

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

21 ianuarie 2016(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – A șasea directivă TVA – Scutiri – Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) – Scutirea prestațiilor de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială, furnizate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute ca având un caracter social – Noțiunea de prestații de servicii și livrări de bunuri direct legate de ajutorul social și de securitatea socială – Organisme recunoscute ca având un caracter social – Reședință cu servicii”

În cauza C-335/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons, Belgia), prin decizia din 18 iunie 2014, primită de Curte la 11 iulie 2014, în procedura

Les Jardins de Jouvence SCRL

împotriva

État belge,

intervenient:

AXA Belgium SA,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, domnii D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász, și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma reședinței din 3 iunie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Les Jardins de Jouvence SCRL, de L. Strepenne și de G. Lardinois, avocați;
 - pentru Axa Belgium SA, de P. Meessen și de C. Goossens, avocați;
 - pentru guvernul belgian, de M. Jacobs, de C. Pochet și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de F. Dintilhac și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în reședința din 9 iulie 2015,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Les Jardins de Jouvence SCRL (denumit? în continuare „LJJ”), pe de o parte, ?i État belge, pe de alt? parte, în leg?tur? cu refuzul opus acestei societ??i cu privire la deducerea taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) achitat? în amonte în cadrul lucr?rilor imobiliare pe care le?a realizat în vederea exploata?rii unei re?edin?e cu servicii.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 A ?asea directiv? a fost abrogat? ?i înlocuit?, începând de la 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7). Cu toate acestea, ?inând seama de data faptelor în cauz?, litigiul principal r?mâne guvernat de A ?asea directiv?.

4 Articolul 13 sec?iunea A din A ?asea directiv? prevedea:

„(1) F?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condi?iile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a unor asemenea scutiri ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz, urm?toarele:

[...]

(g) prestarea de servicii ?i livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social ?i securitatea social?, inclusiv cele prestate ?i livrate de c?mine de b?trâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauz? ca având un caracter social.

[...]

(2) [...]

(b) Prestarea de servicii sau livrarea de bunuri nu este scutit?, în temeiul alineatului (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) ?i (n) anterioare, dac?:

– livrarea sau prestarea nu este esen?ial? pentru opera?iunile scutite;

[...]” [traducere neoficial?]

Dreptul belgian

5 Codul privind taxa pe valoarea ad?ugat? (*Moniteur belge* din 27 iulie 1969, p. 7046), în versiunea în vigoare pân? la 21 iulie 2015, prevedea la articolul 44 alineatul 2:

„Sunt de asemenea scutite de tax?:

[...]

2° prest?rile de servicii ?i livr?rile de bunuri direct legate de ajutorul social, efectuate de organisme care au drept misiune s? asigure ?ngrijiri persoanelor ?n vârst? ?i care sunt recunoscute ca atare de autoritatea competent? ?i care, atunci când este vorba despre organisme de drept privat, ac?ioneaz? ?n condi?ii sociale comparabile cu cele ale organismelor de drept public [...]"

6 Legea?program din 11 iulie 2005 (*Moniteur belge* din 12 iulie 2005, p. 32180) a modificat Codul privind taxa pe valoarea ad?ugat? începând cu data de 22 iulie 2005. Articolul 44 alineatul 2 din acest cod, astfel cum a fost modificat (denumit ?n continuare „Codul privind TVA?ul, cu modific?rile ulterioare”) prevede:

„Sunt de asemenea scutite de tax?:

[...]

2° prest?rile de servicii ?i livr?rile de bunuri direct legate de ajutorul social, de securitatea social? ?i de protec?ia copiilor ?i a tinerilor, efectuate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de autoritatea competent? ca având un caracter social.

Sunt incluse mai precis:

– organisme care au drept misiune s? asigure ?ngrijiri persoanelor ?n vârst?;

[...]”

7 Potrivit articolului 2 punctul 1° din Decretul din 5 iunie 1997 al Consiliului Regional Valon privind casele de odihn?, re?edin?ele cu servicii ?i centrele de primire de zi pentru persoane ?n vârst?, precum ?i ?nfiin?area Consiliului Valon pentru Vârsta a Treia (*Moniteur belge* din 26 iunie 1997, p. 17043), ?n versiunea ?n vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumit ?n continuare „Decretul din 5 iunie 1997”), o cas? de odihn? este o „unitate, indiferent de denumirea acesteia, destinat? caz?rii persoanelor cu vârstă de minimum ?aizeci de ani care au ?n această unitate re?edin?a obi?nuit? ?i beneficiaz? de servicii colective familiale, menajere, de sprijin ?n via?a cotidian? ?i, dac? este necesar, de ?ngrijiri de infirmerie sau paramedicale”.

