

**Causa C-846/19****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

21 novembre 2019

**Giudice del rinvio:**

Tribunal d'arrondissement (Lussemburgo)

**Data della decisione di rinvio:**

20 novembre 2019

**Ricorrente:**

EQ

**Convenuta:**

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

**1. Oggetto ed elementi della controversia**

- 1 EQ è avvocato a Lussemburgo e dal 2004 assume mandati nell'ambito dei regimi di protezione delle persone adulte incapaci (principalmente come curatore e amministratore tutelare).
- 2 I mandati sono attribuiti da un giudice tutelare che può assegnare al mandatario un compenso di cui fissa l'importo o le modalità di calcolo, tenendo conto della situazione finanziaria dell'incapace.
- 3 Il regolamento granducale del 23 dicembre 1982, che stabilisce le condizioni di designazione di un amministratore tutelare (v. infra) si applica in pratica a tutti i tipi di mandato conferiti nell'ambito dei regimi di protezione degli adulti incapaci.
- 4 Fino al 2013, l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines e de la TVA, (Ufficio del registro, del demanio e dell'IVA lussemburghese; in prosieguo: «l'amministrazione tributaria»), ha ritenuto che tale attività non fosse soggetta all'IVA. Con due avvisi di accertamento datati 19 gennaio 2018,

l'amministrazione tributaria ha ora sottoposto tali attività all'IVA e ha richiesto a EQ oltre EUR 70.000 di IVA per gli anni 2014 e 2015.

- 5 EQ contesta detti avvisi di accertamento IVA ed ha adito il tribunal d'arrondissement (Tribunale circoscrizionale del Lussemburgo).

## **2. Contesto normativo**

### ***La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto***

- 6 L'articolo 9 [della direttiva 2006/112/CE] dispone quanto segue:

«1. Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità (...).»

- 7 L'articolo 132 [della medesima direttiva] così prevede:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale; (...).»

### ***Il regolamento granducale del 23 dicembre 1982, che stabilisce i requisiti per la designazione di un amministratore tutelare***

- 8 L'articolo 3 [del regolamento granducale del 23 dicembre 1981] ha il seguente tenore:

«Il giudice tutelare può assegnare all'amministratore tutelare un compenso di cui fissa, con decisione motivata, tenuto conto della situazione finanziaria dell'incapace, l'importo o le modalità di calcolo.

Tale compenso può consistere in un importo fisso o in una percentuale dei redditi dell'incapace, oppure in un onorario determinato in funzione delle mansioni svolte».

### 3. Argomenti delle parti

#### *[Argomenti di] EQ*

- 9 Secondo EQ, le prestazioni di cui trattasi non sono attività economiche soggette all'IVA.
- 10 A suo parere, l'«indennità» corrisposta per il mandato ha natura diversa rispetto agli «onorari» di avvocato. Tale corrispettivo del mandato configura un risarcimento forfettario non corrispondente al valore reale delle prestazioni fornite. Orbene, per ricadere nell'ambito di applicazione dell'IVA, una prestazione dev'essere effettuata a titolo oneroso, vale a dire che il compenso deve rappresentare il controvalore effettivo della prestazione fornita o, in altri termini, il suo valore reale.
- 11 EQ sostiene inoltre che il carattere oneroso dell'attività richiede che l'importo dell'indennità sia determinato in anticipo e secondo criteri prestabiliti tali da garantire la copertura delle spese di funzionamento del soggetto passivo. Siffatti criteri non sarebbero soddisfatti nel caso di specie, in quanto il regolamento granducale del 23 dicembre 1982 prevede solo la possibilità di un compenso (e non un diritto ad un compenso) a favore dell'amministratore tutelare, assoggetta l'attribuzione di detto compenso a una decisione individuale del giudice tutelare, impone al giudice tutelare di tener conto della situazione finanziaria dell'adulto tutelato e lascia al giudice tutelare la possibilità di fissare detta remunerazione sotto forma di una somma fissa oppure sotto forma di una percentuale dei redditi dell'adulto tutelato, oppure ancora in funzione delle mansioni svolte.
- 12 EQ aggiunge che, quando il corrispettivo è fissato in funzione delle prestazioni effettuate, la tariffa oraria concessa dal giudice tutelare non corrisponde alle tariffe orarie abitualmente applicate dagli avvocati per le loro prestazioni di servizi legali.
- 13 EQ chiede quantomeno il beneficio dell'esenzione dall'IVA. Egli precisa che nel campo della protezione degli adulti incapaci i mandatari assolvono ad una funzione sociale per quattro motivi:
- 1/ il costo di tali mandatari sarebbe a carico dell'adulto incapace, o altrimenti dello Stato qualora l'adulto incapace non disponesse di sufficienti mezzi finanziari;
  - 2/ il regolamento granducale fisserebbe il compenso del mandatario sulla base di una decisione motivata del giudice in funzione della situazione finanziaria dell'adulto [incapace];
  - 3/ nella maggior parte dei casi l'indennità corrisposta sarebbe un importo forfettario e solo raramente corrisponderebbe al valore dei servizi prestati;

