assistance sociale effectuées par des organismes dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes.

21. Il fait valoir que de 2004 à 2013, ces activités n'étaient pas soumises à la TVA, de sorte qu'il serait contraire au principe de confiance légitime de les soumettre à la TVA pour les années 2014 et 2015.

22. La juridiction de renvoi indique que le droit luxembourgeois prévoit différents systèmes de protection pour les personnes majeures incapables. La mise en place de ces régimes de protection peut donner lieu à la désignation d'un représentant spécial par le juge de la protection, en attendant une décision sur le régime de protection à mettre en place, et d'un représentant ad hoc en cas de conflit d'intérêts.

23. La juridiction de renvoi demande tout d'abord si l'activité de protection des majeurs, exercée à titre onéreux, constitue une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA.

24. S'agissant du montant de la rémunération, s'il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'il importe peu qu'une opération économique soit effectuée pour un prix inférieur au prix coûtant, la rémunération doit cependant être déterminée à l'avance et couvrir les frais de l'activité du prestataire [3]. Dans cette affaire, la rémunération est établie au cas par cas par le tribunal compétent, toujours sur la base de la situation financière du bénéficiaire, elle n'est donc pas déterminée à l'avance et ne garantit pas nécessairement, dans toutes les circonstances, la couverture des coûts supportés par le prestataire.

25. En outre, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'activité de protection des majeurs incapables peut bénéficier d'une exonération de la TVA et, partant, si cette activité relève des « prestations de services et [...] livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA et si l'avocat exerçant cette activité peut relever de la notion d'« organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné » au sens de cette même disposition. EQ s'attache à cet égard à la nature de l'activité exercée indépendamment du statut juridique du prestataire de services, tandis que l'administration fiscale estime qu'il faut tenir compte du statut juridique et, sans l'affirmer expressément, exclure les prestataires qui poursuivent un but lucratif.

26. La juridiction de renvoi sollicite également des éclaircissements sur la notion de « reconnaissance » du caractère social de l'organisme concerné. Si la directive TVA se limite à renvoyer à une reconnaissance « par l'État membre concerné », elle ne précise pas le processus de reconnaissance ni l'organe habilité à y procéder. Les faits de l'espèce soulèvent entre autres la question de savoir si l'autorité visée peut être une autorité judiciaire et si la reconnaissance peut se faire au cas par cas.

27. Enfin, la juridiction de renvoi s'interroge sur l'applicabilité du principe de la protection de la confiance légitime à la présente affaire. Elle rappelle que la TVA n'est pas une taxe due par le redevable de la TVA, mais par le consommateur final. Lorsque, comme en l'espèce, l'administration chargée de la perception de la TVA signale à l'assujetti, après que les opérations en question ont été réalisées, qu'elle entend abandonner sa position antérieure qui était de ne pas soumettre ces

3 Voir arrêt du 22 février 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, point 38).

opérations à la TVA, l'assujetti se voit dans l'obligation de reverser la TVA à l'État sans avoir pu la facturer au bénéficiaire de ces prestations. L'assujetti serait alors tenu de tirer de ses fonds propres les montants réclamés par l'État au titre de la TVA, ce qui serait contraire au principe de neutralité fiscale de la TVA.

28. Dans ces conditions, le tribunal d'arrondissement (Luxembourg) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Est-ce que la notion d'"activité économique" au sens de l'article 9, paragraphe 1, [second alinéa], de la [directive TVA] doit être interprétée comme englobant ou comme excluant les prestations de services fournies dans le cadre d'une relation triangulaire où le prestataire des services est chargé de ces derniers par une entité qui n'est pas identique au bénéficiaire des prestations de services ?

2) Est-ce que la réponse à la première question change selon que les prestations de services sont fournies dans le cadre d'une mission confiée par une autorité judiciaire indépendante ?

3) Est-ce que la réponse à la première question change selon que la rémunération du prestataire de services est mise à charge du bénéficiaire des prestations ou qu'elle est prise en charge par l'État dont émane l'entité qui a chargé le prestataire de services de fournir ces derniers ?

4) Est-ce que la notion d'"activité économique" au sens de l'article 9, paragraphe 1, [second alinéa], de la [directive TVA] doit être interprétée comme englobant ou comme excluant les prestations de services lorsque la rémunération du prestataire de services n'est pas légalement obligatoire et dont l'import, lorsqu'elle est attribuée, a) relève d'une appréciation effectuée au cas par cas, et b) est toujours fonction de la situation de fortune du bénéficiaire des prestations, et c) se fait par référence soit à un forfait, soit à une quote-part des revenus du bénéficiaire des prestations, soit aux prestations accomplies.

5) Est-ce que la notion de "prestations de services et [...] livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales" visée à l'article 132, paragraphe 1, point g), de la [directive TVA] doit être interprétée comme incluant ou comme excluant les prestations accomplies dans le cadre d'un régime de protection des majeurs institué par la loi et soumis au contrôle d'une autorité judiciaire indépendante ?

6) Est-ce que la notion d'"organismes reconnus comme ayant un caractère social" visée à l'article 132, paragraphe 1, point g), de la [directive TVA] doit être interprétée, en vue de la reconnaissance du caractère social de l'organisme, comme imposant certaines exigences au regard de la forme d'exploitation du prestataire de services, ou au regard du but altruiste ou de lucre de l'activité du prestataire de services, ou plus généralement comme restreignant par d'autres critères et/ou conditions le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, point g), ou est-ce que la seule exécution de prestations "liées à l'aide et à la sécurité sociales" suffit pour conférer à l'organisme en cause un caractère social ?

