

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

YVES BOT

apresentadas em 9 de julho de 2015 (1)

Processo C?335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

contra

Estado belga

[Pedido de decisão prejudicial apresentado pela cour d'appel de Mons (Bélgica)]

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Sexta Diretiva 77/388/CEE – Isenções – Artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g) – Atividades de interesse geral – Prestações de serviços estreitamente conexas com a assistência e com a segurança social efetuadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de caráter social – Residência apoiada»

1. O presente processo tem por objeto a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva do Conselho de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (2). Esta disposição prevê que estão isentos do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de caráter social pelo Estado?Membro em causa.

2. Este processo permite, nomeadamente, que o Tribunal de Justiça interprete o conceito de «assistência social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, a fim de determinar se é possível considerar que as prestações de serviços realizadas por uma residência apoiada são estreitamente conexas com a assistência social na aceção desta disposição.

3. Nas presentes conclusões, explicaremos os motivos pelos quais consideramos que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, que propõe a pessoas com a idade mínima de sessenta anos alojamentos que lhes permitem ter uma vida independente, assim como prestações de serviços pagos suplementares igualmente acessíveis aos não residentes e que não beneficia de nenhum apoio financeiro estatal, pode ser qualificada de «organismo reconhecido de caráter social» que fornece prestações de serviços «estritamente conexas com a assistência social», na aceção desta disposição. Para o efeito, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se, tendo em conta o objeto social desta residência apoiada e o conteúdo dos serviços que propõe, esta qualificação excede o poder de apreciação que a referida disposição concede aos Estados?Membros para efetuarem tal qualificação e se as atividades da

referida residência apoiada fazem parte da assistência social. A este respeito, deverá tomar em consideração um conjunto de elementos que permitirão estabelecer se estas atividades visam ajudar as pessoas em situação de necessidade. Cabe igualmente ao órgão jurisdicional nacional determinar se as prestações de serviços que a residência apoiada propõe são indispensáveis ao exercício de tais atividades.

I – Quadro jurídico

A – *Direito da União*

4. O artigo 13.º, A, da Sexta Diretiva prevê o seguinte:

«1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa;

[...]

2. a) Os Estados-Membros podem subordinar, caso a caso, a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 à observância de uma ou mais das seguintes condições:

– os organismos em questão não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro; os eventuais lucros não devem em caso algum ser distribuídos, devendo antes ser destinados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas,

– devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não detenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse direto ou indireto nos resultados da exploração,

– devem praticar preços homologados pela Administração Pública, ou que não excedam os preços homologados, ou, no que diz respeito às atividades não suscetíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao [IVA],

– as isenções não devem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao [IVA].

b) As prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1, se:

– não forem indispensáveis à realização das operações isentas,

– se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao [IVA].»

B – *Direito belga*

5. O artigo 44.º, n.º 2, 2, do Código do imposto sobre o valor acrescentado (3), na sua versão em vigor até 21 de julho de 2005, prevê que ficam isentas de IVA as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social, efetuadas por organismos que têm por missão prestar cuidados a pessoas idosas, que são reconhecidos como tal pela autoridade competente e que, quando se trata de organismos de direito privado, agem em condições sociais comparáveis às dos organismos de direito público.
6. A Lei do Orçamento de 11 de julho de 2005 (4), entrada em vigor em 22 de julho de 2005, alterou esta disposição. O novo artigo 44.º, n.º 2, 2, prevê, assim, que ficam isentas de IVA as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social, com a segurança social e com a proteção à infância e à juventude, efetuadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de caráter social pela autoridade competente. Esta nova disposição visa precisamente os «organismos que têm por objeto cuidar de pessoas idosas».
7. O artigo 2.º, n.º 1, do Decreto relativo às casas de repouso, às residências apoiadas e aos centros de dia para pessoas idosas e que cria o Conselho da Valónia para a terceira idade, de 5 de junho de 1997 (5), define casa de repouso como um «estabelecimento destinado ao alojamento de pessoas com a idade mínima de sessenta anos que têm aí a sua residência habitual e beneficiam de serviços coletivos de apoio à família, de limpeza, de apoio à vida quotidiana e, se necessário, cuidados de enfermagem ou paramédicos».
8. A residência apoiada é definida no artigo 2.º, n.º 2, do decreto de 5 de junho de 1997 como «um ou mais edifícios, seja qual for a sua denominação, que constituem um conjunto funcional composto por alojamentos particulares destinados a pessoas com a idade mínima de sessenta anos, que permitem a estas ter uma vida independente, e que devem dispor de serviços a que essas pessoas podem recorrer livremente». Esta disposição determina igualmente que «as instalações, os equipamentos e os serviços coletivos da residência apoiada também podem ser disponibilizados a outras pessoas com a idade mínima de sessenta anos».
9. Na sua decisão de reenvio, a cour d'appel de Mons (Bélgica) precisa que uma residência apoiada pratica os preços definidos sob fiscalização do Ministério dos Assuntos Económicos.