4/ il ministero della Giustizia non assoggetterebbe all'IVA l'indennità spettante al mandatario per non rendere più gravosi i costi posti a carico della società.

- 14 Secondo EQ, un'attività riveste o meno carattere sociale per la sua stessa natura e non in funzione della persona o della professione di colui che la esercita.
- 15 A suo avviso, il beneficio dell'esenzione non è limitato agli enti di diritto pubblico, ma si estende ad «altri organismi simili del settore privato», senza che una qualche forma giuridica sia necessaria oppure preclusa. Ne potrebbe pertanto beneficiare una persona fisica che, per il resto, eserciti la professione di avvocato.
- 16 Infine, EQ contesta all'amministrazione tributaria il fatto di aver violato il principio della tutela del legittimo affidamento avendo deciso di sottoporre all'IVA, a partire dal 2014, le sue attività nel settore della protezione degli adulti [incapaci], mentre si è astenuta dal farlo durante i precedenti 10 anni.

***[Argomenti dell'amministrazione tributaria]***

- 17 Secondo l'amministrazione tributaria, il regime dell'IVA non richiede che il prezzo percepito corrisponda al valore economico del servizio fornito. È sufficiente un semplice rapporto tra il prezzo e il servizio, senza che sia necessario che il prezzo sia proporzionato al valore del servizio. L'amministrazione tributaria ricorda che la concessione di uno sconto sul prezzo di una prestazione di servizi non esclude tale prestazione dall'ambito di applicazione dell'IVA e che esistono altri esempi, in particolare nell'ambito degli onorari degli avvocati, in cui la contropartita finanziaria non sarebbe proporzionata al valore della prestazione fornita, senza che quest'ultima si sottragga all'ambito di applicazione dell'IVA (essa cita al riguardo gli onorari forfettari, gli onorari subordinati ai risultati, gli onorari variabili in funzione del cliente o del fascicolo). Il carattere variabile dell'indennità in questione non sarebbe quindi tale da escludere le prestazioni dall'ambito di applicazione dell'IVA.
- 18 Peraltro, essa è del parere che l'assenza di correlazione tra la contropartita finanziaria dell'attività connessa alla protezione degli adulti [incapaci] e gli onorari dei servizi legali prestati in quanto avvocato dovrebbe restare estranea alla qualificazione come attività economica dell'attività connessa alla protezione degli adulti [incapaci], dal momento che non esisterebbero tariffe per le prestazioni legali e gli onorari di avvocato sarebbero soggetti a variazione, al pari del compenso del mandatario nel regime di protezione degli adulti [incapaci].
- 19 Per quanto riguarda l'esenzione richiesta, l'amministrazione tributaria rileva che EQ cita in modo incompleto la disposizione legislativa interessata, che riguarda soltanto altri organismi analoghi del settore privato «*il cui carattere sociale è riconosciuto dalle autorità pubbliche competenti*». Ne consegue che l'esenzione si applica solo a determinate persone o a soggetti tassativamente elencati. L'esenzione non può applicarsi ad una persona che eserciti il mestiere di avvocato e che non soddisfi il requisito di essere un organismo avente carattere sociale. Una

siffatta persona non potrebbe beneficiare dell'esenzione che, in quanto deroga al principio dell'applicazione dell'IVA a qualsiasi attività economica, deve essere interpretata ed applicata restrittivamente.