7) Est-ce que la notion d'"organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné" visée à l'article 132, paragraphe 1, point g), de la [directive TVA] doit être interprétée comme exigeant un processus de reconnaissance prenant appui sur une procédure et des critères prédéterminés, ou la reconnaissance ad hoc peut-elle intervenir au cas par cas, le cas échéant par une autorité judiciaire ?

8) Est-ce que le principe de la confiance légitime tel qu'interprété par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne permet à l'administration chargée du recouvrement de la TVA d'exiger de la part d'un assujetti à la TVA le paiement de la TVA affectant des opérations économiques se rapportant à une période révolue au moment de la décision de taxation de

l'administration après que cette administration a accepté pendant une durée prolongée, antérieurement à cette période, les déclarations de TVA dudit assujetti n'incluant pas les opérations économiques de même nature dans les opérations taxables ? Est-ce que cette possibilité au profit de l'administration chargée du recouvrement de la TVA est encadrée par certaines conditions ? »

III. Analyse juridique

29. Les questions préjudicielles visent essentiellement à déterminer si les activités exercées par un avocat, en sa qualité de mandataire, curateur et tuteur de majeurs incapables, sont soumises à la TVA ou en sont exonérées.

30. Comme le suggère la Commission, les huit questions préjudicielles peuvent être réparties en trois groupes :

A) Les quatre premières ont pour objet la notion d'« activité économique », en particulier la question de savoir si lesdites activités relèvent de la notion d'« activité économique » au sens des dispositions combinées de l'article 9, paragraphe 1, et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA ;

B) Les cinquième, sixième et septième questions portent sur le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, notamment sur la question de savoir si ces activités sont exonérées en tant que « prestations de services étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales » et si l'avocat qui les exerce peut être considéré comme « un organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'État membre concerné » au sens de cette même disposition ;

C) La dernière question préjudicielle vise à clarifier si le principe de protection de la confiance légitime s'oppose à ce que ces activités soient soumises à la TVA lorsque les autorités fiscales ont admis, dans le passé et depuis longtemps, que ces activités n'étaient pas soumises à la TVA.

31. Les présentes conclusions, ainsi que l'a demandé la Cour, se concentreront sur les cinquième, sixième et septième questions, regroupées sous B), qui concernent la portée de l'exonération applicable aux prestations de services étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales. La nature économique des prestations, selon les critères énoncés à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, qui fait l'objet du groupe de questions regroupées sous A), sera donc présumée.

32. J'observe à titre liminaire que l'intérêt des questions examinées dépasse le cadre de la présente affaire puisque la Cour est actuellement saisie d'un autre recours analogue, introduit par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) dans le même domaine, portant sur une seule question préjudicielle qui coïncide largement avec les questions du groupe B[4].

33. Dans l'affaire C-1/20 également, le requérant est un avocat fréquemment désigné par le tribunal pour assurer la représentation d'incapables majeurs. Le centre des impôts a considéré que le produit des activités de représentation de l'avocat était soumis à la TVA. Le requérant a introduit un recours devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche), qui l'a rejeté au motif que la catégorie professionnelle des avocats ne peut être considérée comme un organisme dont le caractère social est reconnu.

4 Demande de décision préjudicielle du Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) présentée le 3 janvier 2020, B/Finanzamt Wien (C-1/20).

34. Un certain nombre d'éléments ressortent cependant de la demande de décision préjudicielle émanant de la juridiction autrichienne, qui peuvent également être utiles pour répondre aux questions posées dans le cadre de la présente procédure.

35. En particulier, aux fins des présentes conclusions, on relèvera utilement que « le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) a conclu, s'agissant de l'activité comparable en droit allemand de tuteur professionnel, visée à l'article 1896 du Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) (code civil allemand), que le tuteur professionnel peut se prévaloir de l'exonération de la TVA prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la [directive TVA], sauf pour les prestations pour lesquelles une rémunération est versée, par exemple, à un avocat exerçant des fonctions de tuteur, pour une activité d'avocat effectuée dans le cadre du mandat de tutelle [arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 25 avril 2013, V R 7/11]. C'est à la suite de cette jurisprudence que le législateur allemand a adopté une disposition spécifique d'exonération pour ces prestations [article 4, point 16, sous k), de la Umsatzsteuergesetz (loi allemande sur la taxe sur le chiffre d'affaires)] »[5].

36. Pour répondre aux questions préjudicielles regroupées sous B), il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA requiert la réunion cumulative de deux conditions pour que l'exonération de TVA prévue par cette disposition puisse trouver à s'appliquer : les prestations de services en question doivent être « étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales » et être « effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné »[6].

37. Il s'agit donc de vérifier si les activités exercées par un avocat en qualité de mandataire, de curateur ou de tuteur d'un majeur incapable relèvent du champ d'application de l'exonération de TVA prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, et donc si ces activités sont « étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales » et si l'avocat qui les a exercées peut être considéré comme un « organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'État membre ».

38. Concrètement, il y a lieu de vérifier si l'interprétation proposée par le gouvernement luxembourgeois, selon laquelle un avocat exerçant ces activités devrait être exclu de l'exonération de la TVA, est conforme à une interprétation textuelle, systématique et téléologique de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA[7] et, dans un second temps, si les États membres disposent d'une marge d'appréciation leur permettant d'introduire une telle exclusion par interprétation.

39. Selon une jurisprudence constante de la Cour, « les termes employés pour désigner les exonérations figurant à l'article 132 de la directive TVA sont d'interprétation stricte »[8], dans la mesure où ces exonérations constituent une dérogation au principe général selon lequel la TVA doit être perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti.

40. Toutefois, cette interprétation stricte par l'État membre au moment de la transposition de la directive ne saurait aller jusqu'à rendre excessivement difficile l'application du régime des exonérations au point de priver de ses effets la notion autonome qu'elles recouvrent.