II – **Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais**

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (a seguir «sociedade Les Jardins de Jouvence») é uma sociedade de direito belga que foi constituída em 2004. O seu objetivo é explorar e gerir instituições de assistência e exercer todas as atividades que respeitem direta ou indiretamente a cuidados de saúde e a apoio, nomeadamente aos doentes e aos idosos deficientes.
11. A sociedade Les Jardins de Jouvence notificou o início da sua atividade à administração do IVA, designando-a como «locação de estúdios a pessoas fisicamente aptas». Em 27 de outubro de 2006, recebeu das autoridades da Valónia competentes uma autorização provisória de funcionamento, de 28 de junho de 2006 a 27 de junho de 2007. Em 27 de março de 2007, numa assembleia geral dos cooperadores, foi decidido alargar o objeto social da sociedade para abranger «[a] exploração de restaurantes, cafés?cervejarias, tabernas, snack?bares, salas para refeições ou refeições e qualquer outro estabelecimento similar», bem como «[a] exploração de salões de cabeleireiro, de estética e de manicura».
12. Em concreto, a referida sociedade disponibiliza aos seus locatários alojamentos

concebidos para uma ou duas pessoas, que se compõem de uma cozinha equipada, uma sala de estar, um quarto e uma casa de banho equipada. Além disso, são propostos diversos serviços, a título oneroso, aos locatários e a outras pessoas que não são locatárias, nomeadamente, um restaurante?bar, um salão de cabeleireiro e de estética, uma sala de fisioterapia, atividades de ergoterapia, uma lavandaria, uma farmácia onde podem ser efetuadas colheitas de sangue e um consultório médico.

13. A sociedade Les Jardins de Jouvence efetuou importantes obras de construção civil e instalou os equipamentos necessários ao seu objeto social a fim de explorar a sua atividade de residência apoiada. Estas obras, que começaram no início do mês de agosto de 2004 e terminaram no mês de setembro de 2006, visavam anexar um novo edifício – destinado à residência apoiada desta sociedade – à casa de repouso existente.

14. Considerando estar sujeita a IVA, a referida sociedade deduziu, nas suas declarações fiscais dos anos de 2004 a 2006, o IVA pago pela construção deste novo edifício.

15. Em 5 de outubro e em 14 de novembro de 2006, a administração tributária das empresas e dos rendimentos, secção IVA, fiscalizou a contabilidade da sociedade Les Jardins de Jouvence para aplicação da legislação em matéria de IVA relativamente ao período compreendido entre 30 de agosto de 2004 e 30 de setembro de 2006. Levantou um auto em 25 de janeiro de 2007, no qual indicou que considerava esta sociedade um sujeito passivo isento de IVA e que todas as operações realizadas pela residência apoiada estavam isentas de IVA ao abrigo do artigo 44.º, n.º 2, 2, do Código do IVA, na sua versão em vigor até 21 de julho de 2015. Esta administração concluiu que o sujeito passivo isento não podia recuperar os impostos relativos à construção, à aquisição de imóveis por afetação e a todos os seus encargos. Por conseguinte, em seu entender, a referida sociedade tinha a obrigação de reembolsar ao Estado belga a quantia de 663 437,25 euros, correspondente aos impostos indevidamente deduzidos nas declarações fiscais.

16. Além disso, a referida administração considerou que, uma vez que a sociedade Les Jardins de Jouvence é um sujeito passivo isento, deviam ter sido tidas em conta uma taxa de 12% em relação às obras de construção do imóvel *stricto sensu* e uma taxa de 21% em relação aos trabalhos de jardinagem nas faturas emitidas pelos empresários, sem possibilidade de exercício de direito a dedução por parte desta sociedade.