- 20 Secondo l'amministrazione tributaria spetta a EQ dimostrare di essere un organismo avente carattere sociale e che tale carattere gli sia stato riconosciuto dalle competenti autorità pubbliche. Non sarebbe sufficiente menzionare un'attività di carattere sociale. L'entità degli introiti generati da EQ dalla sua attività relativa alla protezione degli adulti [incapaci] (EUR 239 46[0,00] nel 2014, EUR 302 033,50 nel 2015) sarebbe inoltre tale da dimostrare che la sua attività non è di natura sociale.
- 21 Infine, per quanto riguarda la tutela del legittimo affidamento, l'amministrazione tributaria sostiene che tale principio non sarebbe applicabile nel caso di specie in quanto l'assenza di prelievo dell'IVA sulle prestazioni connesse alla protezione degli adulti [incapaci] equivarrebbe a commettere un atto illegittimo ed essa non disporrebbe di alcun margine di manovra nell'attuazione della normativa sull'IVA.

#### **4. Giudizio del Tribunale**

##### *Sulla natura dell'infrazione*

- 22 EQ cita la giurisprudenza della Corte di giustizia secondo la quale «una prestazione di servizi è imponibile soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio individuabile prestato al destinatario» (sentenze del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 26; del 18 gennaio 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punti 25 e 26, e del 2 maggio 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punto 30) per concludere erroneamente che l'espressione «controvalore effettivo» richieda un'equivalenza in valore tra la prestazione fornita e il compenso corrisposto. Le indicazioni risultanti dalla giurisprudenza citata inducono al contrario a ritenere che la nozione di «controvalore effettivo» (effettivo nel senso di reale) richieda l'esistenza di un controvalore, senza soffermarsi sul suo importo o sulla sua correlazione economica con la prestazione fornita. In tale ambito, questo Tribunale rileva che in altre sentenze si è affermato che «la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come “operazione a titolo oneroso” soggetta, di norma, all'IVA (...), presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un compenso realmente ricevuto dal soggetto passivo» [sottolineatura di questo Tribunale] (sentenza del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punto 32), ponendo l'accento sulla realtà del compenso piuttosto che sulla sua entità quantitativa in termini assoluti o relativi.

- 23 Altri due elementi sono tuttavia meno evidenti da individuare.
- 24 Da un lato, per quanto riguarda il rapporto giuridico nell'ambito del quale è stata effettuata la prestazione di servizi, questo Tribunale si interroga sulla portata, nel caso di specie, della valutazione effettuata dalla Corte di giustizia secondo la quale «una prestazione di servizi è imponibile soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio individuabile prestato al destinatario», in quanto il regime della protezione degli adulti [incapaci] si caratterizza per un rapporto triangolare tra, da una parte, il prestatore di servizi, dall'altra parte, il beneficiario dei servizi – ossia l'adulto tutelato che per definizione spesso non è capace di assumere validamente obbligazioni nell'ambito di un rapporto giuridico e con il quale il prestatore non ha quindi alcun rapporto giuridico – e, da una terza parte, l'autorità giudiziaria che ha assegnato al prestatore un incarico di amministrazione e con la quale quest'ultimo ha quindi un rapporto giuridico. Questo Tribunale s'interroga inoltre sulla rilevanza che riveste la constatazione secondo cui, in determinate circostanze, il compenso del prestatore è a carico dell'adulto protetto, mentre, in caso di situazione finanziaria sfavorevole di quest'ultimo, tale compenso è a carico dello Stato.
- 25 Dall'altro lato, per quanto riguarda l'importo del compenso economico, questo Tribunale rileva che, sebbene dalla giurisprudenza della Corte di giustizia risulti che «la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo[, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato,] è irrilevante rispetto alla qualificazione di operazione a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenze del 20 gennaio 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 22; del 9 giugno 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, punto 25, nonché del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punti 36 e 37)» (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 45), essa precisa però che «[i]l nesso diretto [tra la prestazione e il compenso economico] non può peraltro essere messo in discussione dal fatto (...) che tale importo [del compenso] sia fissato a un livello inferiore al prezzo normale di mercato, sempreché il livello del compenso sia determinato in anticipo, secondo criteri chiaramente individuati che ne garantiscano l'idoneità a coprire le spese di funzionamento [del prestatore] (v., in tal senso, sentenze del 29 ottobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 38, e del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punti 45 e 46)» (sentenza del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, punto 38). La Corte di giustizia sembra richiedere in tal modo che l'importo del compenso sia prevedibile e sia tale da coprire le spese di funzionamento del prestatore. Questo Tribunale si interroga sulla portata di tali requisiti, a fronte delle modalità di fissazione del compenso del prestatore attivo nel campo della protezione degli adulti [incapaci], modalità risultanti dal regolamento granducale del 23 dicembre 1982, che stabilisce i requisiti per la designazione di un amministratore tutelare.