41. Il est donc nécessaire de se référer à l'esprit de la disposition elle-même.

5 Affaire C-1/20, demande de décision préjudicielle, point 41. Dans les réponses écrites aux questions de la Cour, en particulier à la troisième question, EQ affirme qu'en Belgique, les avocats qui sont nommés « administrateurs provisoires de majeurs incapables » ne sont pas assujettis à la TVA sur leur rémunération ayant trait à cette activité alors qu'ils le sont pour leurs autres prestations d'avocat.

6 Voir arrêts du 8 octobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, point 30) ; du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 21), et du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, point 34).

7 Voir arrêt du 21 septembre 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, point 29 et jurisprudence citée).

8 Voir, en dernier lieu, arrêt du 8 octobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, point 28).

42. L'objectif de la directive TVA est d'harmoniser les législations nationales afin d'établir un système commun de taxe sur la valeur ajoutée et donc une assiette uniforme.

43. L'interprétation des notions figurant dans la directive doit par conséquent être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences découlant du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Les termes utilisés pour préciser les exonérations visées à l'article 132 ne doivent pas être interprétés de manière à priver celles-ci de leurs effets [9].

44. En assurant un traitement fiscal plus favorable, en matière de TVA, à certaines prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social, l'objectif est en effet de réduire le coût de ces services et de rendre ainsi ces derniers plus accessibles aux particuliers susceptibles d'en bénéficier [10].

45. Il semble ressortir du dossier, à tout le moins selon les arguments du requérant au principal, que le ministère de la Justice luxembourgeois estimerait également que les prestations d'aide à caractère social devraient être exonérées de la TVA, même si elles sont fournies par des avocats, afin de ne pas alourdir les coûts supportés par la société [11].

A. Sur la condition selon laquelle les prestations de services doivent être « étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales »

46. La notion de « lien étroit », selon la logique d'aide à caractère social qui la caractérise en raison de ses finalités, ne nécessite donc pas une interprétation particulièrement stricte, notamment dans la mesure où l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA est soumise à la condition supplémentaire que les services concernés soient « essentiels » aux interventions d'aide sociale et de sécurité sociale, au sens de l'article 134, sous a), de cette directive [12].

47. Bien que les notions d'« aide et de sécurité sociales » ne soient pas définies par la directive TVA, la jurisprudence de la Cour a reconnu à plusieurs reprises le caractère social de certaines activités liées aux soins et à l'assistance aux personnes dépendantes majeures ainsi qu'à leur protection.

48. Dans l'arrêt Kügler [13], la Cour a affirmé que les prestations de soins généraux et d'économie ménagère fournies par un service de soins ambulatoires à des personnes en état de dépendance physique ou économique constituent des prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive [14].

9 Voir arrêts du 8 octobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, point 28), et du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 22). Dans le même sens, s'agissant toujours de l'interprétation de cette même disposition, voir arrêt du 11 décembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, point 30 et jurisprudence citée). La Cour affirme que bien qu'une interprétation stricte s'impose, cela ne signifie pas que les termes utilisés pour préciser les exonérations doivent être interprétés de façon à priver ces exonérations de leurs effets ou à les rendre pratiquement inapplicables.

10 Voir arrêts du 8 octobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, point 29) ; du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, point 41), et du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello (C 498/03, EU:C:2005:322, point 30).

11 Voir demande de décision préjudicielle, p. 3, description des arguments de la partie requérante au principal.

12 Voir arrêt du 8 octobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, point 31).

13 Arrêt du 10 septembre 2002 (C-141/00, EU:C:2002:473, point 61).

14 Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1 ; ci-après la « sixième directive »). La sixième directive a été abrogée et remplacée, à compter du 1er janvier 2007, par la directive TVA.

49. De même, dans l'arrêt Zimmerman [15], il était constant entre les parties que les soins à domicile dispensés par un infirmier professionnel pouvaient être considérés comme « étroitement liés à l'assistance sociale et à la sécurité sociale » au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

50. Force est de constater que le libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA mentionne expressément les prestations effectuées par les maisons de retraite parmi les prestations de services et de livraisons de biens étroitement liées à l'aide sociale et à la sécurité sociale, qui relèvent ainsi de l'exonération prévue à cette disposition. La Cour l'a souligné dans l'arrêt Les Jardins de Jouvence [16].

51. Il ressort du dossier que la désignation d'un représentant légal présuppose que la personne majeure ne soit pas en mesure de pourvoir à ses propres intérêts de façon autonome, parce qu'elle affectée d'une altération de ses facultés mentales par suite de maladie, infirmité ou affaiblissement dû à l'âge ou d'une autre incapacité.

52. Pour évaluer le caractère social de l'activité exercée par le représentant légal, et donc son lien étroit avec l'aide sociale, il faut d'abord tenir compte du contenu concret de ces activités. À cette fin, les réponses écrites données par les parties à la question de la Cour sur le sujet sont particulièrement utiles.

53. Selon le requérant au principal, la plus grande partie des prestations accomplies par les avocats mandataires, curateurs ou tuteurs d'incapables majeurs consistent à 1) rendre visite aux personnes assistées dans leur lieu de vie pour s'assurer de leur bien-être et connaître leurs besoins ; 2) contacter la famille, l'entourage, les assistants sociaux, les prestataires de soins de santé ; 3) choisir le lieu de vie ; 4) demander d'éventuelles pensions, aides sociales ; 5) mettre en place une aide à domicile ; 6) payer les factures, demander le remboursement des frais médicaux, procéder à la déclaration d'impôts, mettre à disposition de l'argent pour les dépenses quotidiennes.