17. Neste contexto, o Estado belga reclama, segundo o auto referido, a quantia de 436 132,69 euros a título do IVA devido, 43 610 euros a título de coimas fiscais proporcionais, assim como juros de mora legais à taxa de 0,80% por mês que devem ser calculados com base no IVA devido a partir de 21 de outubro de 2006.

18. Por carta de 25 de janeiro de 2007, a administração do IVA de Dour (Bélgica) informou a sociedade Les Jardins de Jouvence de que tinha decidido cancelar a sua conta corrente de IVA, com efeitos a partir de 30 de setembro de 2006.

19. Na sequência deste auto, em 13 de fevereiro de 2007, a referida sociedade foi notificada de um aviso de cobrança. Esta deduziu oposição por petição entrada em 20 de fevereiro de 2007 na Secretaria do Tribunal de primeira instância de Mons. Por sentença proferida em 19 de junho de 2012, este indeferiu a oposição da referida sociedade que, por conseguinte, interpôs recurso.

20. A cour d'appel de Mons, tendo dúvidas sobre a interpretação que deve ser dada ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma residência [apoiada], na aceção do [decreto de 5 de junho de 1977, que disponibiliza],

com fins lucrativos, alojamentos particulares concebidos para uma ou duas pessoas, que se compõem de uma cozinha equipada, uma sala de estar, um quarto e uma casa de banho equipada, que, assim, lhes permite ter uma vida independente, bem como diversos serviços facultativos, a título oneroso, com fins lucrativos, que não estão limitados apenas aos pensionistas da residência [apoiada] (disponibilização de um restaurante?bar, de um salão de cabeleireiro e de estética, de uma sala de fisioterapia, de atividades de ergoterapia, de lavandaria [omissis], de uma farmácia [onde podem ser efetuadas] colheitas de sangue, de um consultório médico), é um organismo que tem, no essencial, caráter social que fornece «prestações de serviços e [...] entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da [Sexta Diretiva]?

2) A resposta à primeira questão será diferente se a residência [apoiada] em causa obtiver, pelo fornecimento dos serviços em questão, subsídios ou qualquer outra forma de benefício ou de intervenção financeira, por parte do[s] poder[es] público[s]?»

III – **Apreciação**

21. Através das suas questões, que, em nosso entender, há que tratar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça sobre a questão de saber, em substância, se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, que propõe a pessoas com a idade mínima de sessenta anos alojamentos que lhes permitem ter uma vida independente, assim como prestações de serviços pagos suplementares igualmente acessíveis aos não residentes e que não beneficia de apoio financeiro estatal, pode ser qualificada de «organismo de caráter social» que fornece prestações de serviços «estritamente conexas com a assistência social», na aceção desta disposição.

22. Na realidade, a referida disposição prevê dois requisitos cumulativos para poder beneficiar da isenção do IVA. Em primeiro lugar, deve ser reconhecido que o organismo visado tem «caráter social». Em seguida, as prestações de serviços e as entregas de bens que este organismo realiza devem ser «estritamente conexas com a assistência social e com a segurança social» (6). Embora a jurisprudência sobre o primeiro requisito seja suficientemente clara para podermos responder de forma útil ao órgão jurisdicional de reenvio, o mesmo não sucede em relação ao segundo requisito que, segundo sabemos, não foi até ao momento objeto de interpretação.

A – Quanto ao conceito de «organismos reconhecidos de caráter social»

23. Como indicámos no número anterior, a jurisprudência relativa à interpretação do conceito de «organismos reconhecidos de caráter social», na aceção da Sexta Diretiva, é relativamente abundante.

24. Deste modo, o Tribunal declarou que, no que se refere a este conceito, cabe, em princípio, ao direito nacional de cada Estado-Membro definir as regras segundo as quais esse reconhecimento pode ser dispensado aos organismos que o solicitem. Os Estados-Membros dispõem de um poder de apreciação a este respeito (7).

25. Todavia, «para determinar os organismos cujo «caráter social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, deve ser reconhecido para efeitos desta disposição, incumbe às autoridades nacionais, em conformidade com o direito da União e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração diversos elementos, podendo entre estes figurar a existência de disposições específicas, quer sejam nacionais ou regionais, legislativas ou de caráter administrativo, fiscais ou de segurança social, o caráter de interesse geral do organismo em causa, o facto de outros organismos com as mesmas atividades beneficiarem já de

um reconhecimento semelhante, bem como o facto de o custo das prestações em questão ser eventualmente assumido, em grande parte, por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social» (8).

