

Cauza C-846/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

21 noiembrie 2019

Instanța de trimitere:

Tribunal d'arrondissement (Luxemburg)

Data deciziei de trimitere:

20 noiembrie 2019

Reclamant:

EQ

Pârâtă:

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

1. Obiectul și datele litigiului

- 1 EQ este avocat în Luxemburg și exercită, din anul 2004, mandate în cadrul sistemelor de protecție a persoanelor majore incapabile [în principal în calitate de curator și de tutore-administrator (gérant de tutelle)].
- 2 Mandatele sunt instituite de o instanță de tutelă care poate acorda mandatarului o remunerație al cărei quantum sau mod de calcul îl stabilește, ținând seama de situația financiară a incapabilului.
- 3 Regulamentul Marelui Ducat din 23 decembrie 1982 de stabilire a condițiilor de desemnare a unui tutore-administrator (a se vedea mai jos) se aplică în practică tuturor tipurilor de mandate acordate în cadrul sistemelor de protecție a majorilor incapabili.
- 4 Până în anul 2013, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Administrația Înregistrării, a Domeniilor și a TVA-ului, denumită în continuare „administrația fiscală”) ar fi considerat că activitatea respectivă nu era supusă TVA-ului. Prin două decizii de impunere din 19 ianuarie 2018,

administrația fiscală a supus, începând cu această dată, activitățile menționate TVA-ului și a solicitat lui EQ peste 70 000 de euro de TVA pentru anii 2014 și 2015.

- 5 EQ contestă aceste decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar și a sesizat tribunal d'arrondissement (Tribunalul Districtual, Luxemburg).

2. Cadrul juridic

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

- 6 Articolul 9 prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de 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 [...]”

- 7 Articolul 132 prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(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; [...]”

Regulamentul Marelui Ducat din 23 decembrie 1982 de stabilire a condițiilor de desemnare a unui tutore-administrator

- 8 Articolul 3 are următorul conținut:

„Instanța de tutelă poate acorda tutorelui-administrator o remunerație al cărei quantum 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.”

3. Pozițiile părților

EQ

- 9 Prestațiile în cauză nu sunt activități economice supuse TVA-ului.
- 10 „Indemnizația” acordată pentru mandat este de o natură diferită de cea a „onorariilor” avocatului. Această remunerare a mandatului este o despăgubire forfetară care nu corespunde valorii reale a prestațiilor furnizate. Or, pentru a intra în domeniul de aplicare al TVA-ului, o prestație trebuie să fie realizată cu titlu oneros, adică retribuiția trebuie să constituie contravaloarea efectivă a prestației furnizate sau, cu alte cuvinte, valoarea sa reală.
- 11 EQ susține, în plus, că caracterul oneros al activității impune ca quantumul indemnizației să fie determinat în avans și potrivit unor criterii stabilite care să garanteze acoperirea cheltuielilor de funcționare ale persoanei impozabile. Aceste criterii nu ar fi îndeplinite în speță în măsura în care Regulamentul Marelui Ducat din 23 decembrie 1982 prevede doar posibilitatea unei remunerații (iar nu dreptul la o remunerație) în beneficiul tutorelui-administrator, supune această remunerație unei decizii individuale a instanței de tutelă, impune instanței de tutelă să țină cont de situația financiară a majorului protejat și lasă instanței de tutelă posibilitatea de a determina această remunerație fie sub forma unei sume fixe, fie sub forma unui procent din veniturile majorului protejat, fie în funcție de sarcinile îndeplinite.
- 12 EQ adaugă faptul că, atunci când remunerația este determinată în funcție de sarcinile îndeplinite, tariful orar acordat de instanța de tutelă nu corespunde tarifelor orare aplicate în mod obișnuit de avocați pentru prestările lor de servicii juridice.
- 13 EQ solicită cel puțin beneficiul unei scutiri de TVA. Acesta arată că mandatarii îndeplinesc, în domeniul protecției majorilor incapabili, o funcție socială pentru patru motive:
- 1/ costul acestor mandatar ar fi în sarcina majorului incapabil, dacă nu chiar a statului, dacă majorul incapabil nu are suficiente mijloace financiare;
 - 2/ regulamentul Marelui Ducat ar stabili remunerația mandatarului pe baza unei decizii motivate a instanței în funcție de situația financiară a majorului;
 - 3/ indemnizația plătită ar fi cel mai adesea forfetară și nu ar corespunde decât rareori serviciilor prestate;
 - 4/ ministere de la Justice (Ministerul Justiției) nu ar impune plata de TVA pentru indemnizația care revine mandatarului pentru a nu îngreuna costul suportat de societate.
- 14 O activitate are sau nu are caracter social prin însăși natura sa, iar nu în funcție de persoana care o exercită sau de profesia celui care o exercită.

