

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. YVES BOT

presentadas el 9 de julio de 2015 (1)

**Asunto C-335/14**

**Les Jardins de Jouvence SCRL**

**contra**

**État belge**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour d'appel de Mons (Bélgica)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sexta Directiva 77/388/CEE — Exenciones — Artículo 13, parte A, apartado 1, letra g) — Actividades de interés general — Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que se reconozca su carácter social — Residencia de viviendas asistidas»

1. El presente asunto tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme. (2) La citada disposición establece que se encuentran exentas del pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.
2. El presente asunto brinda, en especial, al Tribunal de Justicia, la oportunidad de interpretar el concepto de «asistencia social», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, con el fin de determinar si las prestaciones de servicios efectuadas por una residencia de viviendas asistidas pueden considerarse directamente relacionadas con la asistencia social en el sentido de dicha disposición.
3. En las presentes conclusiones, expondré las razones por las que considero que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el procedimiento principal, que ofrece a personas con una edad mínima de 60 años alojamientos que les permiten vivir de manera totalmente independiente, así como prestaciones de servicios de pago conexos, también accesibles para los no residentes, y que no se beneficia de ninguna ayuda financiera pública, puede ser calificada como «organismo al que se reconoce su carácter social» y ser considerada como empresa que brinda prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia

social», en el sentido de la referida disposición. Para ello, corresponderá al órgano jurisdiccional nacional determinar si, habida cuenta del objeto social de dicha residencia de viviendas asistidas y del contenido de los servicios que propone, dicha calificación va más allá de la facultad de apreciación otorgada por dicha disposición a los Estados miembros a estos efectos y si las actividades de dicha residencia de viviendas asistidas están comprendidas en el ámbito conceptual de la asistencia social. A este respecto, deberá tomar en consideración una serie de elementos que permitirán determinar si dichas actividades tienen por objeto asistir a personas necesitadas. Corresponderá asimismo al órgano jurisdiccional nacional determinar si las prestaciones de servicios que ofrece la residencia de viviendas asistidas son indispensables para el ejercicio de tales actividades.

## I. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

4. El artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, establece lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

[...]

2. a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

– los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

– deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

– deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al [IVA];

– las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al [IVA].

b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, si:

- no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al [IVA].»

## B. *Derecho belga*

5. El artículo 44, apartado 2, punto 2, del código del impuesto sobre el valor añadido (code de la taxe sur la valeur ajoutée), (3) en su versión vigente hasta el 21 de julio de 2005, dispone que están exentas del pago del IVA las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social realizadas por organismos que tengan como cometido el cuidado de las personas mayores y a los que las autoridades competentes hayan reconocido como tales y que, cuando se trate de organismos de Derecho privado, actúen en condiciones sociales comparables a las de los organismos de Derecho público.
6. La Ley de presupuestos (loi-programme) de 11 de julio de 2005, (4) que entró en vigor el 22 de julio de 2005, modificó dicha disposición. El nuevo artículo 44, apartado 2, punto 2, establece, así, que están exentas del pago del IVA las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social, la seguridad social y la protección de la infancia y la juventud, realizadas por organismos de Derecho público, o por otros organismos a los que las autoridades competentes reconozcan un carácter social. Esta nueva disposición identifica de forma precisa los «organismos que tengan como cometido el cuidado de las personas mayores».
7. El artículo 2, apartado 1, del Decreto relativo a las residencias de la tercera edad, las residencias de viviendas asistidas y los centros de día para mayores y relativo a la creación del Conseil wallon de la tercera edad (décret relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d'accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge), de 5 de junio de 1997, (5) define la residencia de la tercera edad como el «establecimiento destinado al alojamiento de personas con una edad mínima de sesenta años que tengan en éste su residencia habitual y disfruten en él de servicios colectivos familiares, domésticos, de asistencia a la vida cotidiana y, si corresponde, cuidados de enfermería o paramédicos».
8. En cuanto a la residencia de viviendas asistidas, el artículo 2, punto 2, del citado Decreto de 5 de junio de 1997 la define como «uno o varios edificios, cualquiera que sea su denominación, que constituyan un conjunto funcional que incluya viviendas particulares destinadas a personas con una edad mínima de sesenta años que les permitan llevar una vida independiente y que disponga obligatoriamente de servicios a los que éstas puedan recurrir libremente». Dicha disposición precisa, asimismo, que «los locales, equipamientos y servicios colectivos de la residencia de viviendas asistidas también podrán ser accesibles a otras personas con una edad mínima de sesenta años».
9. En su resolución de remisión, la Cour d'appel de Mons (Bélgica) precisa que las residencias de viviendas asistidas aplican unos precios definidos bajo el control del Ministerio de Economía.

