Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GIOVANNI PITRUZZELLA
prezentate la 14 ianuarie 2021 [1]

**Cauza C-846/19**

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

[cerere de decizie preliminară formulată de tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunalul Districtual, Luxemburg)]

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Taxa pe valoarea adăugată – Noțiunile de activitate economică și de prestări de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială – Noțiunea de organisme recunoscute ca având un caracter social – Mandate de reprezentare a unor persoane majore – Supunerea la plata TVA-ului"

1. Serviciile prestate de un avocat în cadrul unui sistem de protecție a persoanelor majore declarate incapabile de lege pot fi supuse TVA-ului?

2. Prestările menționate sunt asimilabile unor „prestări de servicii direct legate de ajutorul social"?

3. Un profesionist înscris într-un tablou profesional poate fi recunoscut ca „organism având un caracter social" și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce limite?

4. Acestea sunt principalele probleme care se află la baza prezentei cauze, care este introdusă în cadrul unui litigiu între EQ, pe de o parte, și Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Administrația Înregistrării, Domeniilor și TVA-ului din Luxemburg, denumită în continuare „administrația fiscală"), pe de altă parte.

5. Curtea este chemată în esență să se pronunțe cu privire la întinderea noțiunilor menționate mai sus, care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE [2] (denumită în continuare „Directiva TVA"), și cu privire la limitele puterii discreționare a statelor membre de a introduce condiții suplimentare față de cele prevăzute de directivă.

1 Limba originală: italiana.

2 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

## I. Cadrul juridic

### *A. Dreptul Uniunii*

6. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare; […]"

7. Potrivit articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică."

8. Articolul 131 din Directiva TVA prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz."

Capitolul 2 din titlul IX din Directiva TVA este intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general". Acest capitol cuprinde articolele 132-134.

9. Potrivit articolului 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă, statele membre trebuie să scutească următoarele operațiuni:

„(g) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social".

### *B. Dreptul luxemburghez*

10. Articolul 4 primul paragraf din Legea din 12 februarie 1979 privind TVA-ul (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, prevede următoarele:

„este persoană impozabilă în sensul articolului 2 orice persoană care, în mod independent și regulat, efectuează prestații care sunt legate de orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele și de locul activității respective […]"

11. Articolul 5 din Legea privind TVA-ul prevede următoarele:

„Prin activitate economică se înțelege orice activitate care vizează generarea de venituri, în special activitățile producătorilor, ale comercianților sau ale prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile miniere, activitățile agricole, activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale și activitățile care implică exploatarea unor bunuri corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

12. Potrivit articolului 44 alineatul 1 litera o) din Legea privind TVA-ul:

„1. Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată în limitele și cu condițiile stabilite prin regulament al Marelui Duce:

[…]

o) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de securitatea socială, de ajutorul social sau de sănătatea publică, efectuate de organisme de drept public, de fonduri comune de plasament, de organisme publice sau de utilitate publică, de centre de îngrijire și asistență, de cămine de bătrâni, de centre de gerontologie sau geriatrie, de organizații spitalicești sau de binefacere și de alte instituții similare din sectorul privat, al căror caracter social este recunoscut de autoritățile publice competente;

[…]"

13. Condițiile de punere în aplicare a articolului 44 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, cu modificările ulterioare, au fost definite prin Regulamentul Marelui Duce din 23 decembrie 1981 (denumit în continuare „regulamentul Marelui Duce"), care, la articolul 3, prevede următoarele:

„Instanța de tutelă poate acorda tutorelui-administrator o remunerație al cărei cuantum sau mod de calcul îl stabilește, prin decizie motivată, ținând seama de situația financiară a incapabilului.

Această remunerație constă fie într-o sumă fixă, fie într-un procent din veniturile incapabilului, fie într-un onorariu determinat în funcție de sarcinile îndeplinite."

## II. Situația de fapt, procedura principală și întrebările preliminare

14. EQ este avocat înscris la Baroul din Luxemburg din anul 1994, iar din anul 2004 exercită mandate în cadrul sistemelor de protecție a persoanelor majore incapabile, în principal în calitate de curator și de tutore-administrator.

15. Până în anul 2013, administrația fiscală a considerat că aceste activități nu erau supuse TVA-ului.

16. Prin două decizii de impunere din 19 ianuarie 2018, referitoare la anii 2014 și 2015, administrația fiscală i-a solicitat lui EQ plata TVA-ului pentru activitățile de reprezentare a persoanelor majore declarate incapabile de lege desfășurate în anii respectivi. Procedând astfel, administrația fiscală a decis să supună pentru prima dată TVA-ului activitățile de reprezentare menționate mai sus.

17. Prin decizia din 4 iunie 2018, administrația fiscală a respins contestația formulată de EQ împotriva celor două decizii de impunere.

18. Ulterior, EQ a introdus o acțiune la instanța de trimitere, tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunalul Districtual, Luxemburg), solicitând anularea deciziei din 4 iunie 2018.

19. EQ consideră că prestațiile în cauză nu sunt activități economice supuse TVA-ului, întrucât ar îndeplini o funcție socială.

20. În opinia sa, aceste activități ar fi scutite de TVA în temeiul dispoziției naționale de transpunere a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, și anume articolul 44 alineatul 1 litera o) din Legea luxemburgheză privind TVA-ul, care prevede scutirea de TVA a prestărilor de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială efectuate de organisme al căror caracter social este recunoscut de autoritățile publice competente.

21. El susține că, în perioada cuprinsă între anii 2004 și 2013, aceste activități nu fuseseră supuse TVA-ului, astfel încât supunerea acestora la plata TVA-ului pentru anii 2014 și 2015 ar constitui o încălcare a principiului încrederii legitime.

22. Instanța de trimitere precizează că dreptul luxemburghez prevede diferite sisteme de protecție a persoanelor majore declarate incapabile de lege. Instituirea acestor sisteme de protecție poate conduce la desemnarea unui reprezentant special de către instanța de tutelă, în așteptarea unei decizii cu privire la sistemul de protecție care urmează să fie instituit, precum și a unui reprezentant ad-hoc în cazul unui conflict de interese.