8 Articolul 2 punctul 2° din Decretul din 5 iunie 1997 define?te re?edin?a cu servicii ca fiind „una sau mai multe cl?diri, indiferent de denumirea acestora, care constituie un ansamblu func?ional, administrat de o autoritate organizatoare care ofer?, cu titlu oneros, persoanelor cu vârstă de minimum ?aizeci de ani locuin?e particulare care le permit s? aib? o via?? independent?, precum ?i servicii la care acestea pot recurge liber”. ?n această din urm? dispozi?ie se prevede c? guvernul precizeaz? no?iunea de ansamblu func?ional ?i c? spa?iile, echipamentele ?i serviciile colective ale unei re?edin?e cu servicii pot fi, de asemenea, accesibile altor persoane cu vârstă de minimum 60 de ani.

9 ?n conformitate cu articolul 5 alineatul 1 primul paragraf din Decretul din 5 iunie 1997, exploatarea unei case de odihn? sau a unei re?edin?e cu servicii este condi?ionat? de ob?inerea unei autoriza?ii ?i, ?n temeiul articolului 5 alineatele 2 ?i 5 din decretul men?ionat, aceste unit??i trebuie s? corespund? anumitor norme.

10 Astfel, potrivit articolului 5 alineatul 2 din Decretul din 5 iunie 1997, casele de odihn? trebuie s? corespund? anumitor norme care privesc:

„1° serviciile incluse în pre?ul de cazare sau de primire;

[...]

6° hrana, igiena ?i îngrijirile de s?n?tate;

[...]

9° regulamentul de ordine interioar? care respect? urm?toarele principii:

[...]

(c) accesul liber al familiei ?i al prietenilor în casa de odihn? [...]

11 Din cuprinsul celui de doilea paragraf al articolului 5 alineatul 5 din Decretul din 5 iunie 1997 reiese c? re?edin?ele cu servicii trebuie s? corespund? unor norme definite de guvernul valon ?i care privesc materiile men?ionate la punctul 10 din prezenta hot?râre.

12 Potrivit articolului 5 alineatul 5 primul paragraf din Decretul din 5 iunie 1997, locuin?ele individuale pe care re?edin?ele cu servicii le pun la dispozi?ia locatarilor trebuie s? con?in? cel pu?in o camer? de zi, un spa?iu de buc?t?rie, un dormitor, o baie ?i toalet? private. În plus, în temeiul articolului 5 alineatul 5 al doilea paragraf punctul 4° din acest decret, re?edin?ele cu servicii trebuie, de asemenea, s? corespund? anumitor norme în ceea ce prive?te „serviciile facultative pe care administratorul, la cererea locatarilor, trebuie în mod obligatoriu s? le organizeze sau s? le pun? la dispozi?ia acestora ?i condi?iile de acces la acestea” (denumite în continuare „serviciile facultative impuse”), servicii „al c?ror con?inut minim este definit de guvernul [valon]”.

13 Din cuprinsul punctului 2.2 din capitolul III din anexa III, intitulat? „Norme aplicabile re?edin?elor cu servicii”, la Decretul guvernului valon din 3 decembrie 1998 privind punerea în aplicare a Decretului din 5 iunie 1997 (*Moniteur belge* din 27 ianuarie 1999, p. 2221), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „Decretul din 3 decembrie 1998”), reiese c? re?edin?ele cu servicii trebuie s? asigure în mod obligatoriu între?inerea spa?iilor comune, a amenaj?rilor exterioare ?i a materialului pus la dispozi?ia locatarilor, între?inerea ferestrelor la interior ?i la exterior, o informare cu privire la activit?ile de recreere organizate în municipalitate, precum ?i vizita unui delegat al autorit??ii organizatoare cel pu?in de dou? ori pe an. În plus, în temeiul punctului 2.3 din acest capitol din anexa III la Decretul din 3 decembrie 1998, re?edin?ele cu servicii trebuie în mod obligatoriu s? pun? la dispozi?ia locatarilor urm?toarele servicii facultative, servicii la care ace?tia pot recurge în mod liber:

– posibilitatea de a lua trei mese pe zi, dintre care obligatoriu o mas? cald? complet?, fie în sala comun? a re?edin?elor cu servicii prev?zut? pentru luarea mesei ?i pentru anima?ie, fie la restaurantul casei de odihn? sau al casei de odihn? ?i de îngrijiri conectat? func?ional cu re?edin?a cu servicii, fie în locuin?a privat? a locatarului. Pentru fiecare zi, se consemneaz? într?un registru mesele servite locatarilor, men?ionându?se numele beneficiarului ?i indica?iile necesare pentru facturarea acestora;

– posibilitatea unor servicii de cur??enie în locuin?ele private cel pu?in o dat? pe s?pt?mân?;

– posibilitatea de întreținere a rufelor personale ale locatarului.

14 Reiese, de altfel, din decizia de trimitere c? re?edin?ele cu servicii practic? pre?uri definite sub controlul Ministerului Afacerilor Economice.

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

15 LJJ, constituit? în cursul anului 2004, este o societate cooperativ? de drept belgian al c?rei obiect social, la data faptelor din litigiul principal, consta în exploatarea ?i administrarea institu?iilor de s?n?tate, precum ?i în desf???urarea tuturor activit???ilor care au direct sau indirect leg?tur? cu îngrijirile medicale ?i cu asisten?a acordat? bolnavilor, persoanelor în vârst? ?i celor handicapate sau altor persoane.

16 În luna octombrie 2004, LJJ a informat administra?ia fiscal? belgian? în leg?tur? cu începerea activit???ii sale de închiriere de garsoniere destinate unor persoane f?r? handicap. Aceast? administra?ie a înregistrat, prin urmare, LJJ în scopuri de TVA.

17 La 27 octombrie 2006, LJJ a primit autoriza?ia provizorie de exploatare a re?edin?ei cu servicii „Les jardins de Jouvence”.

18 Aceast? re?edin??? cu servicii pune la dispozi?ia locatarilor s?i locuin?e concepute pentru una sau dou? persoane, care includ o buc?t?rie utilat?, un living, o camer? ?i o baie utilat?. În plus, aceasta le furnizeaz? diferite servicii cu titlu oneros, care sunt oferite ?i altor persoane, ?i anume: accesul la un restaurant?bar, la un salon de coafur? ?i de estetic?, la o sal? de kinetoterapie, la activit???i de ergoterapie, la o sp?l?torie, la un dispensar în care se poate efectua recoltarea de sânge, precum ?i la un cabinet medical.

19 În perioada august 2004-septembrie 2006, LJJ a efectuat lucr?ri imobiliare importante ?i a instalat echipamente care corespundeau obiectului s?u social, în vederea începerii exploata?rii unei re?edin?e cu servicii.

20 La 5 octombrie ?i la 14 noiembrie 2006, administra?ia fiscal? a efectuat un control al documentelor contabile ale LJJ pentru a verifica aplicarea legisla?iei în materie de TVA pentru perioada 30 august 2004-30 septembrie 2006. La finalul acestui control, administra?ia men?ionat? a concluzionat c? LJJ nu era îndrept???it? s? deduc? TVA?ul aferent construirii de bunuri imobile în perioada 2004-2006, având în vedere c? aceast? societate era o persoan? impozabil? ale c?rei opera?iuni realizate în cadrul exploata?rii re?edin?ei sale cu servicii erau, toate, scutite de TVA în temeiul articolului 44 alineatul 2 din Codul privind TVA, cu modific?rile ulterioare. În consecin??, administra?ia men?ionat? a pretins de la LJJ plata cuantumului taxei deduse în mod gre?it.

21 La data de 25 ianuarie 2007, administra?ia fiscal? a informat LJJ cu privire la radierea contului s?u curent de TVA, începând de la 30 septembrie 2006.

22 La data de 13 februarie 2007, LJJ i s?a notificat o decizie de plat?, împotriva c?reia aceasta a formulat, printr?o cerere introductiv?, opozi?ie la tribunal de première instance de Mons (Tribunalul de Prim? Instan?? din Mons) la data de 20 februarie 2007.