## II. **Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales**

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (en lo sucesivo, «sociedad Les Jardins de Jouvence») es una sociedad de Derecho belga que fue constituida en 2004. Tiene por objeto explotar y gestionar instituciones asistenciales, así como ejercer cualesquiera actividades directa o indirectamente

relacionadas con los cuidados sanitarios y la asistencia, en especial, a enfermos y ancianos discapacitados.

11. La sociedad Les Jardins de Jouvence notificó el 20 de octubre de 2004 el comienzo de su actividad a la Administración competente en materia de IVA indicando como actividad el «alquiler de estudios destinados a personas que se valen por sí mismas». El 27 de octubre de 2006 recibió de las autoridades valonas una licencia provisional de actividad, válida del 28 de junio de 2006 al 27 de junio de 2007. La junta de socios de 27 de marzo de 2007 acordó ampliar el objeto social de la sociedad a «la explotación de restaurantes, cafeterías-cervecerías, tabernas, snack bars, salones para eventos o establecimientos para consumo de comida o bebida y cualesquiera otros establecimientos similares», así como a «la explotación de peluquerías, salones de estética y manicura».

12. En concreto, dicha sociedad pone a disposición de sus arrendatarios viviendas concebidas para una o dos personas, que incluyen una cocina equipada, una sala de estar, una habitación y un cuarto de baño equipado. Además, se ofrecen diversos servicios a título oneroso tanto a los arrendatarios como a otras personas no arrendatarias, a saber, un restaurante-bar, un salón de peluquería y estética, una sala de quinesiterapia, actividades de ergoterapia, una lavandería, un dispensario en el que se pueden tomar muestras de sangre, y una consulta médica.

13. La sociedad Les Jardins de Jouvence acometió unas importantes obras e instaló los equipos necesarios para su objeto social con el fin de explotar su actividad de residencia de viviendas asistidas. Dichas obras, que se iniciaron a principios de agosto de 2004 y finalizaron en septiembre de 2006, tenían por objeto añadir un nuevo edificio (el edificio dedicado a la residencia de viviendas asistidas de dicha sociedad) a la residencia de la tercera edad preexistente.

14. Al considerar que estaba sujeta al pago del IVA, dicha sociedad dedujo, en sus declaraciones fiscales de los años 2004 a 2006, el IVA soportado por la construcción de dicho nuevo edificio.

15. El 5 de octubre y el 14 de noviembre de 2006, el departamento del IVA de la Administración tributaria competente en materia de sociedades y de la renta realizó una inspección contable de la sociedad Les Jardins de Jouvence, a efectos de la aplicación de la legislación en materia de IVA, en relación con el período comprendido entre el 30 de agosto de 2004 y el 30 de septiembre de 2006. El 25 de enero de 2007 levantó acta en la que indicó que consideraba que dicha sociedad era un sujeto pasivo exento del pago del impuesto y que todas las operaciones realizadas por la residencia de viviendas asistidas estaban exentas del pago del IVA de conformidad con el artículo 44, apartado 2, punto 2, del Código del IVA, en su versión en vigor hasta el 21 de julio de 2005. En base a ello, concluyó que un sujeto pasivo exento del impuesto no tenía derecho a deducir el impuesto correspondiente a la construcción, sobre la adquisición de los bienes inmuebles por incorporación, así como sobre todas sus cargas. Por consiguiente, según la referida Administración Tributaria, dicha sociedad estaba obligada a reembolsar al Estado belga la cantidad de 663 437,25 euros en concepto de impuestos incorrectamente deducidos en las declaraciones fiscales.

16. Además, dicha Administración consideró que, habida cuenta de que la sociedad Les Jardins de Jouvence era un sujeto pasivo exento del impuesto, en las facturas emitidas por los contratistas se deberían haber consignado un impuesto del 12 % por las obras de construcción del inmueble en sentido estricto y un impuesto del 21 % por las obras de jardinería, y que esa sociedad no podía practicar deducción alguna por estos conceptos.

