

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

YVES BOT

prezentate la 9 iulie 2015(1)

Cauza C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

împotriva

État belge

[cerere de decizie preliminară formulată de cour d'appel de Mons (Belgia)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – A șasea directivă 77/388/CEE – Scutiri – Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) – Activități de interes general – Prestări de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială efectuate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute ca având un caracter social – Reședințe cu servicii”

1. Prezenta cauză privește interpretarea articolului 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(2). Această dispoziție prevede că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate de cîmine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social.

2. Această cauză oferă în special Curții ocazia de a interpreta noțiunea „ajutor social”, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, pentru a determina dacă prestarea de servicii efectuată de o reședință cu servicii poate fi considerată direct legată de ajutorul social în sensul acestei dispoziții.

3. În prezentele concluzii, vom explica motivele pentru care considerăm că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o reședință cu servicii precum cea în discuție în litigiul principal, care oferă persoanelor cu vârsta de minimum șaizeci de ani locuințe speciale care să le permită să aibă o viață independentă, precum și prestări de servicii conexe, cu titlu oneros, accesibile și altor persoane decât pensionarii din reședința cu servicii, și care nu beneficiază de niciun ajutor financiar de stat, poate să fie calificată drept „organism recunoscut [...] ca având un caracter social” și poate să fie considerată ca efectuând prestări de servicii „direct legate de ajutorul social”, în sensul acestei dispoziții. În acest scop, instanțele naționale îi va reveni sarcina de a stabili dacă, ținând seama de obiectul de activitate al reședinței cu servicii și de conținutul serviciilor pe care aceasta le propune, calificarea în discuție depinde de puterea de apreciere conferită statelor membre de dispoziția

menționat în vederea realizării unei astfel de calificări și dacă activitățile rețedinței cu servicii intră sub incidența ajutorului social. În această privință, instanța națională va trebui să ia în considerare o serie de elemente care vor permite să se stabilească dacă aceste activități urmăresc ajutorarea persoanelor aflate în dificultate. Instanțele naționale îi va reveni de asemenea sarcina de a stabili dacă prestările de servicii pe care rețedința cu servicii le propune sunt esențiale pentru exercitarea unor astfel de activități.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. Articolul 13 secțiunea A din Așasea directivă prevede:

„(1) Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

(g) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cîmine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca avînd un caracter social;

[...]

(2) (a) Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) din prezentul articol sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau a mai multe dintre următoarele condiții:

– nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau al îmbunătățirii serviciilor prestate;

– este necesar ca aceste organisme în cauză să fie gestionate și administrate în mod esențial cu titlu gratuit de către persoane care nu au, fie prin ele însele, fie prin intermediari, interese directe sau indirecte în rezultatele activităților respective;

– organismele în cauză au obligația de a practica prețuri aprobate de autoritățile publice sau care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse [TVA-ului];

– este necesar ca scutirile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse [TVA-ului].

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

– livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

– scopul principal al livrării sau prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse [TVA-ului].” [traducere neoficială]

B – Dreptul belgian

5. Articolul 44 alineatul 2 punctul 2 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată (code de la taxe sur la valeur ajoutée)(3), în forma aflată în vigoare până la 21 iulie 2005, prevede că sunt scutite de TVA prestațiile de servicii și livrările de bunuri direct legate de ajutorul social, efectuate de organisme care au drept misiune să asigure îngrijiri persoanelor în vârstă, care sunt recunoscute ca atare de autoritatea competentă și care, atunci când este vorba despre organisme de drept privat, acționează în condiții sociale comparabile cu cele ale unor organisme de drept public.
6. Legea bugetului din 11 iulie 2005 (loi/programme du 11 juillet 2005)(4), intrată în vigoare la 22 iulie 2005, a modificat această dispoziție. Noul articol 44 alineatul 2 punctul 2 prevede, așadar, că sunt scutite de TVA prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social, securitatea socială și protecția copiilor și tinerilor, efectuate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de autoritatea competentă ca având un caracter social. Această dispoziție nouă vizează tocmai „organismele care au drept misiune să asigure îngrijiri persoanelor în vârstă”.
7. Articolul 2 punctul 1 din Decretul din 5 iunie 1997 privind casele de odihnă, reședințele cu servicii și centrele de primire de zi pentru persoane în vârstă, precum și înființarea Consiliului Valon pentru Vârsta a Treia (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, du 5 juin 1997)(5) definește noțiunea de casă de odihnă ca fiind o „unitate destinată cazării persoanelor cu vârsta de minimum șaizeci de ani care au în această unitate reședința obișnuită și beneficiază de servicii colective familiale, menajere, de sprijin în viața cotidiană și, dacă este necesar, de îngrijiri de infirmerie sau paramedicale”.
8. În ceea ce privește reședința cu servicii, aceasta este definită la articolul 2 punctul 2 din Decretul din 5 iunie 1997 drept „una sau mai multe clădiri, indiferent de denumirea acestora, care constituie un ansamblu funcțional ce oferă persoanelor cu vârsta de minimum șaizeci de ani locuințe speciale care să le permită să aibă o viață independentă și dispun în mod obligatoriu de servicii la care acestea pot recurge liber”. Această dispoziție precizează și că „spațiile, echipamentele și serviciile colective ale reședinței cu servicii pot fi de asemenea accesibile altor persoane cu vârsta de minimum șaizeci de ani”.
9. În decizia de trimitere, cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons) (Belgia) precizează că o reședință cu servicii practică prețuri definite sub controlul ministère des Affaires économiques (Ministerul Afacerilor Economice).

II – Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (denumită în continuare „societatea Les Jardins de Jouvence”) este o societate de drept belgian care a fost înființată în anul 2004. Scopul său este de a exploata și de a administra instituții care oferă servicii de îngrijire, precum și de a exercita toate activitățile care țin direct sau indirect de îngrijirile medicale și asistența acordată bolnavilor și persoanelor în vârstă cu handicap.
11. Societatea Les Jardins de Jouvence a notificat la 20 octombrie 2004 administrației fiscale începutul activității sale, desemnând ca activitate „închirierea de garsoniere destinate unor persoane fizice cu handicap”. La 27 octombrie 2006, autoritățile valone competente au acordat societății menționate o autorizație provizorie de funcționare pentru perioada cuprinsă între 28 iunie 2006 și 27 iunie 2007. La 27 martie 2007, în cadrul unei adunări generale a asociaților, s-a

decis extinderea obiectului de activitate al societății la „exploatarea de restaurante, de cafenele, de taverne, de snack-baruri, de saloane de primire și de consum sau a oricărei alte unități similare”, precum și la „[e]xploatarea de saloane de coafură, de saloane de cosmetică și de manichiură”.

12. Concret, societatea menționată pune la dispoziția locatarilor săi locuințe proiectate pentru una sau două persoane, care includ o bucătărie utilată, un living, o cameră și o baie utilată. Pe lângă locuințe, sunt propuse locatarilor, precum și altor persoane care nu sunt locatari diferite servicii prestate cu titlu oneros, și anume: un restaurant-bar, un salon de coafură și de cosmetică, o sală de kinetoterapie, activități de ergoterapie, o spațioasă, un dispensar în care se poate efectua recoltarea de sânge și un cabinet medical.

13. Pentru a-și putea exploata activitatea de reședință cu servicii, societatea Les Jardins de Jouvence a realizat lucrări imobiliare importante și a instalat echipamentele necesare obiectului său de activitate. Aceste lucrări, inițiate la începutul lunii august 2004 și încheiate în luna septembrie 2006, urmăreau anexarea unei noi clădiri – dedicată reședinței cu servicii a acestei societăți – la casa de odihnă existentă.

14. Considerând că este persoană impozabilă în scopuri de TVA, societatea menționată a dedus, în declarațiile sale fiscale pentru anii 2004-2006, TVA-ul plătit pentru construirea acestei noi clădiri.

15. La 5 octombrie și la 14 noiembrie 2006, administrația fiscală pentru întreprinderi și venituri, departamentul TVA, a efectuat o verificare a documentelor contabile ale societății Les Jardins de Jouvence în scopul aplicării legislației în materie de TVA pentru perioada 30 august 2004-30 septembrie 2006. Potrivit unui proces-verbal întocmit la 25 ianuarie 2007, administrația fiscală aprecia că societatea este o persoană impozabilă scutită de TVA și că toate operațiunile realizate de reședința cu servicii erau scutite de la plata TVA-ului în temeiul articolului 44 alineatul 2 punctul 2 din Codul privind TVA-ul, în versiunea în vigoare până la 21 iulie 2005. Această administrație a concluzionat că persoana impozabilă scutită nu putea recupera taxele aferente construirii, achiziționării imobilelor prin încorporare, precum și tuturor cheltuielilor sale. În consecință, potrivit administrației, societatea menționată avea obligația de a plăti statului belgian suma de 663 437,25 euro reprezentând taxele deduse în mod eronat în declarațiile fiscale.