54. Il arrive que le représentant assure également des prestations de nature juridique, sans que ces activités soient pour autant réservées uniquement aux avocats : négociation, signature ou résiliation d'un contrat de bail, vente mobilière ou immobilière, assistance ou représentation du majeur dans une succession. En vertu du droit national luxembourgeois, les proches parents du bénéficiaire ou les institutions chargées de la protection des personnes atteintes de déficiences mentales ou physiques peuvent d'ailleurs être désignés comme mandataires, tuteurs et curateurs.

55. Enfin, ces mandats peuvent inclure des prestations qui relèvent des compétences exclusives des avocats, comme la représentation de l'incapable dans les litiges judiciaires, mais ce type de prestations serait plus rare.

56. Le gouvernement luxembourgeois a répondu à ce sujet que, d'après les renseignements recueillis auprès du Barreau de Luxembourg, les activités de l'avocat en la matière sont multiples et ne consistent pas uniquement en des prestations de représentation au quotidien, mais une « partie de l'activité de l'avocat pourrait être qualifiée de "sociale" : contact avec les assistants sociaux, les médecins, les banques, les familles. À titre d'exemples, les avocats doivent souvent se charger des dossiers d'admission en maison de soins, faire des demandes d'aides financières et gérer un déménagement » [17].

15 Arrêt du 15 novembre 2012 (C-174/11, EU:C:2012:716, point 24).

16 Arrêt du 21 janvier 2016 (C-335/14, EU:C:2016:36, point 42).

17 Réponses écrites du gouvernement luxembourgeois, point 16.

57. Les réponses des parties à la question de la Cour sur le contenu concret des activités exercées par le représentant légal ne semblent donc pas très différentes sur le fond : les avocats exercent des activités multiples en faveur de l'incapable, dont une partie peut être qualifiée de « sociale », y compris dans le sens précédemment évoqué de « étroitement liée à l'aide sociale ».

58. Les divergences dans l'exposé factuel des parties concernent la mesure et la proportion des activités exercées : pour le requérant au principal, les activités à caractère « social » sont prépondérantes par rapport aux autres, pour le gouvernement luxembourgeois, elles représentent une « partie » des multiples activités exercées.

59. Pour déterminer le caractère social de ces activités de représentation, il y a lieu de tenir compte également de certains éléments prévus par les dispositions détaillées (en l'occurrence le règlement grand-ducal) : a) le coût de ces mandats, lorsque le majeur ne dispose pas de moyens financiers suffisants, est à la charge de l'État ; b) l'indemnité versée pour les prestations, dont le montant doit être fixé par le tribunal, est calculée en particulier en fonction des revenus et de la consistance du patrimoine de l'incapable ; c) le représentant est soumis à un examen du tribunal ; d) l'indemnité versée est souvent forfaitaire et correspond rarement aux services rendus.

60. Il ressort du dossier que ces éléments semblent être présents dans le cas qui nous intéresse.

61. On peut donc affirmer, sur la base d'une lecture concordante des déclarations des parties, y compris de la partie publique représentée par le gouvernement luxembourgeois, qu'une partie des activités exercées par l'avocat mandataire, curateur ou tuteur de majeurs incapables peut être considérée comme « étroitement liée à l'aide sociale », car elle est liée aux soins à la personne incapable et à ses choix de vie personnels, et revêt également un caractère « essentiel » pour l'accomplissement, par le mandataire, tuteur et curateur légal, des interventions d'aide sociale, en ce qu'elle est nécessaire pour assurer au bénéficiaire des conditions de vie décentes compte tenu de ses déficiences mentales ou physiques [18]. En d'autres termes, ces activités sont l'expression de la nécessité d'apporter des soins, une aide ainsi qu'une protection aux personnes souffrant de déficiences mentales et physiques, qui autrement ne seraient pas en mesure d'y pourvoir de manière autonome. On peut songer notamment à la question du choix entre le placement de l'intéressé dans une maison de soins adaptée à ses besoins et la solution de l'aide à domicile.

62. Comme le reconnaît également le gouvernement luxembourgeois, en effet, la notion d'« aide sociale » peut également être décrite comme une assistance permettant la survie décente d'une personne physique en cas de besoin [19].

63. La gestion du patrimoine d'une personne peut être (au moins dans certains cas) une activité permettant d'assurer la survie décente du bénéficiaire et de le protéger d'actes de disposition qui lui seraient préjudiciables.

64. Par ailleurs, il ne fait aucun doute que la survie décente est menacée si les activités concrètes de la vie quotidienne, y compris celles de nature financière, ne sont pas gérées avec la prudence nécessaire.

65. En ce qui concerne la deuxième catégorie d'activités exercées par l'avocat mandataire, curateur ou tuteur du majeur incapable, qui se rattachent exclusivement à la profession d'avocat, elles représentent une partie de l'activité exercée par l'avocat mandataire, curateur ou tuteur.

18 Voir arrêt du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, point 54).

19 Réponses écrites du gouvernement luxembourgeois, point 14.

66. J'exclus que ces activités exercées par l'avocat mandataire, curateur ou tuteur, en sa qualité de professionnel, puissent être considérées comme des activités étroitement liées à l'aide sociale et essentielles à l'accomplissement des prestations exonérées. Il s'agit en effet d'activités professionnelles réservées exclusivement aux avocats, qui sont effectuées dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale plutôt que de l'accomplissement de la fonction sociale de mandataire, curateur ou tuteur.

67. Afin d'apprécier si une exonération peut être accordée à un avocat qui exerce des activités dont la finalité d'aide sociale est certaine, telles que celles décrites ci-dessus, il est nécessaire de vérifier si la deuxième condition prévue par la directive TVA (la reconnaissance en tant qu'organisme à caractère social par l'État membre) est remplie. À mon avis, il existe un lien étroit entre les deux conditions en ce sens que la prévalence significative d'activités relevant de l'aide sociale peut qualifier la nature même de la personne qui fournit les prestations, en conférant à son activité les caractéristiques d'une activité engagée de manière stable dans le domaine social et qui mérite donc d'être reconnue comme telle.