17. Por ello el Estado belga reclama, según el acta anteriormente mencionada, la cantidad de 436 132,69 euros en concepto del IVA devengado, 43 610 euros en concepto de multas

proporcionales impuestas por las autoridades fiscales, más los correspondientes intereses legales al tipo del 0,80 % por mes de demora devengados sobre el IVA adeudado a partir del 21 de octubre de 2006.

18. Mediante carta de 25 de enero de 2007, el inspector del IVA de Dour (Bélgica) comunicó a la sociedad Les Jardins de Jouvence su decisión de cancelar su cuenta corriente con la administración del IVA con efectos desde el 30 de septiembre de 2006.

19. Tras el levantamiento del acta, el 13 de febrero de 2007, se notificó a dicha sociedad un requerimiento de pago. Ésta se opuso a dicho requerimiento mediante recurso escrito presentado el 20 de febrero de 2007 ante la Secretaría del Tribunal de première instance de Mons. Mediante resolución pronunciada el 19 de junio de 2012, el citado tribunal desestimó el recurso interpuesto por dicha sociedad, que, en consecuencia, presentó un recurso de apelación.

20. La Cour d'appel de Mons, al albergar dudas sobre la interpretación que debe hacerse del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Una residencia de viviendas asistidas, en el sentido del [Decreto de 5 de junio de 1997], [que explota] con ánimo de lucro alojamientos particulares concebidos para una o dos personas que incluyen una cocina equipada, un salón, una habitación y un cuarto de baño equipado y que les permiten de este modo llevar una vida independiente, así como diversos servicios opcionales prestados a título lucrativo, que no están restringidos únicamente a los residentes de la residencia de viviendas asistidas (explotación de un restaurante-bar, salón de peluquería y estética, sala de quinesiterapia, actividades de ergoterapia, lavandería, dispensario [en el que se puede realizar la] toma de muestras para analíticas, consulta médica), ¿se considera un organismo de carácter eminentemente social que proporciona “prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social” en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva [...]?»

2) ¿Varía la respuesta a esta pregunta si la residencia de viviendas asistidas en cuestión obtiene, para la prestación de los servicios de que se trata, subvenciones o cualquier otra forma de ventaja o de intervención financiera por parte de los poderes públicos?»

### III. Análisis

21. Mediante sus cuestiones, que en mi opinión conviene abordar de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el procedimiento principal, que ofrece a personas con una edad mínima de 60 años alojamientos que les permiten vivir de manera totalmente independiente, así como prestaciones de servicios de pago conexos también accesibles para los no residentes y que no es receptora de ninguna ayuda financiera estatal, puede ser calificada como «organismo de carácter social» y ser considerada como empresa que brinda prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia social», en el sentido de la referida disposición.

22. En realidad, dicha disposición prevé dos requisitos acumulativos que se deben cumplir para gozar de la exención del IVA. En primer lugar, el organismo de que se trate debe tener reconocido su «carácter social». En segundo lugar, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes efectuadas por dicho organismo deben estar «directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social». (6) Aunque la jurisprudencia relativa al primer requisito es lo suficientemente clara como para permitirnos proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, no ocurre lo mismo en lo que respecta al segundo requisito que, a mi leal

saber y entender, aún no ha sido objeto de interpretación.

A. *Sobre el concepto de «organismos a los que se reconoce su carácter social»*

23. Como he indicado en el punto anterior, la jurisprudencia relativa a la interpretación del concepto de «organismos a los que se reconoce su carácter social», en el sentido de la Sexta Directiva, es relativamente abundante.

24. Así, en lo referente a este concepto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en principio, corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a las entidades que lo soliciten. Los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación a este respecto. (7)

25. No obstante, «para determinar las entidades a las que, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, debe reconocerse un "carácter social" a efectos de dicha disposición, las autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales. Entre dichos elementos pueden figurar la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, así como la posibilidad de que seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión». (8)

26. En el caso de autos, considero que las residencias de viviendas asistidas están, efectivamente, reguladas por disposiciones específicas en la normativa regional belga.