26 Sebbene le prestazioni fornite da EQ nel caso di specie siano simili sotto tutti i profili ad un'attività economica, questo Tribunale ritiene pertanto necessario chiarire tale valutazione nell'ambito specifico della situazione di specie che si caratterizza:

1/ per un rapporto triangolare in cui l'ente che incarica il prestatore non coincide con il beneficiario delle prestazioni e in cui, a seconda dei casi, il compenso del prestatore è a carico del beneficiario delle prestazioni o dello Stato, e

2/ per un meccanismo di determinazione del compenso del prestatore che

a) rientra in una valutazione effettuata caso per caso dal Tribunale;

b) è sempre in funzione della situazione finanziaria del beneficiario delle prestazioni, e

c) fa ricorso ad un importo forfettario oppure ad una quota parte dei redditi del beneficiario delle prestazioni o ancora alle prestazioni assolute.

Siffatto meccanismo di fissazione del compenso induce ad affermare che il compenso non può essere stabilito in anticipo e non assicura necessariamente in ogni caso la copertura delle spese di funzionamento sostenute dal prestatore.

### ***Sul regime dell'esenzione***

27 Questo Tribunale si chiede anzitutto se l'attività esercitata nel settore della protezione degli adulti [incapaci] sia sussumibile nella nozione di «assistenza e previdenza sociale» ai sensi della direttiva IVA.

28 Inoltre, questo Tribunale si chiede come si definiscano gli «organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale». EQ richiama la natura dell'attività svolta senza tener conto dello status giuridico del prestatore di servizi, mentre l'amministrazione tributaria sostiene che si debba tener conto dello status giuridico e, senza dichiararlo espressamente, escludere i prestatori che perseguano uno scopo di lucro.

29 Infine, l'applicazione di tali disposizioni porta a dover definire la nozione di «riconoscimento» del carattere sociale dell'organismo considerato. Se la direttiva si limita a rinviare ad un riconoscimento «*dallo Stato membro interessato*», essa non precisa il procedimento di riconoscimento e l'organo autorizzato a procedervi. I fatti del caso di specie sollevano tra l'altro la questione se l'autorità interessata possa essere un'autorità giudiziaria e se il riconoscimento possa essere effettuato caso per caso.

***Sul principio della tutela del legittimo affidamento***

- 30 Questo Tribunale richiama il principio della neutralità fiscale che presiede al regime dell'IVA. L'IVA è dovuta in definitiva dal consumatore finale e il soggetto passivo percepisce l'IVA per conto dello Stato. L'IVA è riscossa individualmente su ogni operazione economica e viene versata periodicamente dal soggetto passivo allo Stato. Ne consegue che il soggetto passivo ha potuto riscuotere l'IVA solo sulle operazioni di cui sapeva o doveva sapere che rientravano nell'ambito di applicazione dell'IVA o quando le stesse sono state realizzate. Quando, come nel caso di specie, le autorità responsabili in materia di IVA segnalano al soggetto passivo, dopo la realizzazione delle operazioni in questione, che le medesime intendono discostarsi dalla propria posizione precedente consistente nel non assoggettare tali operazioni all'IVA, il soggetto passivo si trova nella situazione in cui non ha potuto fatturare l'IVA al beneficiario di tali prestazioni, pur dovendo restituire quest'ultima allo Stato. Il soggetto passivo sarebbe quindi tenuto, in spregio alla neutralità fiscale dell'IVA, a prelevare gli importi richiesti dallo Stato a titolo dell'IVA sui propri fondi propri.