68. Comme nous le verrons, en effet, j'estime que si un avocat exerce principalement des fonctions de nature sociale (étroitement liées à l'aide sociale), qui ne sont pas strictement juridiques, il peut bénéficier de l'exonération pour les prestations de nature sociale. Cette exonération ne peut être exclue en soi au seul motif qu'il s'agit d'avocats.

B. Sur la condition relative à la reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social par l'État membre

69. L'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA ne précise ni les conditions ni les modalités de la reconnaissance du caractère social des organismes autres que ceux de droit public.

70. Il appartient donc, en principe, au droit national de chaque État membre d'édicter les règles selon lesquelles une telle reconnaissance peut être accordée à de tels organismes [20].

71. Plus précisément, l'article 132 de la directive TVA confère aux États membres la faculté de subordonner l'octroi à des organismes autres que ceux de droit public de l'exonération prévue au paragraphe 1, sous g), au respect de l'une ou de plusieurs des conditions énumérées à cet article. Ces conditions facultatives peuvent être imposées librement et de manière supplémentaire par les États membres pour l'octroi de l'exonération concernée [21].

72. Il en résulte que l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA accorde aux États membres un pouvoir d'appréciation pour reconnaître un caractère social à certains organismes n'étant pas de droit public [22].

73. Il convient toutefois de rappeler que l'article 131, paragraphe 1, de la directive TVA limite la portée du pouvoir discrétionnaire des États membres en précisant qu'ils peuvent introduire des conditions supplémentaires à celles prévues dans la directive elle-même afin « d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ».

74. La marge d'appréciation des États membres dans la fixation des conditions d'accès à l'exonération ne saurait aller, par conséquent, jusqu'à altérer la définition du contenu des exonérations énumérées par la directive.

20 Voir arrêts du 8 octobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, point 43) ; du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, point 32), et du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 26 et jurisprudence citée).

21 Voir arrêts du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, point 33), et du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 27 et jurisprudence citée).

22 Voir arrêt du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, point 51 et jurisprudence citée).

75. L'expression « en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues » vise, selon moi, à permettre aux États membres d'introduire des règlementations nationales à même de ne pas rendre excessivement complexe pour les opérateurs économiques l'application des exonérations et, éventuellement, également à rationaliser les modalités de contrôle.

76. De même, l'objectif de « prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels » ne peut évidemment se référer à de simples exclusions subjectives qui ne seraient pas liées à la nature concrète des activités exercées.

77. En tout état de cause, à la lumière des principes généraux, il y a lieu de considérer que le pouvoir discrétionnaire des États doit être exercé conformément au droit de l'Union [23].

78. Lorsqu'un contribuable conteste la reconnaissance ou la non-reconnaissance de la qualité d'organisme à caractère social au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, il incombe aux juridictions nationales d'examiner si les autorités compétentes ont respecté les limites du pouvoir d'appréciation consenti par cet article en appliquant les principes du droit de l'Union, y compris, notamment, le principe d'égalité de traitement qui se traduit, dans le domaine de la TVA, par le principe de neutralité fiscale [24].

79. Dans la présente affaire, le gouvernement luxembourgeois n'a pas reconnu à EQ la qualité d'organisme à caractère social en ce qui concerne ses activités de mandataire, curateur et tuteur, en estimant, semble-t-il, que sa qualité d'avocat s'y opposait.

80. La Cour a déjà exclu, dans des arrêts précédents, que la catégorie professionnelle des avocats puisse, en principe, être considérée comme un organisme à caractère social. Selon la Cour, un État membre ne saurait appliquer un taux réduit de TVA à des prestations de services fournies par des entités privées poursuivant un but lucratif sur la base de la seule appréciation du caractère de ces services, sans tenir compte, notamment, des objectifs poursuivis par ces entités considérées dans leur globalité et de la stabilité de l'engagement social de celles-ci ; vu ses objectifs globaux et l'absence de stabilité d'un éventuel engagement social, la Cour a jugé que la catégorie professionnelle des avocats et avoués en sa généralité ne saurait être considérée comme présentant un caractère social [25].

81. En application du même raisonnement, la Cour a jugé que les prestations de services rendues par les avocats dans le cadre du régime national d'aide juridictionnelle ne sont pas exonérées de la TVA en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA [26].

82. Le cas de figure faisant l'objet de la présente affaire semble néanmoins présenter certaines particularités qui pourraient conduire à ne pas exclure a priori l'applicabilité de l'exonération de la TVA.

83. En effet, ainsi que l'on peut le déduire de l'exposé précédent en ce qui concerne le type de prestations de services fournies par un avocat en qualité de mandataire, curateur ou tuteur de la personne incapable, au moins une partie de ces prestations revêtent une importance sociale certaine et pourraient donc être considérées comme étant étroitement liées à la notion d'« aide sociale » telle qu'elle a été précisée plus haut.

23 Voir arrêts du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, points 54 et 57), ainsi que du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, points 51 et 52).

24 Voir arrêts du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, point 56), et du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, points 52 et 54).

25 Voir arrêt du 17 juin 2010, Commission/France (C-492/08, EU:C:2010:348, points 45 et 46).

26 Voir arrêt du 28 juillet 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a. (C-543/14, EU:C:2016:605, point 65).

84. Celles-ci, en effet, ne sont pas réservées aux seuls avocats et, au contraire, sont indépendantes de la qualité d'avocat de la personne qui les met en œuvre.