16. Pe de altă parte, administrația menționată a considerat că, întrucât societatea Les Jardins de Jouvence este o persoană impozabilă scutită, ar fi trebuit plătită o taxă de 12 % pentru lucrările de construcție a imobilului *stricto sensu* și, respectiv, o taxă de 21 % pentru lucrările de grădinarit pe baza facturilor emise de antreprenori, fără exercitarea vreunui drept de deducere de către această societate.

17. Prin urmare, în temeiul procesului-verbal menționat anterior, statul belgian solicită suma de 436 132,69 euro reprezentând TVA-ul datorat, 43 610 euro cu titlul de amenzi fiscale proporționale, precum și dobânzi legale la rata de 0,80 % pe lună de întârziere, care se calculau pentru TVA-ul datorat începând de la 21 octombrie 2006.

18. Prin scrisoarea din 25 ianuarie 2007, autoritatea de control în materie de TVA din Dour (Belgia) a comunicat societății Les Jardins de Jouvence decizia sa de a lichida contul său curent pentru TVA-ul datorat, cu efect de la 30 septembrie 2006.

19. În urma acestui proces-verbal, societății în cauză i s-a notificat un titlu executoriu la 13 februarie 2007. Aceasta a formulat opoziție prin cererea depusă la 20 februarie 2007 la grefa tribunal de première instance de Mons (Tribunalul de Primă Instanță din Mons). Prin hotărârea pronunțată la 19 iunie 2012, instanța a respins acțiunea introdusă de societate, care, în

consecin??, a formulat apel.

20. Întrucât cour d'appel de Mons are anumite îndoieli privind interpretarea care trebuie dat? articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din A ?asea directiv?, a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„(1) O re?edin?? cu servicii, în sensul [Decretului din 5 iunie 1997, care exploateaz?,] în scop lucrativ, locuin?e speciale proiectate pentru una sau dou? persoane, care includ o buc?t?rie utilat?, un living, o camer? ?i o baie utilat?, care s? le permit? astfel s? aib? o via?? independent?, precum ?i diferite servicii facultative furnizate cu titlu oneros, în scop lucrativ, care nu sunt limitate numai la pensionarii din re?edin?a cu servicii (exploatarea unui restaurant?bar, a unui salon de coafur? ?i de estetic?, a unei s?li de kinetoterapie, activit??i de ergoterapie, o sp?l?torie, un dispensar [în cadrul c?ruia se pot desf??ura activit??i de] recoltare de sânge, un cabinet medical), este un organism care are, în esen??, caracter social ?i care efectueaz? «[prest?ri] de servicii ?i [livr?ri] de bunuri direct legate de ajutorul social ?i de securitatea social?» în sensul articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din A ?asea directiv? [...]?

(2) R?spunsul la această întrebare este diferit în cazul în care re?edin?a cu servicii în discu?ie ob?ine, pentru prestarea serviciilor în cauz?, subven?ii sau orice alt? form? de avantaj sau de interven?ie financiar? din partea autorit??ilor publice?”

III – Analiza noastră?

21. Prin intermediul întreb?rilor formulate, care, în opinia noastră, ar trebui analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii s? se pronun?e asupra aspectului dac?, în esen??, articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? o re?edin?? cu servicii precum cea în discu?ie în litigiul principal, care ofer? persoanelor cu vârsta de minimum ?aizeci de ani locuin?e speciale care s? le permit? s? aib? o via?? independent?, precum ?i prest?ri de servicii conexe, cu titlu oneros, accesibile ?i altor persoane decât locatarii din re?edin?a cu servicii, ?i care nu beneficiaz? de niciun ajutor financiar de stat, trebuie calificat? drept „organism recunoscut [...] ca având un caracter social” ?i trebuie s? se considere c? efectueaz? prest?ri de servicii „direct legate de ajutorul social ?i de securitatea social?”, în sensul acestei dispozi?ii.