23. Instanța de trimitere ridică mai întâi problema dacă activitatea de protecție în domeniul protecției persoanelor majore, desfășurată cu titlu oneros, constituie o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

24. În ceea ce privește cuantumul remunerației, deși din jurisprudența Curții reiese că este lipsit de relevanță faptul că o operațiune economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost, remunerația trebuie totuși să fie stabilită în avans și să acopere costurile de funcționare ale prestatorului de servicii[3]. În acest caz, remunerația este stabilită de la caz la caz de instanța competentă, întotdeauna în funcție de situația financiară a beneficiarului, și, prin urmare, aceasta nu este stabilită în avans și nu asigură în mod necesar în toate împrejurările acoperirea costurilor suportate de prestatorul de servicii.

25. În plus, instanța de trimitere ridică problema dacă activitatea de protecție a persoanelor majore declarate incapabile de lege poate beneficia de scutirea de TVA și, prin urmare, dacă activitatea menționată este inclusă în „prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și de securitatea socială”, care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, și dacă avocatul care o desfășoară poate fi cuprins în noțiunea de „organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social” în sensul aceleiași dispoziții. În această privință, EQ adoptă o poziție care ține seama de natura activității desfășurate indiferent de statutul juridic al prestatorului de servicii, în timp ce administrația fiscală consideră că trebuie să se țină seama de statutul juridic și, fără a o spune în mod expres, să se excludă prestatorii de servicii care urmăresc un scop lucrativ.

26. Instanța de trimitere solicită de asemenea precizări cu privire la noțiunea de „recunoaștere” a caracterului social al organismului vizat. Dacă Directiva TVA se limitează să facă trimitere la o recunoaștere *„de către statul membru în cauză”*, aceasta nu precizează procesul de recunoaștere și organul abilitat să procedeze la aceasta. Situația de fapt din speță ridică printre altele problema dacă autoritatea vizată poate fi o autoritate judiciară și dacă recunoașterea se poate realiza de la caz la caz.

27. În sfârșit, instanța de trimitere ridică problema aplicabilității în speță a principiului protecției încrederii legitime. Aceasta observă că TVA-ul nu este un impozit datorat de persoana obligată la plata TVA-ului, ci de consumatorul final. Atunci când, precum în speță, administrația TVA-ului comunică persoanei impozabile după realizarea operațiunilor în discuție că intenționează să se îndepărteze de

3 A se vedea Hotărârea din 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punctul 38).

poziția sa anterioară care a constat în nesupunerea acestor operațiuni la plata TVA-ului, persoana impozabilă se regăsește în situația în care nu a putut factura TVA-ul beneficiarului acestor prestații, trebuind să o transfere statului. Persoana impozabilă ar fi astfel obligată să deducă din fondurile proprii sumele solicitate de stat cu titlu de TVA, ceea ce ar încălca principiul neutralității fiscale a TVA-ului.

28. În aceste condiții, tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunalul Districtual) a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea de activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că include sau că exclude prestările de servicii furnizate în cadrul unei relații triunghiulare în care prestatorului de servicii îi sunt încredințate acestea din urmă de o entitate care nu este identică cu beneficiarul prestărilor de servicii?

2) Răspunsul la prima întrebare se schimbă după cum prestările de servicii sunt furnizate în cadrul unei misiuni încredințate de o autoritate judiciară independentă?

3) Răspunsul la prima întrebare se schimbă după cum remunerația prestatorului de servicii este pusă în sarcina beneficiarului prestărilor sau este suportată de statul din care provine entitatea care a încredințat prestatorului de servicii furnizarea acestora?

4) Noțiunea de activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că include sau că exclude prestările de servicii atunci când remunerația prestatorului de servicii nu este obligatorie în temeiul legii, iar cuantumul ei, atunci când aceasta este atribuită, a) ține de o apreciere efectuată de la caz la caz, b) se face întotdeauna în funcție de situația financiară a beneficiarului prestărilor și c) se face prin referire fie la o sumă forfetară, fie la o cotă-parte din veniturile beneficiarului prestărilor, fie la prestările efectuate?

5) Noțiunea de «prestare de servicii și livrare de bunuri direct legate de ajutorul social și de securitatea socială», prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretată în sensul că include sau că exclude prestările efectuate în cadrul unui sistem de protecție a majorilor instituit de lege și supus controlului unei autorități judiciare independente?

6) Noțiunea de «organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social», prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretată, în vederea recunoașterii caracterului social al organismului, în sensul că impune anumite cerințe în ceea ce privește forma de exploatare a prestatorului de servicii sau în ceea ce privește scopul altruist sau lucrativ al activității prestatorului de servicii sau, la un nivel mai general, în sensul că restrânge, prin alte criterii și/sau condiții, domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) sau simpla executare a prestărilor «legate de ajutorul social și de securitatea socială» este suficientă pentru a conferi organismului în cauză un caracter social?

7) Noțiunea de «organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social», prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretată în sensul că se impune un proces de recunoaștere care să se bazeze pe o procedură și pe criterii determinate sau recunoașterea ad-hoc poate fi realizată de la caz la caz, dacă este cazul, de o autoritate judiciară?

8) Principiul încrederii legitime, astfel cum a fost interpretat în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, permite administrației responsabile cu recuperarea TVA-ului să solicite unei persoane impozabile în scopuri de TVA plata TVA-ului aferent unor operațiuni economice care se raportează la o perioadă împlinită la momentul deciziei de impozitare a administrației după ce această administrație a acceptat o durată prelungită, înainte de această perioadă, ca declarațiile de TVA ale persoanei impozabile respective să nu includă operațiunile economice de aceeași natură în cadrul operațiunilor impozabile? Această posibilitate în beneficiul administrației responsabile cu recuperarea TVA-ului este încadrată de anumite condiții?"

## III. Analiză juridică

29. Întrebările preliminare vizează în esență să se stabilească dacă activitățile desfășurate de un avocat, în calitate de mandatar, de curator și de tutore al unor persoane majore declarate incapabile de lege, sunt supuse TVA-ului sau sunt scutite de la plata acestuia.

30. Astfel cum a sugerat Comisia, cele opt întrebări preliminare pot fi împărțite în trei grupuri:

A) primele patru întrebări au ca obiect noțiunea de activitate economică, în special aspectul dacă activitățile menționate intră în sfera noțiunii de activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA;

B) a cincea, a șasea și a șaptea întrebare se referă la domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, în special la aspectul dacă activitățile menționate sunt scutite în calitate de „prestări de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială" și dacă avocatul care le desfășoară poate fi considerat „un organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social în sensul aceleiași dispoziții";

C) ultima întrebare preliminară vizează să se stabilească dacă principiul protecției încrederii legitime exclude posibilitatea ca aceste activități să fie supuse TVA-ului în situația în care autoritățile fiscale au acceptat în trecut și pentru o lungă perioadă ca aceste activități să nu fie supuse TVA-ului.