85. Il convient selon moi de vérifier, à ce stade, un certain nombre de conditions supplémentaires pour pouvoir confirmer la compatibilité d'une exonération de TVA avec un cas de figure analogue à celui de la présente affaire : la pertinence de la qualité d'avocat de la personne exerçant les fonctions de mandataire, curateur ou tuteur de la personne incapable, l'ampleur et la stabilité de l'engagement social de la personne sollicitant l'exonération, y compris afin de vérifier que l'État membre a respecté les limites de son pouvoir discrétionnaire en instaurant des conditions supplémentaires par rapport à celles prévues par la directive pour l'octroi de l'exonération.

86. Toutes ces conditions devront être vérifiées concrètement par la juridiction nationale, mais la Cour est tenue de lui fournir les éléments qui lui permettront de procéder à cette vérification conformément au droit de l'Union.

87. En effet, si la condition du lien étroit des prestations de services fournies avec l'aide sociale pouvait être considérée comme remplie, cela ne suffirait pas pour considérer également comme remplie la seconde condition concernant la reconnaissance, qui requiert expressément que la personne offrant lesdites prestations de services soit reconnue comme un « organisme ayant un caractère social » [27].

88. C'est ainsi, à mon sens, qu'il convient de lire la jurisprudence de la Cour selon laquelle « la volonté du législateur de l'Union de soumettre la possibilité de l'application d'un taux réduit aux seules prestations de services fournies par des organismes répondant à cette double exigence serait contrecarrée si un État membre était libre de qualifier des entités privées poursuivant un but lucratif comme des organismes au sens dudit point 15 en raison du simple fait que ces entités fournissent également des services à caractère social » [28].

89. Il me semble cependant que le contraire est également vrai : la volonté du législateur de l'Union serait aussi contrecarrée si un État membre refusait de qualifier d'« organismes ayant un caractère social » des entités privées qui, tout en poursuivant (dans une mesure limitée) un but lucratif, fournissent des services sociaux d'une manière qui démontre la stabilité de leur engagement social.

90. Je ne crois pas, en effet, que la jurisprudence précitée de la Cour puisse être interprétée comme excluant a priori du bénéfice de l'exonération de la TVA, prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, une personne qui fournit des prestations de services étroitement liées, de manière prépondérante, à l'aide sociale, démontrant ainsi la stabilité de son engagement social, du seul fait que cette personne est inscrite comme avocat.

91. Cette constatation s'appuie en premier lieu sur le principe de proportionnalité, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union. La Cour a rappelé à plusieurs reprises que les moyens employés pour la mise en œuvre de la sixième directive doivent être aptes à réaliser les objectifs assignés à ce texte et ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre [29].

92. Le fait de refuser le bénéfice de l'exonération à une personne au seul motif de son inscription au barreau risquerait en revanche de porter atteinte à l'équilibre de la disposition de droit de l'Union, selon une approche d'« exclusion » qui est étrangère à l'esprit de la directive.

27 Voir arrêts du 8 octobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, point 30) ; du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 21), et du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, point 34).

28 Voir arrêt du 17 juin 2010, Commission/France (C-492/08, EU:C:2010:348, point 44).

29 Voir arrêts du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, point 25), et du 26 avril 2012, Commission/Pays-Bas (C-508/10, EU:C:2012:243, point 75).

93. Il semble plus correct, aux fins de l'application de l'exonération, de s'intéresser à l'activité exercée par la personne davantage qu'à la nature de cette personne.

94. En deuxième lieu, il convient de tenir compte de l'application du principe de neutralité fiscale. Le fait que le contribuable ait la qualité d'avocat ne devrait pas entraîner un traitement fiscal différent de celui appliqué à quelqu'un qui, tout en fournissant, en substance, les mêmes services, bénéficierait d'une exonération, dans l'hypothèse où des personnes ou associations fournissant des services similaires ont été reconnues [30].

95. Une telle approche reviendrait en effet à se focaliser sur la qualification de l'assujetti concerné et pourrait donc s'opposer à la prise en compte de la réalité économique et commerciale en tant que critère fondamental pour l'application de la TVA. Elle pourrait en outre être problématique à l'égard du principe de neutralité fiscale, qui empêche que des opérations économiques similaires, qui sont donc en concurrence entre elles, soient traitées différemment en matière de TVA.

96. En troisième lieu, on peut constater que les activités en question sont exercées par l'avocat non pas tant en raison de sa qualification professionnelle, mais du fait de sa nomination, par le juge, comme mandataire, curateur ou tuteur d'un majeur incapable. L'autorité judiciaire confère à la personne ainsi désignée une fonction spécifique prévue par la loi au bénéfice de majeurs incapables, lui attribuant le pouvoir et le devoir de représenter et de protéger le majeur incapable et d'exercer les activités que requiert cette fonction. Je me demande par conséquent si la figure du mandataire, curateur et tuteur prévue par le droit luxembourgeois peut être analysée comme un « organisme reconnu comme ayant un caractère social » en raison de la valeur sociale particulière que lui confère la loi. Dans ce cas, la reconnaissance du caractère social de la fonction de mandataire, curateur et tuteur découlerait directement de la loi nationale, tandis que la décision judiciaire de nomination se limiterait à identifier la personne à laquelle la fonction est attribuée.

97. Enfin, je ne suis pas tout à fait convaincu par l'argument avancé par le gouvernement luxembourgeois et par la Commission, selon lequel le fait que le but lucratif serait caractéristique de la profession d'avocat ferait obstacle à la reconnaissance d'un caractère social.

98. Le terme « organisme » est en principe suffisamment large pour inclure également des entités privées poursuivant (de façon limitée) un but lucratif : le fait que EQ exerce certaines de ses activités dans un tel but n'exclut nullement qu'il puisse relever de la qualification d'« autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA [31].

99. Cela suppose, à mon avis, que le but lucratif soit limité, et ce pour les raisons suivantes.

100. Tout d'abord, il convient de noter que l'indemnité versée à l'avocat pour sa prestation peut être acquittée par l'État si le majeur incapable ne dispose pas de moyens financiers suffisants.