22. În realitate, dispozi?ia men?ionat? prevede dou? condi?ii cumulative pentru a beneficia de scutirea de TVA. Mai întâi, organismul în cauz? trebuie s? fie recunoscut ca având un „caracter social”. Apoi, prestarea de servicii ?i livrarea de bunuri efectuate de acest organism trebuie s? fie „direct legate de ajutorul social ?i de securitatea social?”(6). În timp ce jurispruden?a privind prima condi?ie este suficient de edificatoare pentru a ne ajuta s? oferim un r?spuns util instan?ei de trimitere, situa?ia este diferit? în cazul celei de a doua condi?ii, care, din câte ?tim, nu a f?cut obiectul interpret?rii până în prezent.

A – *Cu privire la no?iunea „organisme recunoscute [...] ca având un caracter social”*

23. Astfel cum am ar?tat la punctul anterior, jurispruden?a referitoare la interpretarea no?iunii „organisme recunoscute [...] ca având un caracter social”, în sensul celei de A ?asea directive, este relativ abundent?.

24. Astfel, Curtea a statuat c?, în ceea ce prive?te această no?iune, revine, în principiu, dreptului na?ional al fiec?rui stat membru s? instituie normele potrivit c?rora o asemenea recunoa?tere poate fi acordat? organismelor care o solicit?. Statele membre dispun de o putere de apreciere în această privin??(7).

25. Cu toate acestea, „pentru a stabili organismele al căror «caracter social», în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din Așasea directivă, trebuie recunoscut pentru aplicarea acestei dispoziții, revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, să ia 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 prestărilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de case de sănătate sau de alte organisme de securitate socială”(8).

26. În speță, considerăm că rețedințele cu servicii fac, într-adevăr, obiectul unor dispoziții specifice în cadrul reglementării regionale belgiene.

27. Astfel, rezultat din înscrisurile din dosar că articolul 2 punctul 2 din Decretul din 5 iunie 1997 definește în mod specific ceea ce trebuie înțeles prin „rețedință cu servicii”. Pe de altă parte, potrivit acestui decret, pentru a putea fi deschise și a funcționa, rețedințele cu servicii trebuie să obțină o autorizație din partea autorităților publice(9). În special, aceste rețedințe cu servicii trebuie să respecte anumite norme comune pentru casele de odihnă, precum cele privind modalitățile de adaptare a prețului cazării sau al primirii, contabilitatea, capacitățile minime și maxime de cazare sau de primire, cerințele în materie de experiență și de calificare, precum și cerințele minime de activitate și de prezență impuse pentru exercitarea funcției de director(10). De asemenea, pentru a obține autorizația, rețedințele cu servicii trebuie să respecte anumite norme privind modalitățile de asigurare a permanenței, astfel încât să se poată interveni în caz de necesitate pentru asistarea locatarilor, precum și normele referitoare la serviciile facultative pe care administratorul, la cererea locatarilor, trebuie să le organizeze sau să le pună la dispoziția acestora(11).

28. În opinia noastră, caracterul de interes general al activităților propuse de societatea Les Jardins de Jouvence este incontestabil. Amintim, astfel, că aceasta are drept obiect de activitate închirierea de locuințe persoanelor fără handicap cu vârsta de minimum șaiszeci de ani, precum și exercitarea tuturor activităților legate direct sau indirect de îngrijirile medicale și asistența acordate în special bolnavilor și bătrânilor cu handicap.

29. Societatea Les Jardins de Jouvence consideră că faptul că rețedința sa cu servicii urmărește un scop lucrativ și faptul că nici aceasta, nici locatarii săi nu beneficiază de niciun fel de subvenții sau ajutoare financiare din partea autorităților publice – spre deosebire de casele de odihnă – demonstrează că aceasta nu poate fi calificată drept „organism recunoscut [...] ca având un caracter social” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din Așasea directivă.