- 15 Beneficiul scutirii nu este limitat la organismele publice, ci se extinde la „alte instituții similare din sectorul privat”, fără ca vreo formă juridică să fie necesară sau exclusă. Prin urmare, o persoană fizică ce exercită profesia de avocat poate fi, așadar, avută în vedere.
- 16 În sfârșit, EQ reproșează administrației fiscale că a încălcat principiul protecției încrederii legitime prin faptul că a decis, începând cu anul 2014, să supună activitățile sale în domeniul protecției persoanelor majore la plata TVA-ului, în condițiile în care s-a abținut să o facă în cei 10 ani anteriori.

Administrația fiscală

- 17 Regimul TVA-ului nu impune ca prețul perceput să corespundă valorii economice a serviciului furnizat. Este suficientă o simplă legătură între preț și serviciu, fără a fi necesar ca prețul să fie proporțional cu valoarea serviciului. Administrația fiscală amintește că acordarea unei reduceri asupra prețului unei prestări de servicii nu exclude această prestație din domeniul de aplicare al TVA-ului și că există alte exemple, în special în cadrul onorariilor avocaților, în care contraprestația financiară nu ar fi proporțională cu valoarea prestației furnizate fără ca aceasta din urmă să nu intre în domeniul de aplicare al TVA-ului (ea menționează în această privință onorariile forfetare, onorariile de succes, onorariile variabile în funcție de client sau în funcție de dosar). Caracterul variabil al indemnizației în cauză nu este, așadar, de natură să excludă prestațiile din domeniul de aplicare al TVA-ului.
- 18 Pe de altă parte, lipsa unei corelații între contraprestația financiară a activității legate de protecția majorilor și onorariile pentru serviciile juridice îndeplinite în calitate de avocat ar trebui să rămână străină de calificarea drept activitate economică a activității legate de protecția majorilor, din moment ce nu ar exista barem pentru prestațiile de servicii juridice, iar onorariile avocatului ar fi supuse variației, precum retribuția mandatarului în sistemul de protecție a majorilor.
- 19 În ceea ce privește scutirea solicitată, administrația fiscală arată că EQ citează în mod incomplet dispoziția legală în cauză care vizează numai alte instituții similare din sectorul privat „*al căror caracter social este recunoscut de autoritățile publice competente*”. Rezultă că scutirea nu se aplică decât anumitor persoane sau entități enumerate limitativ. Scutirea nu se poate aplica unei persoane care exercită profesia de avocat, care nu îndeplinește condiția de a fi un organism cu caracter social. O astfel de persoană nu ar fi vizată de scutirea care, prin derogare de la aplicarea TVA-ului asupra oricărei activități economice, trebuie să fie interpretată și aplicată în mod restrictiv.
- 20 Îi revine lui EQ să demonstreze că ar fi un organism cu caracter social și că acest caracter i-ar fi fost recunoscut de autoritățile publice competente. Nu este suficient să menționeze o activitate cu caracter social. Amploarea veniturilor obținute de EQ din activitatea sa legată de protecția majorilor (239 46[0,00] euro în anul

2014, 302 033,50 euro în anul 2015) ar fi de asemenea de natură să demonstreze lipsa caracterului social al activității sale.