26. No caso em apreço, consideramos que as residências apoiadas são efetivamente o objeto de disposições específicas na legislação regional belga.

27. Com efeito, resulta dos autos que o artigo 2.º, n.º 2, do decreto de 5 de junho de 1997 define especificamente o que deve ser entendido por «residência apoiada». Além disso, segundo este decreto, para que possam ser abertas e funcionar, as residências apoiadas devem obter uma autorização das autoridades públicas (9). Estas residências apoiadas devem designadamente respeitar certas normas comuns às casas de repouso, como as que dizem respeito às modalidades de adaptação do preço do alojamento ou do acolhimento, à contabilidade, às capacidades mínimas e máximas do alojamento ou do acolhimento, às condições de experiência e de qualificação, assim como às exigências mínimas de atividade e de presença necessárias para o exercício da função de diretor (10). De igual modo, as residências apoiadas, para receberem esta autorização, devem respeitar certas normas relativas às modalidades segundo as quais é assegurada uma permanência que permite acorrer aos residentes em caso de necessidade, assim como normas relativas aos serviços facultativos que o gestor deve obrigatoriamente organizar ou disponibilizar a pedido dos residentes (11).

28. O caráter de interesse geral das atividades propostas pela sociedade Les Jardins de Jouvence é, em nosso entender, inquestionável. Recorde-se, com efeito, que esta tem por objeto arrendar alojamentos a pessoas aptas com a idade mínima de sessenta anos, assim como exercer todas as atividades que respeitem direta ou indiretamente a cuidados de saúde e a apoio, nomeadamente aos doentes e aos idosos deficientes.

29. A sociedade Les Jardins de Jouvence considera que o facto de a sua residência apoiada prosseguir um fim lucrativo e o facto de nem esta nem os seus residentes beneficiarem de subvenções ou apoios financeiros das autoridades públicas, contrariamente às casas de repouso, demonstram que não pode ser qualificada de «organismo reconhecido de caráter social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva.

30. Não partilhamos desta opinião. Em primeiro lugar, recordamos que os Estados-Membros dispõem de um poder de apreciação quanto ao reconhecimento de tal caráter. Em seguida, resulta da jurisprudência que o conceito de «organismo», que figura nesta disposição, é suficientemente abrangente para incluir entidades privadas que prossigam fins lucrativos (12). Por último, embora o Tribunal tenha fornecido às autoridades nacionais alguns elementos para que estas possam determinar se deve ou não ser reconhecido a um organismo «caráter social», na aceção da referida disposição, o elemento relativo aos eventuais apoios financeiros do Estado-Membro é apenas um dos elementos que essas autoridades «podem» tomar em consideração. Estes elementos não constituem uma lista exaustiva que deva ser seguida pelo organismo em causa. Assim, é a partir de um conjunto de elementos que vão constituir um feixe de indícios que as autoridades nacionais poderão determinar se tal organismo pode ser qualificado de «organismo de caráter social» na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva.

31. Por conseguinte, tendo em conta o exposto, consideramos que a sociedade Les Jardins de Jouvence pode ser qualificada de «organismo reconhecido de caráter social» na aceção desta disposição. Cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar, à luz do objeto social desta sociedade e do conteúdo dos serviços que propõe, se esta qualificação excede o poder de apreciação que a referida disposição concede aos Estados-Membros para efetuarem tal qualificação.

B – *Quanto ao conceito de «prestações de serviços e [de] entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social»*

32. Em primeiro lugar, em nossa opinião, podemos excluir os serviços fornecidos pela sociedade Les Jardins de Jouvence das prestações de serviços estreitamente conexas com a segurança social. Com efeito, esta inclui todos os regimes que asseguram a proteção mediante a concessão de subsídios à população contra os diferentes riscos sociais, tais como a doença, a maternidade, a velhice ou ainda os acidentes de trabalho. Manifestamente, a sociedade Les Jardins de Jouvence não tem por objeto a prestação de tais serviços. Esta sociedade também não tem por objeto a entrega de bens.