30. Nu împărtășim această părere. Mai întâi, amintim că statele membre dispun de o putere de apreciere în ceea ce privește recunoașterea unui astfel de caracter. Apoi, reiese din jurisprudență că noțiunea „organism” care figurează la dispoziția menționat este suficient de largă pentru a include entități private care urmăresc un scop lucrativ(12). În sfârșit, deși Curtea a oferit autorităților naționale câteva elemente necesare pentru ca acestea să poată stabili dacă un organism este sau nu este recunoscut ca având un „caracter social”, în sensul dispoziției respective, elementul referitor la eventualele ajutoare financiare acordate de statul membru nu este decât unul dintre elementele pe care statele membre le „pot” lua în considerare. Aceste elemente nu constituie o listă exhaustivă de criterii pe care organismul în cauză trebuie să le întrunească. Prin urmare, pornind de la un ansamblu de elemente care vor constitui o serie de indicii, autoritățile naționale vor putea stabili dacă un astfel de organism poate fi calificat drept „organism recunoscut [...] ca având un caracter social” în sensul articolului 13 secțiunea A

alineatul (1) litera (g) din A 7asea directiv?

31. În consecin??, ?inând seama de elementele care preced?, apreciem c? societatea Les Jardins de Jouvence poate fi calificat? drept „organism recunoscut [...] ca având un caracter social”, în sensul acestei dispozi?ii. Instan?ei na?ionale îi va reveni sarcina de a stabili, având în vedere obiectul de activitate al societ??ii în cauz? ?i con?inutul serviciilor oferite de aceasta, dac? respectiva calificare dep??e?te puterea de apreciere conferit? statelor membre de dispozi?ia men?ionat? în vederea efectu?rii unei astfel de calific?ri.

B – *Cu privire la no?iunea „prestare de servicii ?i livrare de bunuri direct legate de ajutorul social ?i de securitatea social?”*

32. De la bun început, în opinia noastr?, putem exclude serviciile furnizate de societatea Les Jardins de Jouvence din categoria prest?rilor de servicii direct legate de securitatea social?. Astfel, aceasta din urm? cuprinde totalitatea regimurilor care asigur? protec?ia cet??enilor prin acordarea de indemniza?ii pentru diverse riscuri sociale, precum boala, maternitatea, b?trâne?ea sau chiar accidente de munc?. În mod evident, societatea Les Jardins de Jouvence nu are drept obiect de activitate prestarea unor astfel de servicii. De asemenea, această societate nu are drept obiect de activitate nici livrarea de bunuri.

33. Prin urmare, analiza noastr? ne pune în situa?ia de a aborda urm?toarele aspecte. Mai întâi, va trebui s? stabilim ce acoper? no?iunea „ajutor social”, în sensul articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din A 7asea directiv?. Apoi, vom explica ce trebuie s? se în?eleag?, în opinia noastr?, prin no?iunea „direct legate”, în sensul acestei dispozi?ii. În sfâr?it, va trebui s? stabilim dac? folosirea conjunc?iei „?i” între no?iunile „ajutor social” ?i „securitate social?” implic? faptul c? prestarea de servicii trebuie s? fie, în mod obligatoriu, direct legat? de aceste dou? no?iuni. Astfel, dac? analiza noastr? ne va determina s? concluzion?m c? prestarea de servicii efectuat? de societatea Les Jardins de Jouvence intr? sub inciden?a ajutorului social, dar c? utilizarea conjunc?iei men?ionate presupune c? prestarea în cauz? este acoperit? simultan atât de această no?iune, cât ?i de cea de securitate social?, atunci re?edin?ele cu servicii, precum cea în discu?ie în litigiul principal, nu vor putea fi considerate drept persoane impozabile scutite.

34. Mai întâi, în ceea ce prive?te no?iunea de ajutor social, constat?m c?, de?i jurispruden?a cu privire la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din A 7asea directiv? este relativ abundent?, Curtea nu a dat niciodat? o defini?ie a acestei no?iuni în contextul celei de A 7asea directive. Cel mult, în Hot?rârea K?gler(13), Curtea a ar?tat c? „serviciile de îngrijiri generale ?i de menaj prestate de un serviciu de îngrijiri ambulatorii unor persoane în stare de dependen?? fizic? sau economic? [...] sunt, în principiu, legate de ajutorul social, astfel încât intr? sub inciden?a no?iunii «prestare de servicii direct legat? de ajutorul social ?i de securitatea social?», prev?zut? la litera (g) din reglementarea men?ionat?”(14).