- 21 În sfârșit, în ceea ce privește protecția încrederii legitime, administrația fiscală susține că nu ar fi aplicabilă în speță, întrucât lipsa prelevării TVA-ului aferent prestațiilor legate de protecția majorilor ar echivala cu săvârșirea unei nelegalități și că aceasta nu ar dispune de nicio marjă de manevră în punerea în aplicare a reglementării referitoare la TVA.

4. Aprecierea Tribunalului:

Cu privire la natura activității

- 22 EQ citează jurisprudența Curții de Justiție potrivit căreia „o prestare de servicii nu este imposibilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a unui serviciu care poate fi individualizat, furnizat beneficiarului” (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392 punctul 26, Hotărârea din 18 ianuarie 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punctele 25 și 26 și Hotărârea din 2 mai 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punctul 30) pentru a concluziona în mod eronat că termenii „contravaloare efectivă” ar impune o echivalență în valoare între prestația furnizată și retribuiția plătită. Împrejurările din jurisprudența citată determină, dimpotrivă, să se considere că noțiunea „contravaloare efectivă” (efectivă în sensul de reală) impune existența unei contravalori, fără a se raporta la quantumul sau la corelația financiară cu prestația furnizată. În acest cadru, Tribunalul constată că alte hotărâri rețin că „posibilitatea de a califica o prestare de servicii drept «operațiune cu titlu oneros» supusă în general TVA-ului, [...], presupune numai existența unei legături directe între această prestare și o contraprestație primită în mod real de persoana imposibilă” [sublinierea instanței de trimitere] (Hotărârea din 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltató Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punctul 32), punând accentul pe realitatea contraprestației în loc de importanța sa cantitativă în termeni absoluți sau relativi.
- 23 Cu toate acestea, alte două elemente sunt mai puțin evident de încadrat.
- 24 Pe de o parte, în ceea ce privește raportul juridic în cadrul căruia se execută prestarea de servicii, Tribunalul ridică problema domeniului de aplicare, în speță, al aprecierii de către Curtea de Justiție, potrivit căreia „o prestare de servicii nu este imposibilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a unui serviciu care poate fi individualizat, furnizat beneficiarului”, în măsura în care sistemul de protecție a majorilor se caracterizează printr-o relație triunghiulară între, în primul rând, prestatorul de servicii, și, în al doilea rând, beneficiarul serviciilor, și anume majorul protejat, care este adesea, prin definiție, incapabil să intre în mod valabil într-un raport

juridic și cu care prestatorul nu întreține, prin urmare, un raport juridic, și, în al treilea rând, autoritatea judiciară care a însărcinat prestatorul cu o misiune de administrare și cu care acesta din urmă întreține așadar un raport juridic. Tribunalul ridică de asemenea problema cu privire la incidența constatării că, în anumite împrejurări, remunerația prestatorului este în sarcina majorului protejat, în timp ce, în cazul imposibilității financiare a acestuia din urmă, remunerația este în sarcina statului.