23 Prin hot?rârea din 19 iunie 2012, instan?a men?ionat? a respins cererea introductiv? formulat? de LJJ ca nefondat?, considerând c? organismele care au ca misiune îngrijirea persoanelor în vârst? sunt scutite de TVA, în conformitate cu articolul 44 alineatul 2 din Codul privind TVA, cu modific?rile ulterioare, f?r? a fi nevoie s? se verifice dac? presta?iile în cauz? aveau leg?tur?, printre altele, cu ajutorul social ?i cu securitatea social? ?i dac? acestea erau furnizate de organisme de drept public sau de organisme recunoscute de autoritatea competent?

ca având un caracter social.

24 La data de 19 decembrie 2012, LJJ a formulat apel împotriva acestei hotărâri la cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons).

25 LJJ a susținut în fața acestei instanțe că autorizarea formală de exploatare a unei reședințe cu servicii nu implica în mod necesar recunoașterea caracterului social al acesteia, întrucât condițiile de autorizare a reședințelor cu servicii erau fundamental diferite de cele ale caselor de odihnă. De asemenea, această societate a subliniat că o intervenție materială a colectivității, element constitutiv al noțiunii de asigurări sociale sau de securitate socială, lipsea în privința reședințelor cu servicii. În speță, LJJ nu primea nicio finanțare publică, iar locatarii săi nu beneficiau de niciun ajutor sau intervenție publică pentru a acoperi cheltuielile cu serviciile furnizate.

26 État belge a solicitat, în fața cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons), respingerea acțiunii LJJ, arătând că această societate, care furniza prestări de servicii vizate la articolul 44 alineatul 2 din Codul privind TVA, cu modificările ulterioare, era o persoană impozabilă scutită de TVA care, în consecință, nu beneficia de un drept de deducere a acestei taxe. État belge a susținut că reședința cu servicii exploatată de LJJ, care dispunea de o autorizare din partea Regiunii Valone, beneficia de o recunoaștere formală a caracterului său social pentru că furnizează prestări de servicii direct legate de ajutorul social. De asemenea, prestațiile furnizate de LJJ, care ar avea legătură directă cu cazarea, cu îngrijirile și cu tratamentele oferite locatarilor în vederea ameliorării bunăstării lor fizice și/sau mentale, ar prezenta un caracter social.

27 Întrucât are anumite îndoieli cu privire la interpretarea care trebuie dată articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din Așasea directivă, cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O reședință cu servicii, în sensul Decretului din 5 iunie 1997 [care exploatează] în scop lucrativ locuințe speciale proiectate pentru una sau două persoane, care includ o bucătărie utilată, un living, o cameră și o baie utilată, care să le permită astfel să aibă o viață independentă, precum și diferite servicii facultative furnizate cu titlu oneros, în scop lucrativ, care nu sunt limitate numai la pensionarii din reședința cu servicii (exploatarea unui restaurant/bar, a unui salon de coafură și de estetică, a unei săli de kinetoterapie, activități de ergoterapie, o sportivitate, un dispensar și activități de recoltare de sânge, un cabinet medical), este un organism care are, în esență, caracter social și care furnizează «prestări de servicii și livrări de bunuri direct legate de ajutorul social și de securitatea socială» în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din Așasea directivă?

2) Răspunsul la această întrebare este diferit în cazul în care reședința cu servicii în discuție obține, pentru prestarea serviciilor în cauză, subvenții sau orice altă formă de avantaj sau de intervenție financiară din partea autorităților publice?

Cu privire la întrebările preliminare

28 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din Așasea directivă trebuie interpretat în sensul că prestațiile furnizate de o reședință cu servicii precum cea din litigiul principal, care nu beneficiază de nicio subvenție sau de o altă formă de avantaj sau de participare financiară din partea autorităților publice, care sunt efectuate în scop lucrativ și care constau în punerea la dispoziția persoanelor cu vârsta de cel puțin 60 de ani a unor locuințe private care le permit să trăiască în deplină independență, precum și în furnizarea

de servicii facultative cu titlu oneros, accesibile și altor persoane decât locatarilor, într- sub incidența scutirii menționate în această dispoziție.