27. En efecto, se desprende de los autos que el artículo 2, punto 2, del Decreto de 5 de junio de 1997 define específicamente lo que se debe entender por «residencia de viviendas asistidas». Además, según dicho Decreto, para poder abrir al público y operar, las residencias de viviendas asistidas deben disponer de una autorización otorgada por las autoridades públicas. (9) En especial, dichas residencias de viviendas asistidas deben cumplir determinadas normas comunes a las residencias de la tercera edad, como las relativas a las modalidades de adaptación del precio de alojamiento o acogida, la contabilidad, las capacidades mínimas y máximas de alojamiento o acogida, los requisitos en materia de experiencia y cualificaciones, y las exigencias mínimas de actividad y de presencia requeridas para ejercer la función de director. (10) Además, para recibir dicha autorización administrativa, las residencias de viviendas asistidas deben cumplir determinadas normas conforme a las que se garantiza la organización de un servicio de guardia que permita realizar intervenciones con los residentes en caso de necesidad, así como determinadas normas relativas a los servicios opcionales que, a petición de los residentes, debe organizar u ofrecer obligatoriamente la entidad gestora. (11)

28. En mi opinión, no cabe duda de que las actividades que ofrece la sociedad Les Jardins de Jouvence son de interés general. Procede recordar, en efecto, que dicha sociedad tiene por objeto el alquiler de alojamientos a personas con una edad mínima de 60 años que se valen por sí mismas, así como ejercer cualesquiera actividades directa o indirectamente relacionadas con los cuidados sanitarios y la asistencia, en especial, a enfermos y ancianos discapacitados.

29. La sociedad Les Jardins de Jouvence considera que tanto el hecho de que su residencia de viviendas asistidas tenga ánimo de lucro, como que ni dicha sociedad ni sus residentes reciban ningún tipo de subvención o ayuda financiera pública, a diferencia de las residencias de la tercera edad, demuestran que no se puede calificar a la sociedad como «organismo al que se reconoce su carácter social», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

30. No comparto esta opinión. En primer lugar, procede recordar que los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación en lo que atañe al reconocimiento de dicho carácter. En segundo lugar, se desprende de la jurisprudencia que el concepto de «organismo» que figura en la citada disposición es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro. (12) Por último, aunque el Tribunal de Justicia facilitó a las autoridades nacionales ciertos elementos en los que podían basarse para determinar si a un organismo se le reconoce o no un «carácter social», en el sentido de la citada disposición, el factor relativo a las eventuales ayudas financieras del Estado miembro no es sino uno de los elementos que «pueden» tomar en consideración. Dichos elementos no conforman una lista exhaustiva que deba cumplir el organismo de que se trate. Por consiguiente, las autoridades nacionales se basarán en una serie de elementos que conforman un conjunto de fundamentos para determinar si el organismo de que se trate puede ser calificado de «organismo al que se reconoce su carácter social», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

31. Por consiguiente, habida cuenta de las consideraciones anteriores, estimo que se puede calificar a la sociedad Les Jardins de Jouvence como «organismo al que se reconoce su carácter social», en el sentido de la citada disposición. Corresponderá al órgano jurisdiccional nacional determinar si, habida cuenta del objeto social de dicha sociedad y del contenido de los servicios que ofrece, dicha calificación excede de la facultad de apreciación que esa disposición confiere a los Estados miembros a efectos de la realización de tal calificación.

*B. Sobre el concepto de «prestaciones de servicios y [de] entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social»*

32. Para empezar, en mi opinión, es posible excluir los servicios prestados por la sociedad Les Jardins de Jouvence de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la seguridad social. En efecto, esta última comprende el conjunto de regímenes que garantizan la protección mediante la indemnización a la población frente a los diferentes riesgos sociales, tales como la enfermedad, la maternidad, la vejez o incluso los accidentes laborales. Está claro que la sociedad Les Jardins de Jouvence no tiene por objeto la prestación de tales servicios. Por otro lado, tampoco dicha sociedad tiene por objeto la entrega de bienes.

33. Mi análisis, por consiguiente, me lleva a reflexionar sobre los puntos que constan a continuación. En primer lugar, habrá que determinar qué engloba el concepto de «asistencia social», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva. A continuación, explicaré qué considero que se debe entender por la expresión «directamente relacionadas», en el sentido de la citada disposición. Por último, será preciso apreciar si la utilización de la conjunción «y» entre los conceptos de «asistencia social» y «seguridad social» lleva inherente la obligatoriedad de que las prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con ambos conceptos. En efecto, si mi análisis me lleva a concluir que las prestaciones de servicios de la sociedad Les Jardins de Jouvence están efectivamente comprendidas en el concepto de asistencia social, pero que dicha conjunción implica una pertenencia simultánea a dicho concepto y al de seguridad social, las residencias de viviendas asistidas, como la controvertida en el procedimiento principal, no podrán ser consideradas sujetos pasivos exentos del impuesto.