33. Por conseguinte, o nosso exame leva-nos a apreciar os seguintes pontos. Em primeiro lugar, importa determinar o que está abrangido pelo conceito de «assistência social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva. Em seguida, explicaremos o que deve ser entendido, em nossa opinião, pelos termos «estreitamente conexas», na aceção desta disposição. Por último, há que determinar se a utilização da conjunção «e» entre os conceitos de «assistência social» e de «segurança social» implica que as prestações de serviços devem obrigatoriamente ser estreitamente conexas com estes dois conceitos. Com efeito, se a nossa apreciação nos levar a concluir que as prestações de serviços da sociedade Les Jardins de Jouvence se incluem na assistência social mas que esta conjunção pressupõe que estão simultaneamente abrangidas por este conceito e pelo de segurança social, residências apoiadas, como as que estão em causa no processo principal, não poderão ser consideradas sujeitos passivos isentos.

34. Em primeiro lugar, no que respeita ao conceito de assistência social, constatamos que, apesar de a jurisprudência sobre o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva ser relativamente abundante, nunca o Tribunal de Justiça definiu este conceito no contexto da Sexta Diretiva. Quando muito, no acórdão Kügler (13), o Tribunal declarou que «as prestações de cuidados gerais e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatoriais a pessoas em estado de dependência física ou económica [...] estão, em princípio, ligadas à assistência social, de modo que se inserem na noção de «prestações de serviços [...] estreitamente conexas com a assistência social», referidas na alínea g) desta disposição» (14).

35. A parte A do artigo 13.º da Sexta Diretiva tem por epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral». Esta parte inclui-se no título X da diretiva, que tem por epígrafe «Isenções». Tal como o Tribunal de Justiça esclareceu no seu acórdão Kingscrest Associates e Montecello (15), no que respeita aos objetivos prosseguidos pelas isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g) e h), da Sexta Diretiva, resulta desta disposição que as referidas isenções, ao garantirem um tratamento mais favorável, em matéria de IVA, de determinadas prestações de serviços de interesse geral efetuadas no setor social, visam reduzir o custo destes serviços e, assim, torná-los mais acessíveis aos particulares que deles possam beneficiar (16).

36. De facto, à luz desta jurisprudência, compreendemos que a isenção do IVA no âmbito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva tem por objetivo facilitar o acesso às prestações de serviços consideradas de utilidade social, no sentido de que visam apoiar as pessoas em situação de necessidade, sendo que normalmente estes serviços fazem parte das prerrogativas

do poder público. Por conseguinte, a esta assistência social está subjacente o apoio à pessoa, o que, de resto, parece ser confirmado pela alteração desta disposição pela Diretiva 2006/112, que passou a utilizar o conceito de assistência social (17).

37. Embora seja jurisprudência constante que os termos utilizados para designar as isenções que figuram no artigo 13.º da Sexta Diretiva são de interpretação estrita, consideramos, no entanto, que a interpretação que o Tribunal deve efetuar do conceito de «assistência social» não deve ser suscetível de privar a disposição em que se insere de efeito útil (18), tanto mais que esta disposição visa favorecer o acesso a serviços considerados de utilidade social.

38. Contrariamente às prestações de serviços que fazem parte da segurança social, a assistência social caracteriza-se pela apreciação individual das necessidades (19). Em nossa opinião, é precisamente por estas necessidades não serem abrangidas pela segurança social que é necessário ou mesmo vital para a pessoa em causa ser apoiada por um organismo de direito público ou reconhecido pelo Estado?Membro como tendo caráter social. Assim acontece no que respeita ao apoio às pessoas idosas ou às pessoas deficientes que requer a prestação de serviços de alojamento e de cuidados adaptados ao estado de vulnerabilidade dessas pessoas.

39. As necessidades destas pessoas não são necessariamente apenas físicas. Podem também consistir num apoio financeiro destinado a compensar a falta recursos económicos que as coloca em situação de grande indigência.