31. Conform solicitării Curții, prezentele concluzii se vor concentra asupra întrebărilor preliminare a cincea-a șaptea, grupate la litera B), care privesc domeniul de aplicare al scutirii serviciilor direct legate de ajutorul social și de securitatea socială. Natura economică a prestațiilor potrivit criteriilor prevăzute la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, care face obiectul întrebărilor grupate la litera A), va fi, așadar, prezumată.

32. Cu titlu introductiv, observăm că atenția acordată întrebărilor în discuție depășește prezenta cauză, întrucât Curtea de Justiție este sesizată în prezent cu o altă cerere similară în aceeași materie, formulată de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), având ca obiect o singură întrebare preliminară care se suprapune în mare parte cu întrebările grupate la litera B) [4].

33. Și în cauza C-1/20, reclamantul este un avocat căruia instanța îi conferă frecvent calitatea de reprezentant al unor persoane majore incapabile. Administrația fiscală a considerat că veniturile obținute din activitățile desfășurate de avocat în calitate de reprezentant sunt supuse plății TVA-ului. Reclamantul a introdus o acțiune la Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), care a respins calea de atac pentru motivul că o categorie profesională precum cea a avocaților nu poate fi considerată un organism al cărui caracter social este recunoscut.

4 Cerere de decizie preliminară formulată de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) la 3 ianuarie 2020 – B/Finanzamt Wien (C-1/20).

34. Totuși, din lectura cererii de decizie preliminară formulate de instanța austriacă reies o serie de elemente care pot fi utile și pentru răspunsurile la întrebările adresate în prezenta cauză.

35. În special, pentru prezentele concluzii este utilă împrejurarea că „Bundesfinanzhof, exprimându-se cu privire la problema activității reglementate la articolul 1896 din BGB, comparabilă în dreptul german cu cea a unui curator profesionist, a ajuns la concluzia că s-ar putea întemeia pe scutirea fiscală în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, cu condiția să fie vorba despre servicii remunerate prestate de un avocat numit curator care desfășoară activități juridice în cadrul curatelei (Bundesfinanzhof, 25.4.2013, V R 7/11). Această jurisprudență a determinat legiuitorul german să prevadă o dispoziție specială privind scutirea pentru aceste prestații la articolul 4 punctul 16 litera k) din Umsatzsteuergesetz (Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri)”[5].

36. Pentru a răspunde la întrebările preliminare grupate la litera B), trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA impune îndeplinirea cumulativă a două condiții pentru ca scutirea de la plata TVA-ului prevăzută de această dispoziție să poată fi aplicată: prestările de servicii în cauză trebuie să fie „direct legate de ajutorul social și de securitatea socială” și să fie efectuate de „organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”[6].

37. Așadar, trebuie să se verifice dacă activitățile desfășurate de un avocat în calitate de mandatar, de curator sau de tutore al unei persoane majore declarate incapabile de lege intră în domeniul de aplicare al scutirii de TVA prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA și, prin urmare, dacă aceste activități sunt „direct legate de ajutorul social și de securitatea socială” și dacă avocatul care le-a realizat poate fi considerat un „organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social”.

38. În mod concret, este necesar să se verifice dacă interpretarea propusă de guvernul luxemburghez potrivit căreia un avocat care desfășoară activitățile menționate trebuie exclus de la scutirea de TVA este conformă cu o interpretare textuală, sistematică și teleologică a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA[7] și, în al doilea rând, dacă statele membre dispun de o putere de apreciere pentru a introduce prin interpretare o astfel de excludere.

39. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, „termenii folosiți pentru a desemna scutirile care figurează la articolul 132 din Directiva TVA sunt de strictă interpretare”[8], dat fiind că aceste scutiri constituie o derogare de la principiul general potrivit căruia TVA-ul trebuie să fie perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă.

40. Cu toate acestea, o astfel de interpretare restrictivă din partea statului membru la momentul transpunerii directivei nu poate ajunge până la punctul în care devine excesiv de dificilă aplicarea regimului de scutiri, astfel încât să lipsească de efecte noțiunea autonomă a acestora.

41. Prin urmare, este necesar să se facă referire la economia dispoziției în discuție.

42. Obiectivul Directivei TVA este de a armoniza legislațiile naționale în vederea stabilirii unui sistem comun al taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, a unei baze de impozitare uniforme.

5 Cauza C-1/20, cerere de decizie preliminară, punctul 41. În răspunsurile scrise la întrebările adresate de Curte, în special în cel la a treia întrebare, EQ afirmă că, în Belgia, avocații numiți administratori temporari ai unor persoane majore incapabile nu sunt supuși la plata TVA-ului pentru remunerația aferentă acestei activități, deși sunt supuși TVA-ului pentru celelalte prestări în calitate de avocat.

6 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 30), Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 21), și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 34).

7 A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punctul 29 și jurisprudența citată).

8 A se vedea cel mai recent Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 28).

43. Prin urmare, interpretarea noțiunilor cuprinse în Directiva TVA trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite prin scutirile respective și trebuie să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA. Cu alte cuvinte, este necesar să se evite ca termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte [9].

44. Astfel, prin asigurarea unui tratament fiscal mai favorabil în materie de TVA pentru anumite prestări de servicii de interes general efectuate în sectorul social, se urmărește să se reducă costul respectivelor servicii și ca acestea să devină mai accesibile particularilor care pot beneficia de ele [10].

45. Din dosar pare să reiasă, cel puțin din argumentele reclamantului din litigiul principal, că și Ministerul Justiției luxemburghez ar considera că prestațiile de ajutor social trebuie să fie scutite de TVA, chiar dacă acestea sunt furnizate de avocați, pentru a nu îngreuna costul suportat de societate [11].

### *a) Cu privire la condiția potrivit căreia prestările de servicii trebuie să fie „direct legate de ajutorul social și de securitatea socială”*

46. Așadar, noțiunea de „legătură directă”, în logica asistenței sociale care o caracterizează datorită finalității sale, nu necesită o interpretare deosebit de strictă, inclusiv ca urmare a faptului că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA este supusă condiției suplimentare ca serviciile în cauză să fie „esențiale” pentru intervențiile de ajutor social și de securitate socială în sensul articolului 134 litera (a) din aceeași directivă [12].