35. Sec?iunea A din articolul 13 din A 7asea directiv? este intitulat? „Scutiri pentru anumite activit??i de interes general”. Aceasta face parte din titlul X din respectiva directiv?, intitulat la rândul s?u „Scutiri”. Astfel cum a precizat Curtea în Hot?rârea Kingscrest Associates ?i Montecello(15), în ceea ce prive?te obiectivele urm?rite de scutirile prev?zute la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) literele (g) ?i (h) din A 7asea directiv?, reiese din această dispozi?ie c? scutirile men?ionate, în temeiul c?rora anumitor servicii din sectorul social prestate în interes general li se aplic? un tratament mai favorabil din punctul de vedere al TVA?ului, sunt destinate s? reduc? costurile acestor servicii ?i s? le fac? astfel mai accesibile particularilor care pot beneficia de ele(16).

36. Având în vedere această jurispruden??, în?elegem c? scutirea de TVA în cadrul articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (g) din A 7asea directiv? urm?re?te s? faciliteze accesul la

prestările de servicii considerate de utilitate socială – în sensul că ele sunt concepute pentru a ajuta persoanele aflate în nevoie –, aceste servicii intrând, în mod normal, sub incidența prerogativelor de putere publică. Prin urmare, sintagma „assistance sociale” [N. T.: asistență socială] se referă la ajutorul acordat persoanei, ceea ce ni se pare, de altfel, a fi confirmat de modificarea acestei dispoziții [în versiunea în limba franceză] prin Directiva 2006/112, aceasta din urmă folosind noțiunea „aide sociale” [N. T.: ajutor social](17).

37. Deși reiese dintr-o jurisprudență constantă că termenii folosiți pentru a desemna scutirile care figurează la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, considerăm totuși că interpretarea pe care Curtea trebuie să o dea noțiunii „ajutor social” nu trebuie să fie de natură să priveze dispoziția în care este inclus de orice efect util(18), cu atât mai mult cu cât această dispoziție urmărește să favorizeze accesul la servicii considerate ca fiind de utilitate socială.

38. Spre deosebire de prestarea de servicii care intră în domeniul securității sociale, ajutorul social se caracterizează prin evaluarea individuală a nevoilor(19). În opinia noastră, tocmai pentru motivul că aceste nevoi nu sunt acoperite de securitatea socială, devine necesară, chiar vitală pentru persoana în cauză, asumarea acoperirii lor de către un organism de drept public sau recunoscut de către statul membru ca având un caracter social. Astfel, acesta este cazul îngrijirii persoanelor în vârstă sau a celor cu handicap, care necesită furnizarea de locuințe și de îngrijiri adaptate la starea lor de vulnerabilitate.

39. Nevoile acestor persoane nu sunt neapărat doar fizice. Serviciile pot consta de asemenea în acordarea unui ajutor financiar destinat să remedieze lipsa de resurse economice care le plasează într-o situație de sărăcie gravă.

40. *A priori*, activitățile organismelor private precum societatea Les Jardins de Jouvence intră sub incidența ajutorului social, în măsura în care constau în oferirea de locuințe adaptate persoanelor în vârstă. Este adevărat că, spre deosebire de alte organisme, precum casele de odihnă, în cadrul cărora pensionarii sunt adesea persoane în vârstă neautonome, care necesită asistență medicală în toate activitățile zilnice, reședințele cu servicii precum societatea Les Jardins de Jouvence oferă locuințe unor persoane în vârstă autonome. Nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă, păstrând seama de schimbările care survin în viața lor, nu mai pot trăi în același mod în care o făceau înainte. Prin urmare, ele optează să locuiască în cadrul unei structuri pe care o consideră adaptată la nevoile lor specifice, precum prezența necesară a unui ascensor, un apartament mai mic și amenajat în așa fel încât căderile să poată fi evitate mai ușor sau chiar o serie adaptată de tehnici de automatizare a locuinței. Reședința cu servicii este o structură în cadrul creia aceste persoane pot avea certitudinea că vor primi ajutor în caz de nevoie și care le oferă toate garanțiile pentru a nu îşi face griji în privința propriului confort. De asemenea, ele știu că, într-o astfel de structură, se vor oferi cu siguranță servicii care le vor permite să nu se preocupe de logistica de zi cu zi (menaj, pregătirea meselor) sau de eventualele deplasări cu mașina, întrucât anumite servicii vor fi oferite la fața locului, precum salonul de coafură sau de manichiură.