40. *A priori*, as atividades dos organismos privados, como a sociedade Les Jardins de Jouvence, fazem parte da assistência social, na medida em que consistem em propor alojamentos adaptados às pessoas idosas. É verdade que, contrariamente a outros organismos como os centros de terceira idade, nos quais os pensionistas são frequentemente pessoas idosas sem autonomia e que necessitam de cuidados médicos para todos os aspetos passados da sua vida quotidiana, as residências apoiadas como a sociedade Les Jardins de Jouvence propõem alojamentos a pessoas idosas autónomas. Não é menos verdade que estas, face às alterações que ocorrem na sua vida, deixam de poder cuidar de si próprias como anteriormente. Por conseguinte, optam por residir numa estrutura que lhes parece adaptada às suas necessidades específicas, como a indispensável presença de um elevador, um apartamento mais pequeno e organizado para que as quedas sejam mais facilmente evitáveis ou ainda uma domótica adaptada. A residência apoiada é uma estrutura na qual estas pessoas têm a certeza de encontrar apoio em caso de necessidade e que lhes oferece todas as garantias de tranquilidade quanto ao seu bem-estar. De igual modo, sabem que, em tais estruturas, serão obrigatoriamente propostos serviços que lhes permitem não se preocupar com a logística quotidiana (a limpeza, as refeições) ou eventuais deslocações de automóvel, na medida em que alguns serviços serão propostos no local, como o cabeleireiro ou a manicura.

41. Na audiência, a AXA Belgium SA, interveniente no processo principal, indicou que, em seu entender, as atividades relativas à assistência social devem necessariamente estar a cargo de uma coletividade pública, o que não sucede no caso em apreço. Não concordamos com este ponto de vista. Nomeadamente, em nossa opinião, seria paradoxal considerar que um organismo que não é de direito público, que atua com um fim lucrativo e que não recebe apoio financeiro, possa ser um organismo reconhecido de caráter social, na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, e considerar que não é possível reconhecer que a sua atividade está incluída na assistência social, precisamente por não receber qualquer nenhum financeiro público.

42. Em todo o caso, pensamos que é ao órgão jurisdicional nacional que caberá determinar se um organismo reconhecido de carácter social exerce atividades relativas à assistência social, na aceção desta disposição. A este respeito, deverá ter em conta um conjunto de elementos que permitirão determinar se estas atividades visam apoiar as pessoas em situação de necessidade.

43. Em seguida, quanto ao conceito de prestações de serviços «estritamente conexas» com a assistência social, referido no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que subjaz a este conceito que estas prestações são conexas com a atividade de assistência social quando são efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias a esta atividade (20).

44. A este respeito, observamos que o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), primeiro travessão, da Sexta Diretiva prevê que as prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), desta se não forem indispensáveis à realização das operações isentas. Além disso, o Tribunal declarou que uma prestação pode ser considerada acessória de uma prestação principal quando constitua, não um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (21).

45. Em nossa opinião, e tendo em conta os pontos anteriormente apreciados, é indiscutível que as prestações de serviços realizadas pela sociedade Les Jardins de Jouvence são estritamente conexas com a assistência social, na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva.

46. Com efeito, como vimos, as residências apoiadas têm como objetivo permitir às pessoas idosas viver num ambiente adaptado ao seu estado. Os serviços obrigatórios e facultativos propostos pela sociedade Les Jardins de Jouvence permitem-lhes gozar, nas melhores condições possíveis, do serviço principal, ou seja, da disponibilização de alojamentos adaptados num ambiente agradável. A atividade desta sociedade constitui um todo que se afigura indissociável. O que aconteceria se esta apenas disponibilizasse alojamentos aos seus residentes? Estes optariam por viver na residência? Parece-nos que a resposta deve ser negativa. A razão de ser das residências apoiadas, como aliás o seu nome indica, é propor às pessoas idosas um alojamento com serviços à escolha, que lhes dá apoio para viver com autonomia e com toda a tranquilidade de espírito.

47. Em contrapartida, o mesmo não sucede com as prestações de serviços às pessoas não residentes. É evidente que, em tal hipótese, estas prestações já não são acessórias mas perfeitamente destacadas da prestação principal. Por conseguinte, também não preenchem, em nossa opinião, o requisito previsto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, isto é, serem estritamente conexas com a assistência social.

48. Por último, relativamente à utilização da conjunção «e» nesta disposição, somos da opinião de que não se deve considerar que implica um efeito cumulativo. Observe-se, a este respeito, que o Tribunal, nos seus acórdãos Comissão/França (22) e Dornier (23), no âmbito da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, excluiu aparentemente o efeito cumulativo de tal conjunção. Com efeito, no primeiro acórdão, declarou que esta disposição «não contém qualquer definição da noção de operações ‘estritamente conexas’ com a hospitalização ou a assistência médica» (24).