101. En outre, cette indemnité, qui est fixée sur la base d'un règlement grand-ducal, comme cela a déjà été exposé plus haut, n'est jamais fixée à l'avance, n'est jamais automatique, car elle est soumise à l'appréciation du juge, et, dans la mesure où elle ne distingue pas les frais et les prestations de l'avocat, il peut arriver qu'elle ne couvre pas entièrement les frais [32].

30 Voir arrêt du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, point 49).

31 Voir arrêts du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, point 39), et du 12 mars 2015, « go fair » Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, point 27 et jurisprudence citée).

32 Voir les réponses de EQ aux questions écrites de la Cour, en particulier la réponse à la première question.

102. Cette circonstance, selon la jurisprudence rappelée précédemment [33], peut être considérée comme l'un des éléments à prendre en compte pour déterminer si l'organisme en question a un caractère social et démontre que les activités de nature sociale sont exercées, bien qu'en contrepartie d'une rémunération, selon une logique étrangère à celle du marché.

103. La Cour a déjà précisé que lors de la reconnaissance du caractère social des organismes autres que ceux de droit public, il incombe aux autorités nationales, conformément au droit de l'Union et sous le contrôle des juridictions nationales, de prendre en considération plusieurs éléments, ayant valeur d'indices : l'existence de dispositions spécifiques, le caractère d'intérêt général des activités de l'assujetti concerné, le fait que d'autres assujettis exerçant les mêmes activités bénéficient déjà d'une reconnaissance semblable, le fait que les coûts des prestations en question sont éventuellement supportés en grande partie par l'État [34].

104. Dans le cas qui nous intéresse ici, il me semble que l'on peut observer ne serait-ce qu'en partie certains des indices indiqués par la Cour aux fins de la reconnaissance du caractère social d'un organisme déterminé : le caractère d'intérêt général d'au moins certaines des activités de l'assujetti, le fait que d'autres assujettis exerçant les mêmes activités bénéficient de l'exonération [35], le fait qu'au moins une partie des coûts de ces prestations d'aide sociale est supportée par l'État ou en tout cas, comme en l'espèce, est toujours fixée à la demande et selon l'évaluation de l'autorité judiciaire. Il appartiendra naturellement à la juridiction nationale de vérifier si ces exigences sont effectivement respectées dans l'affaire au principal, étant précisé toutefois qu'il s'agit d'indices dont la présence simultanée ne peut être considérée comme nécessaire aux fins de la reconnaissance.

105. Précisément parce que la situation présentement examinée ne peut d'emblée s'inscrire dans la situation typique ouvrant droit au bénéfice de l'exonération, l'élément qui qualifie véritablement la situation de l'intéressé, afin qu'il puisse être considéré comme un « organisme ayant un caractère social », est, à mon avis, comme cela ressort indirectement de la jurisprudence précitée, l'engagement social stable.

106. Cette circonstance, si elle est facilement vérifiable lorsque la personne concernée a pour objet social ou pour seul but de son activité des prestations d'aide sociale, est plus difficile à constater (sans être pour autant exclue) lorsque l'intéressé exerce une activité plus structurée, comme celle d'un professionnel et, en particulier, d'un avocat.

107. J'estime que dans ce cas, étant donné que, comme je l'ai précisé, la possibilité d'une reconnaissance ne peut être exclue a priori en raison de la seule appartenance à un ordre professionnel spécifique, le critère qui pourrait guider l'autorité nationale en matière de reconnaissance devrait être lié à la nature prédominante, sur le plan quantitatif, de l'activité à caractère social par rapport aux autres activités qui sont également exercées légitimement.

108. Un avocat, comme tout autre professionnel, qui exerce principalement des activités correspondant à des « prestations étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales » peut, à mon avis, être reconnu comme un « organisme ayant un caractère social » y compris s'il exerce de façon résiduelle des activités de nature strictement juridique, même si celles-ci ne sont pas liées à des prestations à caractère social.

33 Voir arrêt du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 31 et jurisprudence citée).

34 Voir arrêts du 8 octobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, point 44) ; du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, point 35), et du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 31 et jurisprudence citée).

35 Le requérant au principal et le gouvernement luxembourgeois ont présenté, s'agissant de cette exigence, des affirmations divergentes dans leurs réponses aux questions écrites de la Cour. Il appartiendra donc à la juridiction de renvoi de déterminer si cette exigence est respectée.

109. Le professionnel devrait veiller, dans ce cas, à tenir une comptabilité séparée permettant de différencier, aux fins de la TVA, les activités (prédominantes) étroitement liées à l'aide sociale, qui sont exonérées, et les autres activités (résiduelles) soumises à la TVA [36].

110. À la lumière de ces éléments, il appartiendra à la juridiction de renvoi de déterminer, en tenant compte de tous les éléments pertinents, notamment ceux mentionnés, si les autorités nationales ont respecté, en n'ayant pas reconnu EQ en tant qu'organisme ayant un caractère social, les limites du pouvoir d'appréciation qui leur est consenti par l'article 132 de la directive TVA.

C. Sur la possibilité d'une reconnaissance par la juridiction nationale

111. Quelques considérations finales sur la procédure de reconnaissance : le gouvernement luxembourgeois et, si j'ai bien compris, la Commission également font valoir que, dans le système luxembourgeois, la reconnaissance d'un assujetti en tant qu'organisme à caractère social ne pourrait être effectuée par le juge, même lorsqu'il est établi que l'État luxembourgeois, en ne prévoyant pas, dans son droit national, la possibilité de reconnaissance pour un assujetti déterminé, a outrepassé son pouvoir discrétionnaire à cet égard.