34. En primer lugar, con respecto al concepto de asistencia social, observo que, aunque la jurisprudencia relativa al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, es relativamente abundante, el Tribunal de Justicia nunca ha definido ese concepto en el contexto de la citada Directiva. A lo sumo, en la sentencia Kügler, (13) el Tribunal de Justicia indicó que «las actividades de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas realizadas por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente [...] están relacionadas, en principio, con la ayuda social, por lo que están comprendidas en el concepto de “prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social” a que se refiere la letra g) de dicha disposición». (14)

35. La parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva lleva por título «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general». Dicha parte está incluida en el Título X de la citada Directiva, que también está rubricado «Exenciones». Tal como precisó el Tribunal de Justicia en su sentencia Kingscrest Associates y Montecello,(15) por lo que se refiere a los objetivos perseguidos por las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva, de esta disposición se desprende que dichas exenciones, al garantizar un trato más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, tratan de reducir el coste de estos servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de las referidas exenciones. (16)

36. Habida cuenta de dicha jurisprudencia, entiendo, en efecto, que la exención del IVA en el marco del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, pretende facilitar el acceso a las prestaciones de servicios consideradas de utilidad social, en el sentido de que tienen por objeto ayudar a las personas necesitadas, siendo generalmente dichos servicios competencia de la autoridad pública. Por tanto, la asistencia social sirve de fundamento a la ayuda a la persona, lo que, en mi opinión, queda confirmado por la modificación introducida a dicha disposición mediante la Directiva 2006/112, que a partir de ese momento utiliza el concepto de [ayuda] social. (17)

37. Aunque según una jurisprudencia reiterada, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto, yo considero que la interpretación que corresponde hacer al Tribunal de Justicia del concepto de «asistencia social» no debe hacerse de manera que la disposición en que se encuentra recogido dicho concepto quede privada de todo efecto útil, (18) con mayor motivo teniendo en cuenta que dicha disposición tiene por objeto favorecer el acceso a servicios considerados de utilidad social.

38. A diferencia de las prestaciones de servicios comprendidas en el ámbito de la seguridad social, la asistencia social se caracteriza por la apreciación individual de las necesidades personales. (19) A mi juicio, precisamente porque dichas necesidades no están cubiertas por la seguridad social, es necesario o incluso vital, para la persona afectada, que un organismo de Derecho público o un organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca un carácter social, se haga cargo de cubrirlas. Así sucede con la acogida de personas mayores o de personas con discapacidad que requieren que se les brinde alojamiento y cuidados adaptados a su situación de vulnerabilidad.

39. Las necesidades de dichas personas no son sólo necesariamente físicas. Pueden también consistir en una ayuda financiera destinada a paliar una falta de recursos económicos de tal envergadura que coloque a la persona en situación de grave pobreza.

40. *A priori*, las actividades de los organismos privados, como la sociedad Les Jardins de Jouvence, entran en el ámbito de la asistencia social, en la medida en que consisten en la oferta

de alojamientos adaptados para las personas mayores. Es cierto que, a diferencia de otros organismos, como las residencias de la tercera edad, en las que los pensionistas son muy a menudo personas mayores que no se valen por sí mismas y que requieren cuidados médicos para su vida cotidiana, las residencias con viviendas asistidas como la sociedad Les Jardins de Jouvence ofrecen alojamientos a personas mayores autónomas. No es menos cierto que estas últimas, habida cuenta de los cambios que se producen en su vida, ya no pueden llevar la vida que llevaban antes. Así pues, optan por residir en el seno de una estructura que les parece adaptada a sus necesidades específicas, como la necesaria presencia de un ascensor, un apartamento más pequeño y acondicionado de manera que puedan evitarse las caídas con mayor facilidad, o incluso una domótica adaptada. Una residencia de viviendas asistidas es una estructura en cuyo seno dichas personas tendrán la seguridad de recibir ayuda en caso de necesidad y que les ofrece todas las garantías de tranquilidad en cuanto a su bienestar. Asimismo, saben que en tales estructuras se ofrecerán obligatoriamente servicios que les permitirán no tenerse que preocupar por la logística cotidiana (la limpieza, las comidas) o por eventuales desplazamientos en coche, por cuanto se ofrecerán en el mismo centro determinados servicios, como el de peluquería o el de manicura.