47. Deși noțiunile de „ajutor social” și de „securitate socială” nu sunt definite de Directiva TVA, jurisprudența Curții a recunoscut în mai multe rânduri caracterul social al anumitor activități legate de îngrijirea, de asistența și de protecția persoanelor majore dependente.

48. În Hotărârea Kügler [13], Curtea a statuat că serviciile de îngrijire generală și de ajutor în gospodărie prestate de un centru de îngrijire ambulatorie unor persoane aflate în stare de dependență fizică sau financiară reprezintă prestări de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă [14].

49. De asemenea, în Hotărârea Zimmerman [15], părțile nu au contestat că serviciile de îngrijire ambulatorie prestate de o infirmieră profesionistă puteau fi considerate „direct legate de ajutorul social și de securitatea socială” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă.

9 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 28), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 22). În acest sens, tot cu referire la interpretarea acestei dispoziții, a se vedea Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 30 și jurisprudența citată). Curtea afirmă că, deși este necesară o interpretare restrictivă, aceasta nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile în cauză trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte sau care ar face scutirile prevăzute cvasiinaplicabile.

10 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 29), Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 41), și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 30).

11 A se vedea cererea de decizie preliminară, p. 3, în ceea ce privește descrierea argumentelor reclamantului din litigiul principal.

12 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 31).

13 A se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 61).

14 A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”). A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând cu 1 ianuarie 2007, prin Directiva TVA.

15 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 24).

50. În continuare, se impune constatarea că textul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA menționează expres prestațiile efectuate de căminele de bătrâni printre prestările de servicii și livrările de bunuri direct legate de ajutorul social și de securitatea socială, care intră, astfel, sub incidența scutirii prevăzute de această dispoziție. Această împrejurare a fost evidențiată de Curte în Hotărârea Les Jardins de Jouvence [16].

51. Din dosar reiese că numirea unui reprezentant legal presupune ca o persoană majoră să nu fie în măsură să se ocupe în mod autonom de propriile interesele pentru motivul că suferă de o boală psihică sau de un handicap mental, de îmbătrânire invalidantă sau de altă incapacitate.

52. Pentru a evalua caracterul social al activității desfășurate de reprezentantul legal și, prin urmare, legătura sa directă cu ajutorul social, trebuie să se ia în considerare mai întâi conținutul concret al acestor activități. În acest scop, sunt deosebit de utile răspunsurile scrise date de părți la întrebarea formulată de Curte cu privire la acest aspect.

53. În opinia reclamantului din litigiul principal, majoritatea serviciilor prestate de avocații numiți în calitate de mandatar, de curator sau de tutore al unor persoane majore incapabile constau în: 1) vizita la domiciliul persoanelor asistate pentru a se asigura de bunăstarea lor și pentru a le cunoaște nevoile; 2) contacte cu familia, cu asistenții sociali și cu personalul care acordă îngrijiri; 3) alegerea locului în care pot locui; 4) cereri de pensii și de ajutoare sociale; 5) punerea în aplicare a ajutoarelor la domiciliu; 6) plata facturilor, obținerea rambursării cheltuielilor medicale, declararea veniturilor și predarea banilor pentru cheltuielile zilnice.

54. Se poate întâmpla ca reprezentantul să efectueze și servicii cu caracter juridic, fără ca aceste activități să fie rezervate exclusiv avocaților: negocierea, semnarea sau rezilierea unui contract de închiriere, vânzarea de bunuri mobile sau imobile și asistarea sau reprezentarea persoanei majore în cadrul unei moșteniri. Este adevărat că, potrivit dreptului național luxemburghez, pot fi numite în calitate de mandatar, de curator și de tutore și rudele apropiate ale beneficiarului sau instituțiile abilitate să asigure protecția persoanelor care suferă de o deficiență mentală sau fizică.

55. În sfârșit, asemenea mandate pot implica servicii care țin de competențele exclusive ale avocaților, precum reprezentarea persoanei incapabile în litigii juridice, însă prestațiile de acest tip ar fi inferioare din punct de vedere numeric.

56. Răspunsul furnizat de guvernul luxemburghez cu privire la acest aspect este că, potrivit informațiilor primite de la Baroul din Luxemburg, activitățile avocatului în acest domeniu sunt multiple și nu constau exclusiv în reprezentarea zilnică, ci „o parte a activității avocatului ar putea fi calificată drept «socială»: contactul cu asistenții sociali, cu medicii, cu băncile și cu familia. De exemplu, avocații trebuie deseori să se ocupe de admiterea în centre de îngrijire și asistență, să solicite ajutoare financiare și să gestioneze un transfer” [17].

57. Așadar, răspunsurile părților la întrebarea Curții cu privire la conținutul concret al activităților desfășurate de reprezentantul legal nu par să difere în esență: avocații desfășoară activități multiple în favoarea persoanei incapabile, iar o parte a acestei activități poate fi calificată drept „socială”, inclusiv în sensul de a fi „direct legată de ajutorul social”, menționat mai sus.

58. Ceea ce diferă în reprezentarea factuală a părților este măsura și proporția activităților desfășurate: potrivit reclamantului din litigiul principal, activitățile care au un caracter „social” sunt preponderente în raport cu celelalte, iar potrivit guvernului luxemburghez, acestea reprezintă o „parte” în raport cu activitățile multiple desfășurate.

16 A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 42).

17 Răspunsurile scrise ale guvernului luxemburghez, punctul 16.

59. Pentru a stabili caracterul social al acestor activități de reprezentare, trebuie luate în considerare și anumite elemente prevăzute de dispozițiile detaliate (în speță, regulamentul Marelui Duce): a) costul acestor mandate este suportat de stat, în cazul în care persoana majoră nu dispune de mijloace financiare suficiente; b) remunerația pentru prestații, care trebuie să fie stabilită de instanță, este calculată în special în funcție de venitul și de consistența patrimoniului persoanei incapabile; c) reprezentantul este supus unei examinări efectuate de instanță; d) indemnizația plătită este deseori forfetară și corespunde rareori serviciilor prestate.