112. S'il est vrai que l'article 131 de la directive TVA en cause laisse aux États membres un large pouvoir d'appréciation s'agissant de la reconnaissance des organismes en question, la Cour a jugé explicitement, en ce qui concerne précisément cette directive, que l'on ne saurait « invoquer le caractère général [de cette directive], ou la latitude qu'elle laisse [...] aux États membres, pour dénier tout effet à celles des dispositions qui, compte tenu de leur objet, sont susceptibles d'être utilement invoquées en justice en dépit du fait que la directive n'a pas été exécutée dans son ensemble » [37].

113. Il incombe avant tout à l'État membre de définir cette condition, mais la Cour a jugé qu'un État membre qui n'a pas adopté les mesures de mise en œuvre prévues par la directive « ne saurait invoquer sa propre omission pour refuser à un contribuable le bénéfice d'une exonération à laquelle celui-ci peut légitimement prétendre en vertu de la sixième directive » [38]. S'il est possible, par conséquent, de réunir d'une autre manière les conditions de la reconnaissance en question, les principes de l'ordre juridique européen et, d'abord, celui de l'effet utile des directives imposent que l'on ne fasse pas obstacle à l'exercice par les intéressés d'un droit consacré par la directive en cause.

114. Il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante [39], dans tous les cas où des dispositions d'une directive apparaissent comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, ces dispositions peuvent être invoquées, à défaut de mesures d'application prises dans les délais, à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à la directive, ou encore en tant qu'elles sont de nature à définir des droits que les particuliers sont en mesure de faire valoir à l'égard de l'État.

115. La Cour a précisé dans l'arrêt Kügler que l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA indique, de manière suffisamment précise et inconditionnelle, les activités bénéficiant de l'exonération, et constitue donc une disposition directement applicable [40].

36 Pour une exonération partielle de certaines activités uniquement, voir récemment (en ce sens que l'existence de prestations de services de nature différente n'altère pas la nature de l'exonération) arrêts du 20 novembre 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, points 42 et 43), ainsi que du 21 janvier 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, point 54).

37 Voir arrêt du 19 janvier 1982, Becker (C-8/81, Rec. p. 53, point 29).

38 Voir arrêts du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, point 60), et du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 32).

39 Voir arrêt du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, point 51 et jurisprudence citée).

40 Voir arrêt du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, point 53).

116. L'absence d'une reconnaissance spécifique, par voie législative, des organismes en question ne saurait être considérée en elle-même comme de nature à affecter l'effet direct de la disposition en cause, mais il y a lieu, en revanche, de déterminer si l'ordre juridique de l'État membre concerné ne permet pas de déduire également par d'autres moyens une quelconque forme de reconnaissance, ne serait-ce que de fait, du caractère social de l'organisme.

117. Pour autant que les États membres respectent les limites du pouvoir d'appréciation qui leur est consenti par l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive TVA, les particuliers ne sauraient, en se fondant sur cette disposition, obtenir la qualité d'organisme à caractère social vis-à-vis de l'État membre concerné.

118. L'effet direct reconnu par la Cour à l'exonération en cause [41] m'amène cependant à considérer que si l'État luxembourgeois a dépassé les limites de son pouvoir d'appréciation en ne prévoyant pas la possibilité d'une reconnaissance dans ce cas précis, la juridiction de renvoi pourrait, le cas échéant, procéder elle-même à cette reconnaissance.

119. À cet égard, lorsqu'une personne physique cherche à obtenir la qualité d'organisme à caractère social, il appartient aux juridictions nationales d'apprécier si les autorités compétentes ont respecté ces limites en appliquant les principes posés par le droit de l'Union et de « déterminer, au vu de l'ensemble des éléments pertinents, si l'assujetti est un organisme reconnu comme ayant un caractère social, au sens de ladite disposition » [42].

120. La solution proposée n'étend pas l'exonération au-delà de ce que prévoit la directive, mais se borne à permettre l'octroi du bénéfice de celle-ci aux assujettis qui y auraient droit au sens de la directive précitée.

IV. Conclusion

121. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles du tribunal d'arrondissement (Luxembourg), énumérées sous 5), 6) et 7) et réunies dans le groupe B, dans les termes suivants :

1) L'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il peut inclure, parmi les prestations étroitement liées à l'aide sociale, celles qui sont fournies dans le cadre d'un régime de protection des majeurs incapables établi par la loi et soumis au contrôle d'une autorité judiciaire indépendante ; que la qualité d'organisme reconnu comme ayant un caractère social peut être attribuée à un avocat dans le cadre d'un régime de protection des majeurs incapables, à condition que l'intéressé fasse preuve d'un engagement social stable, c'est-à-dire que les activités à caractère social soient significativement prédominantes par rapport aux autres activités ; il n'est pas nécessaire de suivre une procédure et des critères préétablis aux fins de cette reconnaissance, celle-ci pouvant avoir lieu au cas par cas, éventuellement par l'intermédiaire d'une autorité judiciaire lorsque l'absence de reconnaissance par le législateur national ou les autorités administratives nationales excède les limites du pouvoir discrétionnaire que la directive laisse aux États membres.

2) À cette fin, il appartiendra à la juridiction nationale de déterminer si les activités de mandataire, curateur et tuteur exercées par EQ sont étroitement liées à l'aide sociale et, au vu du contenu des prestations fournies, si EQ peut être reconnu comme étant un organisme ayant un caractère social

41 Voir arrêt du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, points 52 à 61).

42 Voir arrêt du 8 octobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, point 45 et jurisprudence citée).

en ce qui concerne l'exercice des prestations de mandataire, curateur et tuteur de personnes majeures, et si l'absence de reconnaissance par le législateur national et les autorités administratives nationales excède les limites du pouvoir discrétionnaire que la directive laisse aux États membres.