29 Din modul de redactare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă reiese că această dispoziție se aplică prestărilor de servicii și livrărilor de bunuri care sunt, pe de o parte, „efectuate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social” și, pe de altă parte, „direct legate de ajutorul social și de securitatea socială” (Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 34, precum și Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 21).

30 Întrucât este cert, în speță, că LJJ nu este un organism de drept public, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, operațiunile sale nu pot fi scutite de TVA în temeiul acestei dispoziții decât în măsura în care ea intră sub incidența noțiunii „alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social” în sensul aceleiași dispoziții.

31 Prin urmare, trebuie să se examineze, în primul rând, dacă LJJ intră sub incidența noțiunii „alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă și, în al doilea rând, dacă prestațiile furnizate de o rețedință cu servicii precum cea din speță sunt „direct legate de ajutorul social și de securitatea socială” în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la condiția referitoare la recunoașterea de către statul membru în cauză a calității de alte organisme având un caracter social

32 De la bun început, trebuie amintit că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă nu precizează nici condițiile, nici modalitățile pentru recunoașterea caracterului social al altor organisme decât cele de drept public. 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 (a se vedea Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 26 și jurisprudența citată).

33 În acest context, articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă conferă statelor membre posibilitatea de a acorda altor organisme decât cele de drept public scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (g) al aceluiași articol sub rezerva respectării uneia sau a mai multe dintre condițiile prevăzute la alineatul (2) litera (a) susmenționat. Aceste condiții facultative pot fi impuse în mod liber și suplimentar de statele membre pentru acordarea scutirii în discuție (a se vedea Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 27 și jurisprudența citată).

34 Rezultă de aici că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă acordă statelor membre o putere de apreciere pentru a recunoaște un caracter social anumitor organisme care nu sunt organisme de drept public (a se vedea în acest sens Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 51 și jurisprudența citată).

35 În această privință, din jurisprudența Curții decurge că, cu ocazia recunoașterii caracterului social al altor organisme decât cele de drept public, revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, obligația de a lua în considerare mai multe elemente. Printre acestea pot figura existența unor dispoziții specifice, fie că sunt naționale sau regionale, legislative sau administrative, fiscale sau de securitate socială, 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 recunoaștere similară, precum și faptul că costurile prestațiilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte

de case de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială (Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 31 și jurisprudența citată).

36 În acest context, se va putea ține seama, de asemenea, de faptul că, în Regiunea Valonă, reședințele cu servicii împreună cu căminele de bătrâni și cu centrele de primire de zi fac obiectul unei singure reglementări, care urmărește să legitimeze diferitele forme instituționalizate de asistență și de îngrijiri pentru persoanele în vârstă.

37 În această privință, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, pare să reiasă din înscrisurile dosarului că, pe lângă faptul că reglementarea menționată definește ceea ce cuprinde noțiunea „reședință cu servicii”, ea condiționează exploatarea unei reședințe cu servicii de obținerea unei autorizații eliberate de guvernul valon, care este subordonată respectării unui anumit număr de condiții și de norme. Din înscrisurile dosarului pare să rezulte, sub rezerva confirmării de către instanța de trimitere, că, printre aceste condiții și norme, unele au ca obiect materii comune reședințelor cu servicii și caselor de odihnă.

38 Trebuie, de asemenea, să se ia în considerare, în scopul evaluării caracterului social al organismului în discuție, faptul că reședințele cu servicii practice, astfel cum reiese din decizia de trimitere, prețuri definite sub controlul Ministrului Afacerilor Economice.

39 În ceea ce privește, mai precis, împrejurarea potrivit căreia reședințele cu servicii care urmăresc un scop lucrativ precum cea exploatată de LJJ nu percep niciun ajutor public și nicio participare financiară publică, trebuie să se sublinieze, pe de o parte, că, întrucât termenul „organism” este în principiu suficient de cuprinzător pentru a include entități private care urmăresc un scop lucrativ (Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 57), faptul că LJJ își desfășoară activitățile cu un astfel de scop nu exclude nicidecum calificarea acestei societăți drept „alt organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă. Pe de altă parte, deși reiese din jurisprudența amintită la punctul 35 din prezenta hotărâre că faptul că costul prestațiilor furnizate este eventual suportat în mare parte de case de asigurări de sănătate sau de organisme de asigurări sociale poate figura printre elementele care trebuie luate în considerare pentru a stabili dacă organismul în cauză prezintă un caracter social, această împrejurare, după cum a subliniat avocatul general la punctul 30 din concluzii, este doar unul dintre respectivele elemente, printre altele. Prin urmare, lipsa participării financiare publice nu exclude, în sine, o astfel de recunoaștere, întrucât aceasta trebuie să fie apreciată ținând seama de ansamblul elementelor pertinente ale speței.