60. Potrivit celor reieșite din dosar, se pare că acestea sunt elementele care se pot regăsi în speță.

61. Prin urmare, la lectura afirmațiilor unanime ale părților, inclusiv ale părții de drept public reprezentate de guvernul luxemburghez, se poate afirma că o parte a activităților desfășurate de avocatul mandatar, curator sau tutore al unor persoane majore incapabile poate fi considerată ca fiind „direct legată de ajutorul social" pentru că este legată de îngrijirea persoanei incapabile și de alegerile personale de viață ale acesteia și are de asemenea un caracter „esențial" pentru efectuarea de către mandatarul, tutorele și curatorul legal a intervențiilor de ajutor social, întrucât este necesară pentru a asigura beneficiarului condiții de viață demne în raport cu deficiențele sale mentale sau fizice [18]. Cu alte cuvinte, este vorba despre activități ce reprezintă expresia cerinței de a asigura îngrijirea, asistența și protecția persoanelor care suferă de deficiențe mentale și fizice, care, altfel, nu ar reuși să se ocupe de acestea în mod autonom. Să ne gândim în special la alegerea între a plasa persoana în cauză într-un centru de îngrijire adecvat pentru nevoile sale și a prevedea o asistență la domiciliu.

62. Astfel, după cum recunoaște și guvernul luxemburghez, noțiunea de „ajutor social" poate fi descrisă și ca un ajutor care permite unei persoane fizice să supraviețuiască în mod demn în momentele de nevoie [19].

63. Gestionarea patrimoniului poate fi (cel puțin în anumite cazuri) o activitate care are funcția de a asigura o supraviețuire demnă a beneficiarului și de a-l proteja de săvârșirea unor acte de dispoziție prejudiciabile pentru el.

64. Pe de altă parte, o supraviețuire demnă este, fără îndoială, pusă în pericol în cazul în care activitățile concrete ale vieții cotidiene, inclusiv cele de natură financiară, nu sunt gestionate cu prudența necesară.

65. În ceea ce privește a doua categorie de activități desfășurate de avocatul mandatar, curator sau tutore al persoanei majore incapabile, care țin exclusiv de profesia de avocat, acestea reprezintă o parte a activității desfășurate de avocatul mandatar, curator sau tutore.

66. Excludem posibilitatea ca aceste activități desfășurate de avocatul mandatar, curator sau tutore în calitate de profesionist să fie considerate activități direct legate de ajutorul social și esențiale pentru desfășurarea prestațiilor scutite. Astfel, este vorba despre activități profesionale rezervate numai avocaților, care sunt realizate mai degrabă în exercitarea unei profesii liberale decât în îndeplinirea funcției sociale de mandatar, de curator sau de tutore.

67. Pentru a aprecia dacă scutirea există în privința unui avocat care desfășoară activități a căror finalitate este în mod cert una de ajutor social precum cele descrise mai sus, este necesar să se verifice dacă este îndeplinită a doua condiție prevăzută de Directiva TVA (recunoașterea de către statul membru în cauză ca organism având un caracter social). În opinia noastră, între cele două condiții

18 A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 54).

19 Răspunsurile scrise ale guvernului luxemburghez, punctul 14.

există o strânsă legătură, în sensul că prevalența semnificativă a activităților cu caracter de ajutor social poate califica însăși natura persoanei care furnizează prestațiile, caracterizând activitatea acesteia ca fiind angajată în mod stabil în domeniul social și, prin urmare, ca meritând să fie recunoscută în acest sens.

68. Astfel, în opinia noastră, după cum vom arăta, în cazul în care un avocat îndeplinește într-o măsură preponderentă funcții cu caracter social (direct legate de ajutorul social), altele decât cele strict juridice, acesta poate beneficia de scutire în ceea ce privește prestațiile cu caracter social. Nu se poate exclude în sine această posibilitate doar pentru că este vorba despre avocați.

### *b) Cu privire la condiția privind recunoașterea de către statul membru în cauză ca organism având un caracter social*

69. Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici modalitățile pentru recunoașterea caracterului social al altor organisme decât cele de drept public.

70. Prin urmare, este în principiu de competența dreptului național al fiecărui stat membru să stabilească normele potrivit cărora o asemenea recunoaștere poate fi acordată unor astfel de organisme [20].

71. În special, articolul 132 din Directiva TVA conferă statelor membre posibilitatea de a acorda scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (g) altor organisme decât cele de drept public, sub rezerva respectării uneia sau a mai multe dintre condițiile prevăzute la același articol. Aceste condiții facultative pot fi impuse în mod liber și suplimentar de statele membre pentru acordarea scutirii în discuție [21].

72. Rezultă de aici că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA acordă statelor membre o putere de apreciere pentru a recunoaște un caracter social anumitor organisme care nu sunt organisme de drept public [22].

73. Totuși, trebuie amintit că articolul 131 alineatul (1) limitează întinderea puterii de apreciere a statelor membre, precizând că acestea pot introduce condiții suplimentare față de cele prevăzute de aceeași directivă în scopul „de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz”.

74. Așadar, marja de apreciere de care dispun statele membre în stabilirea condițiilor pentru accesul la scutire nu poate merge atât de departe încât să modifice definiția conținutului scutirilor enumerate în directivă.

75. Expresia „în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri” vizează, în opinia noastră, să permită statelor membre să introducă reglementări naționale susceptibile să nu facă excesiv de complexă aplicarea scutirilor de către operatorii economici și, eventual, și să raționalizeze modalitățile de control.

76. La fel cum finalitatea de „a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz” nu se poate referi, în mod evident, la simple excluderi subiective care nu au legătură cu natura concretă a activităților desfășurate.

20 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 43), Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 32), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 26 și jurisprudența citată).

21 A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 33), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 27 și jurisprudența citată).

22 A se vedea Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 51 și jurisprudența citată).

77. În orice caz, în lumina principiilor generale, trebuie să se considere că puterea de apreciere a statelor trebuie exercitată în conformitate cu dreptul Uniunii [23].

78. În cazul în care o persoană impozabilă contestă recunoașterea sau nerecunoașterea calității de organism cu caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, revine instanțelor naționale sarcina de a aprecia dacă autoritățile competente au respectat limitele puterii de apreciere conferite la articolul citat, în conformitate cu principiile dreptului Uniunii, inclusiv în special cu principiul egalității de tratament care, în materie de TVA, se concretizează în principiul neutralității fiscale [24].