49. Além disso, conferir à utilização da referida conjunção um efeito cumulativo seria, em nossa opinião, contrário ao objetivo prosseguido pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, ou seja, fazer com que a isenção de certas prestações de serviços de interesse geral realizadas no setor social pudesse reduzir o custos destes e, assim, torná-los mais acessíveis

aos particulares que deles podem beneficiar.

50. A este título, importa observar que os serviços ligados à assistência social também não fazem necessariamente parte da segurança social. Aliás, segundo a sociedade Les Jardins de Jouvence, é isso que acontece com os serviços para os quais os residentes não beneficiam de apoio do Institut national d'assurance maladie invalidité, o organismo que financia a segurança social.

51. Atendendo ao exposto, somos de opinião de que é possível considerar que uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, fornece prestações de serviços «estritamente conexas com a assistência social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva. Cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se as atividades desta residência apoiada fazem parte da assistência social. A este respeito, deverá ter em conta um conjunto de elementos que permitirão determinar se estas atividades visam apoiar as pessoas em situação de necessidade. Cabe igualmente ao órgão jurisdicional nacional determinar se as prestações de serviços que a referida residência apoiada propõe são indispensáveis ao exercício de tais atividades.

IV – Conclusão

52. Tendo em conta todas as considerações anteriores, propomos que o Tribunal responda à cour d'appel de Mons o seguinte:

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, que propõe a pessoas com a idade mínima de sessenta anos alojamentos que lhes permitem ter uma vida independente, assim como prestações de serviços pagos suplementares igualmente acessíveis aos não residentes e que não beneficia de apoio financeiro estatal, pode ser qualificada de «organismo reconhecido de caráter social» que fornece prestações de serviços «estritamente conexas com a assistência social», na aceção desta disposição.

Para o efeito, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar:

- se, tendo em conta o objeto social desta residência apoiada e o conteúdo dos serviços que propõe, esta qualificação excede o poder de apreciação que a referida disposição concede aos Estados-Membros para efetuarem tal qualificação;
- se as atividades da referida residência apoiada fazem parte da assistência social. A este respeito, deverá tomar em consideração um conjunto de elementos que permitirão estabelecer se estas atividades visam ajudar as pessoas em situação de necessidade, e
- se as prestações de serviços que a residência apoiada propõe são indispensáveis ao exercício de tais atividades.

1 – Língua original: francês.

2 – JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Diretiva».

3 – *Moniteur belge* de 3 de julho de 1969, p. 7046.

4 – *Moniteur belge* de 12 de julho de 2005, p. 32180.

5 – *Moniteur belge* de 26 de junho de 1997, p. 17043, a seguir «Decreto de 5 de junho de 1997».

6 – Acórdão Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 34).

7 – Acórdão Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 26 e jurisprudência referida).

8 – *Ibidem* (n.º 31 e jurisprudência referida). Para uma interpretação do Tribunal de Justiça mais recente e relativamente à Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1 e retificativo JO 2007, L 335, p. 60), v., acórdão «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, n.os 21, 26 e 29).

9 – V. artigo 5.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do referido decreto.

10 – V. artigo 5.º, n.º 5, segundo parágrafo, do decreto de 5 de junho de 1997, que remete para as matérias visadas nos n.os 1 a 8 do seu n.º 2.

11 – V. artigo 5.º, n.º 5, segundo parágrafo, n.os 3 e 4, deste decreto.

12 – Acórdão «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, n.º 27 e jurisprudência referida).

13 – C-141/00, EU:C:2002:473.

14 – N.º 44.

15 – C-498/03, EU:C:2005:322.

16 – N.º 30.

17 – V. artigo 132.º, n.º 1, alínea g), desta diretiva.

18 – Acórdão Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 22 e jurisprudência referida).

19 – V. acórdãos Frilli (1/72, EU:C:1972:56, n.º 14); BIASON (24/74, EU:C:1974:99, n.º 10), e Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, n.º 37).

20 – V. acórdão CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, n.os 38 e 39, assim como jurisprudência referida).

21 – *Ibidem* (n.º 40).

22 – C-76/99, EU:C:2001:12.

23 – C-45/01, EU:C:2003:595.

24 – Acórdão Comissão/França (C-76/99, EU:C:2001:12, n.º 22). *Itálico nosso*.