40 În aceste condiții, va reveni instanței de trimitere sarcina de a stabili, luând în considerare toate elementele pertinente, în special pe cele menționate la punctele 35-39 din prezenta hotărâre, dacă autoritățile naționale au respectat, cu ocazia recunoașterii LJJ ca organism având un caracter social, limitele puterii de apreciere care le este acordată la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă.

Cu privire la condiția potrivit căreia prestările de servicii trebuie să fie direct legate de ajutorul social și de securitatea socială

41 În ceea ce privește obiectivul urmărit prin scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, reiese din jurisprudența Curții că această dispoziție nu exclude de la aplicarea TVA-ului toate activitățile de interes general, ci numai pe acelea care sunt enumerate și descrise în aceasta într-un mod foarte detaliat (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, punctul 12, precum și Hotărârea Ygeia, C-394/04 și C-395/04, EU:C:2005:734, punctul 16). Asigurând un tratament mai favorabil în materie de TVA pentru anumite prestări de servicii de interes general

efectuate în sectorul social, această scutire urmărește să reducă costul respectivelor servicii și să le facă, astfel, mai accesibile particularilor care pot beneficia de ele (Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 30).

42 Or, se impune constatarea că textul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă menționează expres prestațiile efectuate de căminele de bătrâni printre prestațiile de servicii și livrările de bunuri direct legate de ajutorul social și de securitatea socială, care intră, astfel, sub incidența scutirii prevăzute la această dispoziție.

43 Trebuie să se arate, în această privință, că, în cazul căminelor de bătrâni, ca și în cel al reședințelor cu servicii, se furnizează persoanelor în vârstă de cel puțin 60 de ani o locuință însoțită de diferite prestații de asistență și de îngrijiri. Pe de o parte, trebuie să se rezerve același tratament în ceea ce privește TVA-ul prestației care constă în punerea la dispoziție a unor locuințe, indiferent că aceste locuințe sunt furnizate de un cămin de bătrâni sau de o reședință cu servicii. Pe de altă parte, în măsura în care respectivele prestații de asistență și de îngrijiri pe care reședințele cu servicii sunt obligate să le ofere, în aplicarea reglementării naționale pertinente, corespund celor pe care trebuie să le furnizeze căminele de bătrâni în conformitate cu reglementarea menționată, trebuie să li se rezerve același tratament în privința TVA-ului.

44 În consecință, printre prestațiile furnizate de o reședință cu servicii precum cea din litigiul principal, cele care constau în punerea la dispoziție a unor locuințe adaptate persoanelor în vârstă pot beneficia de scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă. Celelalte prestații beneficiază, în principiu, deopotrivă de scutirea prevăzută la această dispoziție, cu condiția, printre altele, ca aceste prestații, pe care reședința cu servicii menționată este obligată să le ofere, în aplicarea reglementării naționale, să urmărească să asigure asistență persoanelor în vârstă, precum și să le ofere îngrijire și să corespundă celor pe care și căminele de bătrâni sunt obligate să le ofere, în conformitate cu această reglementare.

45 Pe de altă parte, contrar celor susținute de LJJ și de Axa Belgium SA (denumită în continuare „Axa”), această concluzie nu este infirmată de faptul că organismul care exploatează reședința cu servicii nu beneficiază de niciun ajutor financiar public și că prestațiile pe care le furnizează nu conferă dreptul la nicio participare financiară din partea securității sociale.

46 În această privință, trebuie subliniat că textul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă nu stabilește o condiție care ar fi legată de un ajutor financiar public în favoarea operatorului în cauză sau de o participare financiară a autorităților publice sau a organismelor de securitate socială în favoarea beneficiarilor serviciilor prestate. Astfel, după cum a subliniat guvernul belgian în reședință, această dispoziție acordă importanță naturii intrinseci a operațiunilor efectuate, precum și calității operatorului care furnizează serviciile sau bunurile în cauză, iar nu modulului de finanțare specific a operatorului menționat sau contraprestației plătite acestuia.