79. În speță, guvernul luxemburghez nu i-a recunoscut lui EQ calitatea de organism având un caracter social în ceea ce privește activitățile desfășurate de acesta în calitate de mandatar, de curator și de tutore, considerând, se pare, că se opune calitatea sa de avocat.

80. Curtea a exclus deja în hotărâri anterioare posibilitatea ca, în principiu, categoria profesională a avocaților să fie considerată organism având un caracter social. Potrivit Curții, un stat membru nu poate să aplice o cotă redusă de TVA unor servicii prestate de entități private care urmăresc un scop lucrativ numai în temeiul caracterului acestor servicii, fără a ține seama în special de obiectivele urmărite de aceste entități apreciate în ansamblul lor și de stabilitatea angajamentului social al acestora; Curtea a stabilit că, având în vedere obiectivele sale globale și lipsa de stabilitate a unui eventual angajament social, categoria profesională a avocaților și a „avoués" nu poate fi considerată, în general, că prezintă un caracter social [25].

81. În aplicarea aceluiași argument, Curtea a statuat că serviciile prestate de avocați în cadrul regimului național de asistență judiciară gratuită nu sunt scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA [26].

82. Totuși, o speță precum cea în discuție în prezenta cauză pare să prezinte anumite particularități care ar putea conduce la concluzia că aplicabilitatea scutirii de TVA nu este exclusă *a priori*.

83. În acest sens, după cum se poate deduce din cele descrise anterior în ceea ce privește tipul de prestații efectuate de un avocat în calitate de mandatar, de curator sau de tutore al unei persoane incapabile, cel puțin o parte a acestora prezintă o certă importanță socială și, prin urmare, ar putea fi considerată ca fiind direct legată de noțiunea de „ajutor social", astfel cum este precizată mai sus.

84. Astfel, prestațiile în discuție nu sunt rezervate numai avocaților și sunt chiar independente de calitatea de avocat a persoanei care le efectuează.

85. În acest punct, este necesar, în opinia noastră, să se verifice anumite condiții suplimentare pentru a considera că scutirea de TVA este compatibilă cu o situație precum cea din prezenta cauză: relevanța calității de avocat a persoanei care îndeplinește funcția de mandatar, de curator sau de tutore al persoanei incapabile, precum și măsura și stabilitatea angajamentului social al persoanei care solicită scutirea, inclusiv pentru a se verifica respectarea limitelor puterii de apreciere a statului membru în ceea ce privește introducerea unor condiții suplimentare pentru recunoașterea scutirii față de cele prevăzute de directivă.

23 A se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctele 54 și 57), și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctele 51 și 52).

24 A se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 56), și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctele 52 și 54).

25 A se vedea Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348, punctele 45 și 46).

26 A se vedea Hotărârea din 28 iulie 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, punctul 65).

86. Toate aceste condiții vor trebui verificate în mod concret de instanța națională, dar Curtea este obligată să îi furnizeze acesteia parametrii care să permită efectuarea unei asemenea verificări în conformitate cu dreptul Uniunii.

87. Astfel, deși condiția privind legătura directă cu ajutorul social al prestațiilor efectuate ar putea fi considerată îndeplinită, acest fapt nu ar fi suficient pentru a considera că este îndeplinită și a doua condiție, referitoare la recunoaștere, care impune în mod expres ca persoana care oferă prestațiile menționate să fie recunoscută ca „organism având un caracter social” [27].

88. În opinia noastră, astfel trebuie înțeleasă jurisprudența Curții potrivit căreia „voința legiuitorului Uniunii de a oferi posibilitatea aplicării unei cote reduse numai în cazul prestărilor de servicii acordate de organizații care răspund acestei duble cerințe ar fi contracarată dacă un stat membru ar fi liber să califice entitățile private care urmăresc un scop lucrativ drept organizații în sensul punctului 15 menționat datorită simplului fapt că aceste entități prestează și servicii cu caracter social” [28].

89. În opinia noastră, este adevărat însă și contrariul: voința legiuitorului Uniunii ar fi contracarată și dacă un stat membru ar refuza să califice drept „organisme având un caracter social” entități private care, deși urmăresc (în mod limitat) un scop lucrativ, prestează servicii sociale într-un mod care demonstrează stabilitatea angajamentului lor social.

90. Astfel, nu considerăm că jurisprudența Curții citată anterior poate fi interpretată în sensul că exclude *a priori* posibilitatea scutirii de TVA, prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, a unei persoane care furnizează în mod prevalent prestații direct legate de ajutorul social, demonstrând stabilitatea angajamentului său social, doar pentru motivul că este înscrisă în tabloul avocaților.

91. Aceasta, în primul rând, în temeiul principiului proporționalității, care este unul dintre principiile generale ale dreptului Uniunii. Curtea a amintit în mai multe ocazii că mijloacele folosite pentru punerea în aplicare a celei de A șasea directive trebuie să fie apte să realizeze obiectivele atribuite acestui text și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective [29].

92. Refuzul de a acorda scutirea unei persoane pentru simplul fapt că este înscrisă în tabloul avocaților ar risca, în schimb, să afecteze echilibrul dispoziției de drept al Uniunii din cauza unei intenții „de excludere” fără legătură cu spiritul directivei.

93. Pare să fie mai corect, pentru aplicarea scutirii, să se aibă în vedere mai degrabă activitatea desfășurată de persoană decât natura persoanei în cauză.

94. În al doilea rând, trebuie să se ia în considerare aplicarea principiului neutralității fiscale. Împrejurarea că persoana impozabilă are calitatea de avocat nu ar trebui să conducă la un tratament fiscal diferit față de cel aplicat unei persoane care, deși asigură în esență aceleași servicii, ar beneficia de o scutire, în cazul în care există persoane sau asociații care furnizează servicii similare și care au fost recunoscute [30].

27 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 30), Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 21), și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 34).

28 A se vedea Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348, punctul 44).

29 A se vedea Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 25), și Hotărârea din 26 aprilie 2012, Comisia/Țările de Jos (C-508/10, EU:C:2012:243, punctul 75).

30 A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 49).

95. Astfel, o asemenea abordare ar echivala cu a se concentra asupra numelui persoanei impozabile în cauză și ar putea, așadar, să fie afectată de faptul că luarea în considerare a realității economice și comerciale este un criteriu fundamental pentru aplicarea TVA-ului. În plus, ar putea fi problematică în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, care se opune posibilității ca operațiuni economice similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-lui.