41. În reședință, AXA Belgium SA, intervenient în cauza principală, a arătat că, în opinia sa, activitățile legate de ajutorul social trebuie să fie în mod obligatoriu desfășurate de o autoritate publică, ceea ce nu ar fi cazul în speță. Nu împărtășim această părere. În special, ar fi paradoxal, în opinia noastră, să considerăm că un organism care nu este de drept public, care acționează în scop lucrativ și care nu primește niciun ajutor financiar poate fi recunoscut ca având un caracter social, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, și să apreciem că activitatea acestuia nu poate fi recunoscută ca intrând sub incidența ajutorului social tocmai din cauza faptului că organismul în cauză nu beneficiază de niciun ajutor financiar public.

42. În orice caz, considerăm că instanțele naționale îi va reveni sarcina de a stabili dacă un

organism recunoscut ca având un caracter social desfășoară activități legate de ajutorul social, în sensul acestei dispoziții. În această privință, instanța națională va trebui să ia în considerare o serie de elemente care vor permite să se stabilească dacă aceste activități urmăresc să ajute persoane aflate în dificultate.

43. În ceea ce privește, în continuare, noțiunea de prestare de servicii „direct legate” de ajutorul social prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, reiese din jurisprudența Curții că această noțiune sugerează faptul că respectivele prestații sunt legate de activitatea de ajutor social atunci când sunt realizate în mod efectiv în calitate de prestații accesorii acestei activități(20).

44. În această privință, subliniem că articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) prima linie din A șasea directivă prevede că prestarea de servicii și livrarea de bunuri nu sunt scutite în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din această directivă dacă ele nu sunt esențiale pentru operațiunile scutite. În plus, Curtea a arătat că o prestare poate fi considerată accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia, în cele mai bune condiții, de serviciul principal al prestatorului(21).

45. În opinia noastră și ținând seama de aspectele analizate mai sus, este cert că prestațiile de servicii propuse de societatea Les Jardins de Jouvence sunt direct legate de ajutorul social, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă.

46. Astfel, după cum am văzut, reședințele cu servicii urmăresc să ofere persoanelor în vârstă posibilitatea de a locui într-un mediu adaptat situației lor. Serviciile obligatorii și facultative propuse de societatea Les Jardins de Jouvence le permit să se bucure, în cele mai bune condiții posibile, de serviciul principal, și anume punerea la dispoziție a unor locuințe adaptate, într-un mediu ospitalier. Activitatea acestei societăți formează un tot, care ni se pare indivizibil. Ce s-ar întâmpla dacă societatea menționată ar pune la dispoziția locatarilor doar locuințe? Ar mai alege aceștia să locuiască în reședința în cauză? Considerăm că răspunsul este negativ. În plus, rațiunea de a fi a reședințelor cu servicii, astfel cum sugerează denumirea lor, este de a oferi persoanelor în vârstă o locuință cu servicii la carte care să le permită să trăiască în mod autonom și în deplin confort psihologic.

47. În schimb, situația este diferită în cazul prestațiilor de servicii către persoane care nu locuiesc în reședință. Este evident că, într-un asemenea caz, această prestare nu mai este accesorie prestațiilor principale, ci complet separată de ea. În consecință, această prestare nu îndeplinește, în opinia noastră, condiția prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, și anume cea de a fi direct legată de ajutorul social.

48. În sfârșit, în ceea ce privește folosirea conjuncției „și” în această dispoziție, nu credem că trebuie să se considere că ea are un efect cumulativ. Remarcăm în această privință că, în Hotărârile Comisia/Franța(22) și Dornier(23), în cadrul scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, Curtea pare să fi exclus efectul cumulativ al conjuncției. Astfel, în prima hotărâre, Curtea a arătat că dispoziția „nu conține nicio definiție a noțiunii de operațiuni «direct legate» de spitalizare sau de îngrijiri medicale”(24).

49. Pe de altă parte, faptul de a conferi un efect cumulativ folosirii conjuncției menționate ar aduce atingere, în opinia noastră, obiectivului urmărit de articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, și anume să se asigure posibilitatea ca scutirea anumitor prestații de servicii de interes general efectuate în sectorul social să reducă costurile acestor servicii și să le facă astfel mai accesibile particularilor care pot beneficia de ele.

50. În acest sens, este important să remarcăm faptul că nu toate serviciile legate de ajutorul

social într-o neapărat în domeniul securității sociale. De altfel, potrivit societății Les Jardins de Jouvence, acesta ar fi și cazul serviciilor pentru care locatarii nu beneficiază de niciun ajutor din partea Institut national d'assurance maladie invalidité (Institutul Național pentru Asigurări de Sănătate și Invaliditate), organismul care finanțează securitatea socială.