47 Mai mult, trebuie amintit c? scuti?rile prev?zute la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) din A?asea directiv? constituie no?iuni autonome ale dreptului Uniunii ?i c? acestea trebuie, prin urmare, s? primeasc? o defini?ie la nivelul Uniunii Europene (Hot?rârea Kingscrest Associates ?i Montecello, C?498/03, EU:C:2005:322, punctul 22). Or, definirea presta?iilor vizate la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din A?asea directiv? în func?ie de existen?a unei particip?ri financiare publice în favoarea operatorului sau a suport?rii costurilor presta?iilor de c?tre organisme de securitate social? ar face ca aceast? no?iune s? depind? de particularit?ile reglement?rilor statelor membre în materie, fapt care ar risca s? compromit? interpretarea autonom? care trebuie dat? acestei no?iuni ?i s? creeze disparit??i în aplicarea sa în cadrul Uniunii.

48 În plus, trebuie s? se înl?ture obiec?iunea invocat? de LJJ ?i de Axa, potrivit c?reia operatorii neeligibili pentru finan?are public? s?ar afla într?o pozi?ie concuren?ial? dezavantajoas? în raport cu operatorii care beneficiaz? de o astfel de finan?are, întrucât, din moment ce nu pot deduce TVA?ul, primii dintre ace?ti operatori ar trebui s? repercuteze integral costurile lucr?rilor de construc?ii pe care le?au efectuat în amonte asupra beneficiarilor presta?iilor lor, inclusiv TVA?ul aferent, aceast? situa?ie fiind, în consecin??, potrivit societ??ilor men?ionate, contrar? principiului neutralit??ii fiscale.

49 Astfel, potrivit unei jurispruden?e consacrate, principiul neutralit??ii fiscale se opune în special posibilit??ii ca m?rfuri sau prest?ri de servicii similare, care sunt, a?adar, în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA?ului (a se vedea Hot?rârea Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punctul 48 ?i jurispruden?a citat?).

50 Or, în spe??, lipsa unui ajutor financiar al autorit??ilor publice în favoarea LJJ ?i lipsa suport?rii de c?tre organisme de securitate social? a pre?ului presta?iilor efectuate de aceast? societate nu au efect asupra caracterului presta?iilor furnizate de aceasta din urm?, întrucât presta?iile men?ionate sunt comparabile cu cele furnizate de al?i operatori care beneficiaz? de un ajutor public sau de o participare financiar? a autorit??ilor publice. Prin urmare, principiul neutralit??ii fiscale nu se opune ca acela?i tratament, în ceea ce prive?te TVA?ul, s? fie rezervat respectivelor presta?ii.

51 Pe de alt? parte, trebuie subliniat c?, din modul de redactare a primei întreb?ri rezult? c?, printre prest?rile de servicii oferite de LJJ în cadrul activit??ilor sale de exploatant al unor re?edin?e cu servicii, anumite servicii cu plat? sunt furnizate cu titlu facultativ atât locatarilor din re?edin?a cu servicii, cât ?i altor persoane care nu sunt locatari. Este vorba, în special, de accesul la un restaurant?bar, la un salon de coafur? ?i de estetic?, la o sal? de kinetoterapie, la activit??i de ergoterapie, la o sp?l?torie, la un dispensar în care se poate efectua recoltarea de sânge, precum ?i la un cabinet medical.

52 În aceast? privin??, trebuie amintit c?, potrivit articolului 13 sec?iunea A alineatul (2) litera (b) prima liniu?? din A?asea directiv?, statele membre trebuie s? exclud? de la beneficiul scutirii prest?rile de servicii prev?zute, printre altele, la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din directiva men?ionat?, în cazul în care acestea nu sunt esen?iale pentru opera?iunile scutite. Astfel, dup? cum reiese din jurispruden?a Cur?ii, aceast? dispozi?ie, care are un caracter obligatoriu pentru statele membre, prevede condi?ii care trebuie luate în considerare pentru interpretarea diferitor cazuri de exonerare care sunt men?ionate în cuprinsul acesteia, care, asemenea celui prev?zut la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din directiva men?ionat?, privesc prest?ri sau livr?ri care sunt „direct legate” sau care au o „leg?tur? strâns?” cu o activitate de interes general (a se vedea în acest sens Hot?rârea Ygeia, C?394/04 ?i C?395/04, EU:C:2005:734, punctul 26).