96. În al treilea rând, se poate observa că activitățile în discuție sunt desfășurate de avocat nu datorită calificării sale profesionale, ci ca urmare a numirii de către instanță în calitate de mandatar, de curator sau de tutore al unei persoane majore incapabile. Autoritatea judiciară conferă persoanei numite o funcție specifică prevăzută de lege în beneficiul unor persoane majore declarate incapabile de lege, prin care se atribuie competența sau obligația de a reprezenta și de a proteja persoana majoră incapabilă și de a realiza activitățile necesare în acest scop. Prin urmare, ne întrebăm dacă noțiunea de mandatar, curator și tutore prevăzută de dreptul luxemburghez poate fi înțeleasă ca „organism recunoscut ca având un caracter social", în considerarea caracterului social particular al acestei noțiuni definite prin lege. În acest caz, recunoașterea caracterului social al funcției de mandatar, de curator și de tutore ar decurge în mod direct din legea națională, în timp ce hotărârea judecătorească de numire s-ar limita la a identifica persoana căreia îi este atribuită funcția.

97. În sfârșit, nu suntem pe deplin convinși de cele arătate de guvernul luxemburghez și de Comisie, potrivit cărora faptul că scopul lucrativ ar fi propriu profesiei de avocat s-ar opune recunoașterii.

98. Termenul „organism" este, în principiu, suficient de cuprinzător pentru a include și entități private care urmăresc (în mod limitat) un scop lucrativ: faptul că EQ desfășoară unele dintre activitățile sale cu un astfel de scop nu exclude nicidecum posibilitatea de a fi calificat drept „alt organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social" în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA [31].

99. Aceasta, în opinia noastră, cu condiția ca scopul lucrativ să fie limitat pentru considerațiile care urmează.

100. Mai întâi, este necesar să se arate că remunerația pentru prestația avocatului poate fi plătită de stat, în cazul în care persoana majoră incapabilă nu dispune de mijloace financiare suficiente.

101. Pe de altă parte, această indemnizație, stabilită în temeiul unui regulament al Marelui Duce, după cum s-a arătat deja mai sus, nu este niciodată stabilită în avans, nu este niciodată automată, pentru că este supusă aprecierii instanței, și, întrucât nu face distincție între cheltuielile și serviciile avocatului, se poate întâmpla să nu acopere în întregime cheltuielile [32].

102. Potrivit jurisprudenței deja amintite [33], această împrejurare poate figura printre elementele care trebuie luate în considerare pentru a stabili dacă organismul în cauză are un caracter social și demonstrează că activitățile de natură socială sunt desfășurate, chiar dacă în schimbul unei remunerații, într-o logică diferită de cea a pieței.

31 A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 39), și Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punctul 27 și jurisprudența citată).

32 A se vedea răspunsurile lui EQ la întrebările adresate de Curte, în special răspunsul la prima întrebare.

33 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 31 și jurisprudența citată).

103. Curtea a precizat deja, cu ocazia recunoașterii caracterului social al altor organisme decât cele de drept public, că revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, obligația de a lua în considerare mai multe indicii: existența unor dispoziții specifice, caracterul de interes general al activităților efectuate de persoana impozabilă în cauză, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o scutire similară și faptul că costurile prestărilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de stat [34].

104. Considerăm că unele dintre indiciile menționate de Curte pentru recunoașterea caracterului social al unui anumit organism pot fi regăsite în speță, chiar dacă parțial: caracterul de interes general cel puțin al unora dintre activitățile desfășurate de persoana impozabilă, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază de scutire [35] și faptul că cel puțin o parte din costurile acelor prestări cu caracter de ajutor social sunt suportate de stat sau, în orice caz, precum în speță, sunt întotdeauna stabilite prin decizie a autorității judiciare și potrivit aprecierii acesteia. Evident, va reveni instanței naționale sarcina de a stabili eventuala îndeplinire efectivă a acestor cerințe în litigiul principal, precizându-se totuși că este vorba despre indicii a căror întrunire concomitentă nu poate fi considerată necesară în vederea recunoașterii.

105. Tocmai pentru că situația în discuție în prezenta cauză nu se poate regăsi *de plano* în situația tipică ce dă dreptul la beneficiul scutirii, adevăratul element care califică poziția persoanei, pentru a o putea considera „organism având un caracter social", este, în opinia noastră, astfel cum reiese indirect din jurisprudența citată anterior, angajamentul social stabil.

106. Deși o asemenea împrejurare se poate constata cu ușurință atunci când persoana are ca obiect de activitate sau ca scop unic al activității sale prestații cu caracter social și de ajutor social, verificarea acesteia este mai dificilă (dar nu poate fi exclusă) atunci când persoana desfășoară o activitate structurată în mai mare măsură ca profesionist și în special ca avocat.

107. Considerăm că în acest caz, dat fiind că, după cum s-a arătat, nu se poate exclude *a priori* posibilitatea recunoașterii doar din cauza apartenenței la un colegiu profesional specific, criteriul care ar putea ghida autoritatea națională cu ocazia recunoașterii ar trebui să fie legat de prevalența cantitativă a activității cu caracter social față de celelalte activități desfășurate de asemenea în mod legitim.

108. În opinia noastră, un avocat, la fel ca orice alt profesionist, care desfășoară în mod prevalent activități care intră în sfera unor „prestații direct legate de ajutorul social și de securitatea socială" poate fi recunoscut ca „organism având un caracter social" și în situația în care desfășoară în mod rezidual activități de natură strict juridică, chiar, prin ipoteză, care nu sunt legate de prestații sociale.

109. În acest caz, profesionistul ar trebui să asigure ținerea unei contabilități separate care să permită diferențierea, în vederea aplicării TVA-ului, a activităților direct legate de ajutorul social (prevalente), care sunt scutite, și a celorlalte activități (reziduale), care sunt supuse TVA-ului [36].

34 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 44), Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 35), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 31 și jurisprudența citată).

35 Această cerință face obiectul unor afirmații divergente din partea reclamantului din litigiul principal și din partea guvernului luxemburghez în răspunsurile date la întrebările scrise adresate de Curte. Prin urmare, va reveni instanței de trimitere sarcina de a stabili eventuala îndeplinire a acesteia.

36 Pentru scutirea parțială numai a anumitor activități, iar nu a altora, a se vedea recent (în sensul că existența unor servicii de altă natură nu modifică natura scutirii) Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punctele 42 și 43), și Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 54).