41. Durante la vista, AXA Belgium SA, parte coadyuvante en el procedimiento principal, indicó que, en su opinión, las actividades relativas a la asistencia social deben encontrarse obligatoriamente a cargo de una entidad pública, lo que no ocurre en el caso de autos. No comparto este punto de vista. En especial, en mi opinión, resultaría paradójico considerar que a un organismo que no es de Derecho público, que opera con ánimo de lucro y que no recibe ningún tipo de ayuda financiera, se le pueda reconocer su carácter social, en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, y estimar que no se puede considerar que su actividad esté comprendida en el ámbito de la asistencia social precisamente por el hecho de no recibir ningún tipo de ayuda financiera pública.

42. En cualquier caso, creo que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si un organismo al que se reconoce su carácter social ejerce actividades relativas a la asistencia social, en el sentido de la citada disposición. A este respecto, deberá tomar en consideración una serie de elementos que permitirán determinar si dichas actividades tienen por objeto ayudar a personas necesitadas.

43. A continuación, en lo que atañe al concepto de prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la asistencia social, previsto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ese concepto supone que dichas prestaciones están relacionadas con la actividad de asistencia social si se dispensan efectivamente como prestaciones accesorias a dicha actividad. (20)

44. A este respecto, cabe señalar que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), primer guión, de la Sexta Directiva, prevé que las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la citada Directiva, si no son indispensables para la realización de las operaciones exentas. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que una prestación puede ser considerada accesoria de una prestación principal cuando constituye no un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. (21)

45. En mi opinión, y habida cuenta de los puntos anteriormente analizados, es indudable que las prestaciones de servicios ofrecidas por la sociedad Les Jardins de Jouvence están directamente relacionadas con la asistencia social, en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

46. En efecto, como ya se ha observado, las residencias de viviendas asistidas tienen por

objeto permitir que las personas mayores vivan en un entorno adaptado a su situación. Los servicios obligatorios y opcionales que ofrece la sociedad Les Jardins de Jouvence les permiten disfrutar, en las mejores condiciones posibles, del servicio principal, esto es, la oferta de alojamientos adaptados en un entorno benigno. La actividad de dicha sociedad forma un todo que me parece indisociable. ¿Qué ocurriría si la sociedad ofreciera únicamente alojamiento a sus residentes? ¿Optarían éstos por vivir en la residencia? Creo que la pregunta recibiría una respuesta en sentido negativo. La razón de ser de las residencias de viviendas asistidas, como, de hecho, su nombre indica, es ofrecer a las personas mayores alojamiento con servicios a la carta que les permiten vivir de manera autónoma y con total tranquilidad.

47. En cambio, no sucede lo mismo con las prestaciones de servicios a las personas no residentes. Es obvio que, en tal caso, dichas prestaciones ya no son accesorias de la prestación principal, sino que están claramente desvinculadas de ésta. Así pues, considero que ya no cumplen el requisito previsto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, a saber, estar directamente relacionadas con la asistencia social.

48. Por último, en lo que concierne a la utilización de la conjunción «y» en esta disposición, no creo que proceda considerar que implica un efecto acumulativo. A este respecto, procede señalar que el Tribunal de Justicia, en sus sentencias Comisión/Francia (22) y Dornier, (23) en el marco de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, pareció excluir el efecto acumulativo de dicha conjunción. En efecto, en la primera sentencia, indicó que dicha disposición «no define el concepto de prestaciones “directamente relacionadas” con los servicios de hospitalización [o] asistencia sanitaria». (24)

49. Además, considero que conferir a la utilización de dicha conjunción un efecto acumulativo iría en contra del objetivo perseguido por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, esto es, lograr que la exención en el pago del impuesto de determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social pueda reducir el coste de estos servicios y hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de las referidas exenciones.