51. Având în vedere cele de mai sus, apreciem că o rețedință cu servicii precum cea în discuție în litigiul principal poate fi considerată ca efectuând prestări de servicii „direct legate de ajutorul social”, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă. Instanțele naționale îi va reveni sarcina de a stabili dacă activitățile acestei rețedințe cu servicii intră sub incidența ajutorului social. În această privință, instanța națională va trebui să ia în considerare o serie de elemente care vor permite să se stabilească dacă aceste activități urmăresc ajutorarea persoanelor aflate în dificultate. Instanțele naționale îi va reveni de asemenea sarcina de a stabili dacă prestarea de servicii propusă de rețedința cu servicii menționată este esențială pentru exercitarea unor astfel de activități.

IV – Concluzie

52. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă cour d'appel de Mons după cum urmează:

„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 o rețedință cu servicii precum cea în discuție în litigiul principal, care oferă persoanelor cu vârsta de minimum șizeci de ani locuințe speciale care să le permită să aibă o viață independentă, precum și servicii conexe prestate cu titlu oneros, accesibile și altor persoane decât locatarii din rețedința cu servicii, și care nu beneficiază de niciun ajutor financiar de stat, poate să fie calificată drept «organism având un caracter social» și poate fi considerată ca efectuând prestări de servicii «direct legate de ajutorul social», în sensul acestei dispoziții.

În acest scop, instanțele naționale îi va reveni sarcina de a stabili:

- dacă, ținând seama de obiectul de activitate al rețedinței cu servicii și de conținutul serviciilor pe care le propune, această calificare depinde de puterea de apreciere conferită statelor membre de dispoziția menționată în vederea realizării unei astfel de calificări;
- dacă activitățile respectivei rețedinței cu servicii intră sub incidența ajutorului social. În această privință, instanța națională va trebui să ia în considerare o serie de elemente care vor permite să se stabilească dacă aceste activități urmăresc ajutorarea persoanelor aflate în dificultate și
- dacă prestarea de servicii propusă de rețedința cu servicii este esențială pentru exercitarea unor astfel de activități.”

1 – Limba originală: franceza.

2 – JO L 145, p. 1, denumit în continuare „A șasea directivă”.

3 – *Moniteur belge* din 3 iulie 1969, p. 7046.

4 – *Moniteur belge* din 12 iulie 2005, p. 32180.

- 5 – *Moniteur belge* din 26 iunie 1997, p. 17043, denumit în continuare „Decretul din 5 iunie 1997”.
- 6 – Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 34).
- 7 – Hotărârea Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 8 – *Ibidem* (punctul 31 și jurisprudența citată). Pentru o interpretare mai recentă a Curții și în temeiul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, rectificare în JO 2007, L 335, p. 60, Ediție specială, 09/vol. 03, p. 7), a se vedea Hotărârea „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punctele 21, 26 și 29).
- 9 – A se vedea articolul 5 alineatul 1 primul paragraf din decretul menționat.
- 10 – A se vedea articolul 5 alineatul 5 al doilea paragraf din Decretul din 5 iunie 1997, care face trimitere la materiile vizate la punctele 1-8 de la alineatul (2) al acestuia.
- 11 – A se vedea articolul 5 alineatul 5 al doilea paragraf punctele 3 și 4 din acest decret.
- 12 – Hotărârea „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 13 – C-141/00, EU:C:2002:473.
- 14 – Punctul 44.
- 15 – C-498/03, EU:C:2005:322.
- 16 – Punctul 30.
- 17 – A se vedea articolul 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă.
- 18 – Hotărârea Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 22 și jurisprudența citată).
- 19 – A se vedea Hotărârile Frilli (1/72, EU:C:1972:56, punctul 14), BIASON (24/74, EU:C:1974:99, punctul 10) și Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, punctul 37).
- 20 – A se vedea Hotărârea CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată).
- 21 – *Ibidem* (punctul 40).
- 22 – C-76/99, EU:C:2001:12.
- 23 – C-45/01, EU:C:2003:595.
- 24 – Hotărârea Comisia/Franța (C-76/99, EU:C:2001:12, punctul 22). Sublinierea noastră.