110. În lumina celor ce precedă, va reveni instanței de trimitere sarcina de a stabili, luând în considerare toate elementele pertinente, în special pe cele menționate, dacă autoritățile naționale au respectat, în măsura în care nu l-au recunoscut pe EQ ca organism având un caracter social, limitele puterii de apreciere care le este acordată de articolul 132 din Directiva TVA.

### *c) Cu privire la posibilitatea instanței naționale de a efectua recunoașterea*

111. Câteva considerații finale în legătură cu procedura de recunoaștere; guvernul luxemburghez și, se pare, și Comisia susțin că, în sistemul luxemburghez, recunoașterea unei persoane impozabile ca organism având un caracter social nu ar putea fi efectuată de o instanță, nici chiar în cazul în care s-ar stabili că statul luxemburghez, prin faptul că nu a prevăzut, în dreptul național, posibilitatea recunoașterii unei persoane impozabile specifice, și-a depășit puterea de apreciere în această privință.

112. Deși este adevărat că articolul 131 din Directiva TVA în discuție lasă statelor membre o largă putere de apreciere în ceea ce privește recunoașterea organismelor în cauză, Curtea a afirmat în mod explicit, chiar cu privire la interpretarea aceleiași directive, că nu poate fi „invocat caracterul general [al acestei directive] sau latitudinea pe care o lasă […] statelor membre pentru a nega orice efect acelor dispoziții care, dat fiind conținutul lor, pot fi în mod util invocate în justiție, în pofida faptului că directiva, în ansamblul ei, nu a fost pusă în aplicare” [37].

113. Revine mai întâi statului obligația de a defini această condiție, însă Curtea însăși a precizat că un stat membru care a omis să adopte măsurile de punere în aplicare prevăzute de directivă „nu poate invoca propria omisiune pentru a refuza unui contribuabil beneficiul unei scutiri pe care acesta o poate pretinde în mod legitim în temeiul celei de A șasea directive” [38]. Prin urmare, deși este posibil să se reconstituie pe altă cale condițiile pentru recunoașterea în cauză, principiile ordinii juridice europene și în primul rând cel al efectului util al directivelor impun ca exercitarea unui drept consacrat de directiva în discuție să nu fie interzisă persoanelor interesate.

114. Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante [39], în toate cazurile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, aceste dispoziții pot fi invocate, în lipsa unor măsuri de aplicare luate în termenele stabilite, împotriva oricărei dispoziții naționale neconforme cu directiva sau în măsura în care sunt de natură să definească drepturi pe care particularii le pot valorifica în raport cu statul.

115. Curtea a precizat în Hotărârea Kügler că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA menționează, în mod necondiționat și suficient de precis, activitățile care beneficiază de scutire și, prin urmare, este o dispoziție direct aplicabilă [40].

116. Lipsa unei recunoașteri legislative speciale a organismelor în discuție nu poate fi considerată, în sine, de natură să aducă atingere aplicabilității directe a normei, ci trebuie, în schimb, să se examineze dacă ordinea juridică a statului membru în cauză nu permite, pe alte căi, să se reconstituie totuși o formă de recunoaștere, fie și doar de fapt, a caracterului social al organismului în cauză.

117. În măsura în care statele membre respectă limitele puterii de apreciere care le este acordată de articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, particularii nu pot obține, în temeiul acestei dispoziții, calitatea de organism cu caracter social față de statul membru în cauză.

37 A se vedea Hotărârea din 19 ianuarie 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punctul 29).

38 A se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 60), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 32).

39 A se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 51 și jurisprudența citată).

40 A se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 53).

118. Efectul direct recunoscut de Curte scutirii în discuție [41] ne determină însă să considerăm că, în cazul în care statul luxemburghez a depășit limitele puterii sale de apreciere prin faptul că nu a prevăzut posibilitatea recunoașterii în acest caz specific, instanța de trimitere ar putea, dacă este necesar, să efectueze ea însăși o astfel de recunoaștere.

119. Într-o asemenea perspectivă, atunci când un particular solicită acordarea calității de organism cu caracter social, revine instanțelor naționale sarcina să evalueze dacă autoritățile competente au respectat limitele menționate, aplicând principiile prevăzute de dreptul Uniunii, și „să stabilească, având în vedere toate elementele relevante, dacă persoana impozabilă este un organism recunoscut ca având un caracter social în sensul respectivei dispoziții” [42].

120. Soluția propusă în prezenta cauză nu extinde sfera scutirii dincolo de cele prevăzute de directivă, ci se limitează la a face posibilă acordarea acesteia în beneficiul persoanelor care ar avea dreptul la ea în temeiul aceleiași directive.

## IV. Concluzie

121. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la a cincea, la a șasea și la a șaptea întrebare preliminară, grupate la litera B), care i-au fost adresate de tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunalul Districtual, Luxemburg), după cum urmează:

1) Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că poate include printre prestările direct legate de ajutorul social prestările efectuate în cadrul unui sistem de protecție a persoanelor majore incapabile instituit de lege și supus controlului unei autorități judiciare independente; calitatea de organism recunoscut ca având un caracter social poate fi acordată unui avocat în cadrul unui sistem de protecție a persoanelor majore declarate incapabile de lege, cu condiția ca persoana menționată să îndeplinească un angajament social stabil, în sensul că activitățile de natură socială sunt prevalente în mod semnificativ în raport cu alte activități; în scopul unei asemenea recunoașteri nu este necesar un proces de recunoaștere fondat pe o procedură și pe criterii prestabilite, ci acesta poate interveni de la caz la caz, eventual efectuat de o autoritate judiciară în cazul în care lipsa recunoașterii de către legiuitorul național sau de către autoritățile administrative depășește limitele puterii de apreciere pe care directiva o acordă statelor membre.

2) În acest scop, va reveni instanței naționale sarcina de a stabili dacă activitățile de mandatar, de curator și de tutore desfășurate de EQ sunt direct legate de ajutorul social și, având în vedere conținutul serviciilor oferite, dacă EQ poate fi recunoscut ca organism având un caracter social în cadrul prestării serviciilor de mandatar, de curator și de tutore al unor persoane majore, precum și dacă lipsa recunoașterii de către legiuitor și de către autoritățile administrative naționale depășește limitele puterii de apreciere pe care directiva o acordă statelor membre.

41 A se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctele 52-61).

42 A se vedea Hotărârea din 8 octombrie 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 45 și jurisprudența citată).