- 25 Pe de altă parte, în ceea ce privește cuantumul retribuiției financiare, Tribunalul arată că deși rezultă din jurisprudența Curții de Justiție „că faptul că o tranzacție economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, prin urmare, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței este fără relevanță în ceea ce privește calificarea drept tranzacție cu titlu oneros (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2015, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 22, Hotărârea din 9 iunie 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, punctul 25, precum și Hotărârea din 27 martie 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punctele 36 și 37)” (Hotărârea din 2 iunie 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 45), aceasta precizează pe de altă parte că „caracterul direct al acestei legături [între prestație și retribuiția financiară] nu poate de altfel să fie pus la îndoială [...] de faptul că acest cuantum [al compensației] este stabilit la un nivel inferior prețului normal al pieței, în măsura în care nivelul compensației este determinat în avans, potrivit unor criterii bine stabilite, care garantează că acesta este suficient pentru a acoperi costurile de funcționare [ale prestatorului] (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2015, *Saudačor*, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 38, și Hotărârea din 2 iunie 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, punctele 45 și 46)” (Hotărârea din 22 februarie 2018, *Nagyszénás Településszolgáltató Nonprofit Kft*, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, punctul 38). Curtea de Justiție pare să solicite astfel ca cuantumul remunerației să fie previzibil și să poată acoperi costurile de funcționare ale prestatorului. Tribunalul ridică problema domeniului de aplicare a acestor condiții în raport cu modalitățile de stabilire a remunerației prestatorului activ în domeniul protecției majorilor, astfel cum aceste modalități rezultă din Regulamentul Marelui Ducat din 23 decembrie 1982 de stabilire a condițiilor de desemnare a unui tutore-administrator.
- 26 Deși prestațiile furnizate în speță de EQ se aseamănă sub toate aspectele cu o activitate economică, Tribunalul consideră, așadar, că este necesar să clarifice această apreciere în cadrul specific al situației din speță care se caracterizează:
- 1/ printr-o relație triunghiulară în care entitatea care mandatează prestatorul nu este identică cu beneficiarul prestărilor și în care, după caz, remunerația prestatorului este suportată fie de beneficiarul prestațiilor, fie de stat, și
 - 2/ printr-un mecanism de stabilire a remunerației prestatorului care
 - a) ține de o apreciere efectuată de la caz la caz de Tribunal;

- b) depinde întotdeauna de situația financiară a beneficiarului prestațiilor, și
- c) recurge fie la o sumă forfetară, fie la o cotă-parte din veniturile beneficiarului prestațiilor, fie la prestațiile realizate.

Acest mecanism de stabilire a remunerației conduce la constatarea faptului că remunerația nu poate fi stabilită în avans și nu asigură în mod necesar, în toate împrejurările, acoperirea costurilor de funcționare efectuate de prestator.

Cu privire la regimul de scutire

- 27 Tribunalul ridică, mai întâi, problema dacă activitatea exercitată în domeniul protecției majorilor intră sub incidența noțiunii de „securitate socială sau ajutor social” în sensul Directivei TVA.
- 28 Pe de altă parte, Tribunalul se întreabă cum se definesc „organismele recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”. EQ consideră natura activității exercitate fără legătură cu statutul juridic al prestatorului de servicii, în timp ce administrația fiscală susține 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.
- 29 În sfârșit, aplicarea acestor dispoziții conduce la obligația de a identifica noțiunea de „recunoaștere” a caracterului social al organismului vizat. Dacă directiva 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.

Cu privire la principiul protecției încrederii legitime

- 30 Tribunalul amintește principiul neutralității fiscale care stă la baza sistemului de TVA. TVA-ul este datorat în cele din urmă de consumatorul final, iar persoana impozabilă percepe TVA-ul în numele statului. TVA-ul este perceput individual asupra fiecărei operațiuni economice și este plătit periodic statului de către persoana impozabilă. Rezultă că persoana impozabilă nu a putut percepe TVA-ul decât pentru operațiunile despre care știa sau trebuia să știe că intră în domeniul de aplicare al TVA-ului la momentul la care au fost realizate. Atunci când, precum în speță, administrația TVA-ului semnalează persoanei impozabile după realizarea operațiunilor în discuție că intenționează să se îndepărteze de 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, cu încălcarea neutralității fiscale a TVA-ului, să rețină sumele solicitate de stat cu titlu de TVA din fondurile proprii.

5. Întrebările preliminare

31 Tribunal d'arrondissement (Tribunalul Districtual, Luxemburg) adresează Curții de Justiție următoarele întrebări:

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 și al cărei quantum, atunci când aceasta este atribuită, a) ține de o apreciere efectuată de la caz la caz, și 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 „prestarea de servicii și livrarea 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 [...] 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 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 impune o procedură 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, declarațiile de TVA ale persoanei impozabile respective care nu includeau operațiunile economice de aceeași natură în cadrul operațiunilor impozabile? Această posibilitate în beneficiul administrației responsabile cu recuperarea TVA-ului este încadrată de anumite condiții?

DOCUMENT DELU