**5. Le questioni pregiudiziali sollevate:**

- 31 Questo Tribunale circoscrizionale sottopone alla Corte di giustizia le seguenti questioni:
1. Se la nozione di «attività economica» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE debba essere interpretata nel senso che include oppure nel senso che esclude le prestazioni di servizi fornite nell'ambito di un rapporto triangolare in cui il prestatore dei servizi riceve l'incarico di questi ultimi da parte di un ente che non coincide con il beneficiario delle prestazioni di servizi.
  2. Se la risposta alla prima questione sia diversa a seconda che le prestazioni di servizi siano fornite nell'ambito di un mandato affidato da un'autorità giudiziaria indipendente?
  3. Se la risposta alla prima questione sia diversa a seconda che il compenso del prestatore dei servizi sia posto a carico del beneficiario delle prestazioni oppure sia preso in carico dallo Stato al quale appartiene l'ente che ha incaricato il prestatore di servizi di fornire questi ultimi.
  4. Se la nozione di «attività economica» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE debba essere interpretata nel senso che include oppure nel senso che esclude le prestazioni di servizi qualora il compenso del prestatore di servizi non sia obbligatorio ex lege e il cui importo, quando assegnato, a) rientri in una valutazione effettuata caso per caso; b) sia sempre determinato in funzione della situazione finanziaria del beneficiario delle

prestazioni, e c) sia stabilito in base ad un importo forfettario o a una quota del reddito del beneficiario delle prestazioni, oppure ancora alle prestazioni fornite.

5. Se la nozione di «prestazioni di servizi e (...) cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale» di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debba essere interpretata nel senso che include oppure nel senso che esclude le prestazioni fornite nell'ambito di un regime di protezione degli adulti [incapaci] istituito per legge e soggetto al controllo di un'autorità giudiziaria indipendente?

6. Se la nozione di «organismi riconosciuti (...) come aventi carattere sociale», di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debba essere interpretata nel senso che, ai fini del riconoscimento del carattere sociale dell'organismo, sono necessari taluni requisiti per quanto attiene alla forma di esercizio del prestatore di servizi, o per quanto riguarda lo scopo altruistico o di lucro dell'attività del prestatore di servizi, o più in generale nel senso che essa restringe in base ad ulteriori criteri o presupposti l'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), o se la sola esecuzione di prestazioni «connesse con l'assistenza e la previdenza sociale» sia sufficiente per conferire un carattere sociale all'organismo considerato.

7. Se la nozione di «organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale», di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debba essere interpretata nel senso che ai suoi fini è necessario un procedimento di riconoscimento fondato su una procedura e su criteri prestabiliti, oppure se il riconoscimento ad hoc possa eventualmente intervenire caso per caso, eventualmente ad opera di un'autorità giudiziaria.

8. Se il principio di tutela del legittimo affidamento, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, consenta alle autorità preposte al recupero dell'IVA di esigere da parte di un soggetto passivo ai fini dell'IVA il pagamento dell'IVA afferente a operazioni economiche relative ad un periodo precedente rispetto al momento dell'avviso di accertamento delle autorità dopo che tali autorità abbiano accettato per un prolungato periodo di tempo, precedentemente al periodo considerato, le dichiarazioni IVA del soggetto passivo interessato in cui le operazioni economiche della stessa natura non erano incluse nelle operazioni imponibili. Se l'esercizio di una simile facoltà da parte delle autorità preposte al recupero dell'IVA sia delimitato da determinati requisiti.