50. En este sentido, es importante recalcar que no todos los servicios relacionados con la asistencia social están también comprendidos en el ámbito de la seguridad social. De hecho, según la sociedad Les Jardins de Jouvence, ese sería el caso de los servicios por los que los residentes no perciben ninguna ayuda del Institut national d'assurance maladie invalidité, entidad que financia la seguridad social.

51. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, cabe entender que una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el procedimiento principal, brinda prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia social», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva. Corresponderá al órgano jurisdiccional nacional determinar si las actividades de dicha residencia de viviendas asistidas están comprendidas en el concepto de asistencia social. A este respecto, deberá tomar en consideración una serie de elementos que permitirán determinar si dichas actividades tienen por objeto ayudar a personas necesitadas. Corresponderá asimismo al órgano jurisdiccional nacional determinar si las prestaciones de servicios que ofrece la residencia de viviendas asistidas son indispensables para el ejercicio de tales actividades.

#### **IV. Conclusión**

52. A la luz de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a la cuestión prejudicial planteada por la Cour d'appel de Mons:

«El artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el procedimiento principal, que ofrece a personas con una edad mínima de 60 años viviendas que les permiten vivir de manera totalmente independiente, así como prestaciones de servicios de pago conexos también accesibles para los no residentes y que no es receptora de ninguna ayuda financiera pública, puede calificarse como “organismo de carácter social” y considerarse que brinda prestaciones de servicios “directamente relacionadas con la asistencia social”, en el sentido de la referida disposición.

A estos efectos, corresponderá al órgano jurisdiccional nacional determinar:

- si, habida cuenta del objeto social de dicha residencia de viviendas asistidas y del contenido de los servicios que ofrece, dicha calificación va más allá de la facultad de apreciación que dicha disposición confiere a los Estados miembros a efectos de la realización de tal calificación;
- si las actividades de dicha residencia de viviendas asistidas están comprendidas en el ámbito de la asistencia social. A este respecto, deberá tomar en consideración una serie de elementos que permitirán determinar si dichas actividades tienen por objeto ayudar a personas necesitadas, y
- si las prestaciones de servicios que ofrece son indispensables para el ejercicio de dichas actividades.»

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54, en lo sucesivo, «Sexta Directiva».

3 — *Moniteur belge* de 3 de julio de 1969, p. 7046.

4 — *Moniteur belge* de 12 de julio de 2005, p. 32180.

5 — *Moniteur belge* de 26 de junio de 1997, p. 17043; en lo sucesivo, «Decreto de 5 de junio de 1997».

6 — Sentencia Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartado 34.

7 — Véase la sentencia Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 26 y la jurisprudencia citada.

8 — *Ibidem*, apartado 31 y la jurisprudencia citada. Para una interpretación del Tribunal de Justicia más reciente, estando en vigor la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60), véase la sentencia «go fair» Zeitarbeit (C 594/13, EU:C:2015:164), apartados 21, 26 y 29.

9 — Véase el artículo 5, apartado 1, párrafo primero, de dicho Decreto.

10 — Véase el artículo 5, apartado 5, párrafo segundo, del Decreto de 5 de junio de 1997, que se remite a las materias tratadas en los puntos 1 a 8 de su apartado 2.

- 11 – Véase el artículo 5, apartado 5, párrafo segundo, puntos 3 y 4, de dicho Decreto.
- 12 – Sentencia «go fair» Zeitarbeit (C-594/12, EU:C:2015:164), apartado 27 y la jurisprudencia citada.
- 13 – C-141/00, EU:C:2002:473.
- 14 – Apartado 44.
- 15 – C-498/03, EU:C:2005:322.
- 16 – Apartado 30.
- 17 – Véase el artículo 132, apartado 1, letra g), de la citada Directiva.
- 18 – Sentencia Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 22 y la jurisprudencia citada.
- 19 – Véanse las sentencias Frilli (1/72, EU:C:1972:56), apartado 14; BIASON (24/74, EU:C:1974:99), apartado 10, y Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125), apartado 37.
- 20 – Véase la sentencia CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), apartados 38 y 39, y la jurisprudencia citada.
- 21 – *Ibidem*, apartado 40.
- 22 – C-76/99, EU:C:2001:12.
- 23 – C-45/01, EU:C:2003:595.
- 24 – Sentencia Comisión/Francia (C-76/99, EU:C:2001:12), apartado 22. El subrayado es mío.