53 În ceea ce privește serviciile furnizate cu titlu facultativ, menționate la punctul 51 din prezenta hotărâre, revine instanței naționale sarcina de a le determina pe cele care sunt impuse în temeiul reglementării naționale aplicabile. Astfel de servicii, cu condiția să corespundă celor oferite de căminele de bătrâni, pot fi considerate ca fiind direct legate, printre altele, de ajutorul social și ca având un caracter esențial pentru îndeplinirea prestațiilor scutite.

54 În acest context, trebuie subliniat că reiese din observațiile LJJ și ale Axa că Decretul din 3 decembrie 1998 enumeră, ca servicii facultative impuse, serviciile de restaurant, de curățenie a locuințelor private cel puțin o dată pe săptămână, precum și de întreținere a rufelor personale ale locatarilor. Prin urmare, serviciile facultative impuse, cu condiția să corespundă celor oferite de căminele de bătrâni, au un caracter esențial pentru efectuarea, de către o reședință cu servicii, a operațiunilor scutite. În schimb, în ceea ce privește furnizarea altor servicii facultative în împrejurările din litigiul principal precum servicii de coafură și de estetică, nu rezultă că reglementarea națională în discuție impune reședințelor cu servicii ca acestea din urmă să propună serviciile respective și nu impune acest lucru nici căminelor de bătrâni, astfel de servicii facultative neputând fi considerate esențiale pentru efectuarea, de către o reședință cu servicii, a operațiunilor scutite. Cu toate acestea, revine instanței naționale sarcina de a verifica acest aspect.

55 Având în vedere toate considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate după cum urmează:

— articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, printre prestațiile furnizate de o reședință cu servicii precum cea din litigiul principal, al cărei caracter social trebuie apreciat de instanța de trimitere având în vedere, printre altele, elementele menționate în prezenta hotărâre, cele care constau în punerea la dispoziție a unor locuințe adaptate unor persoane în vârstă pot beneficia de scutirea prevăzută la această dispoziție. Celelalte prestații furnizate de această reședință cu servicii pot, de asemenea, să beneficieze de respectiva scutire, cu condiția, printre altele, ca prestațiile pe care reședințele cu servicii sunt obligate să le ofere, în aplicarea reglementării naționale pertinente, să urmărească să asigure asistență persoanelor în vârstă, precum și să le ofere îngrijire și să corespundă celor pe care și căminele de bătrâni sunt obligate să le ofere, în conformitate cu reglementarea națională în cauză;

— este indiferent, în această privință, că exploatarea unei reședințe cu servicii precum cea din litigiul principal beneficiază sau nu beneficiază de subvenții sau de orice altă formă de avantaj sau de participare financiară din partea autorităților publice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din 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 trebuie interpretat în sensul că, printre prestațiile furnizate de o reședință cu servicii precum cea din litigiul principal, al cărei caracter social trebuie apreciat de instanța de trimitere având în vedere, printre altele, elementele menționate în prezenta hotărâre, cele care constau în punerea la dispoziție a unor locuințe adaptate unor persoane în

vârst? pot beneficia de scutirea prev?zută la această dispozi?ie. Celelalte presta?ii furnizate de această re?edin?? cu servicii pot, de asemenea, s? beneficieze de respectiva scutire, cu condi?ia, printre altele, ca presta?iile pe care re?edin?ele cu servicii sunt obligate s? le ofere, în aplicarea reglement?rii na?ionale pertinente, s? urm?reasc? s? asigure asisten?? persoanelor în vârst?, precum ?i s? le ofere îngrijire ?i s? corespund? celor pe care ?i c?minele de bătrâni sunt obligate s? le ofere, în conformitate cu reglementarea na?ională în cauz?.

Este indiferent, în această privin??, c? exploatarea unei re?edin?e cu servicii precum cea din litigiul principal beneficiaz? sau nu beneficiaz? de subven?ii sau de orice alt? form? de avantaj sau de participare financiar? din partea autorit??ilor publice.

Semn?turi

* Limba de procedur?: franceza.