



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 21 de enero de 2016 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva IVA — Exenciones — Artículo 13, parte A, apartado 1, letra g) — Exención de las 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 el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social — Concepto de “prestaciones de servicios y de entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social” — Organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social — Residencia de viviendas asistidas»

En el asunto C-335/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour d'appel de Mons (Tribunal de apelación de Mons, Bélgica), mediante resolución de 18 de junio de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de julio de 2014, en el procedimiento entre

Les Jardins de Jouvence SCRL

y

État belge,

con intervención de:

AXA Belgium SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász y C. Vajda (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 3 de junio de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Les Jardins de Jouvence SCRL, por M^{es} L. Strepenne y G. Lardinois, avocats;

— en nombre de Axa Belgium SA, por M^{es} P. Meessen y C. Goossens, avocats;

* Lengua de procedimiento: francés.

- en nombre del Gobierno belga, por las Sras. M. Jacobs y C. Pochet, y por el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. F. Dintilhac y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de julio de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Les Jardins de Jouvence SCRL (en lo sucesivo, «LJJ») y el Estado belga acerca de la negativa de dicha sociedad a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado en el marco de las obras inmobiliarias que realizó para la explotación de una residencia de viviendas asistidas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por 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). No obstante, habida cuenta de la fecha de los hechos controvertidos, el litigio principal sigue rigiéndose por la Sexta Directiva.
- 4 El artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva disponía:

«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, 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. [...]

- 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;

[...]»

Derecho belga

- 5 El Código del IVA (code de la taxe sur la valeur ajoutée) (*Moniteur belge* de 27 de julio de 1969, p. 7046), en su versión en vigor hasta el 21 de julio de 2005, preveía, en su artículo 44, apartado 2:

«Estarán también exentas del impuesto:

[...]

- 2.º 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 entidades de Derecho privado, actúen en condiciones sociales comparables a las de las entidades de Derecho público [...]»

- 6 La Ley marco (loi-programme) de 11 de julio de 2005 (*Moniteur belge* de 12 de julio de 2005, p. 32180) modificó el Código del IVA a partir del 22 de julio de 2005. El artículo 44, apartado 2, de dicho Código, en su versión modificada (en lo sucesivo, «Código del IVA modificado»), dispone:

«Estarán también exentas del impuesto:

[...]

- 2.º 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 entidades de Derecho público o por otros organismos a los que las autoridades competentes reconozcan su carácter social.

Se incluyen, en particular:

— los organismos que tengan como cometido el cuidado de las personas mayores;

[...]»

- 7 Con arreglo al artículo 2, 1º, del Decreto del Consejo de la Región valona (Conseil de la Région wallonne) de 5 de junio de 1997 relativo a las residencias de la tercera edad, residencias de viviendas asistidas y centros de día para personas mayores y por el que se crea el Consejo valón de la tercera edad (Conseil wallon du troisième âge) (*Moniteur belge* de 26 de junio de 1997, p. 17043), en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto de 5 de junio de 1997»), una residencia de la tercera edad es un «establecimiento, cualquiera que sea su denominación, destinado al alojamiento de personas con una edad mínima de sesenta años que tengan en éste su residencia habitual y disfruten en éste de servicios colectivos familiares, domésticos, de asistencia a la vida cotidiana y, si corresponde, cuidados de enfermería o paramédicos».

- 8 El artículo 2, 2º, del Decreto de 5 de junio de 1997 define la residencia de viviendas asistidas como «uno o varios edificios, cualquiera que sea su denominación, que constituyan un conjunto funcional, administrado por una autoridad organizadora que, a título lucrativo, ofrece a personas con una edad mínima de sesenta años alojamientos particulares que les permitan llevar una vida independiente y que disponga obligatoriamente de servicios a los que éstas puedan recurrir libremente». En esta

última disposición se establece que el Gobierno precisará el concepto de conjunto funcional y que también pueden tener acceso a los locales, las instalaciones y los servicios colectivos de una residencia de viviendas asistidas otras personas con una edad mínima de 60 años.

- 9 Con arreglo al artículo 5, apartado 1, párrafo primero, del Decreto de 5 de junio de 1997, la explotación de una residencia de la tercera edad o de una residencia de viviendas asistidas está supeditada a la obtención de una autorización y, con arreglo al artículo 5, apartados 2 y 5, del citado Decreto, tales establecimientos deben responder a normas precisas.
- 10 Así pues, conforme al artículo 5, apartado 2, del Decreto de 5 de junio de 1997, las residencias de la tercera edad deben responder a normas precisas en relación con:
- «1.º los servicios cubiertos por el precio de alojamiento o de acogida;
- [...]
- 6.º la alimentación, la higiene y los cuidados sanitarios,
- [...]
- 9.º El reglamento de orden interno debe respetar los siguientes principios:
- [...]
- c) el libre acceso de la residencia de la tercera edad a la familia, a los amigos [...]
- 11 Según el párrafo segundo de artículo 5, apartado 5, del Decreto de 5 de junio de 1997, las residencias de viviendas asistidas deben responder a normas definidas por el Gobierno valón y que se refieren a los ámbitos citados en el apartado 10 de la presente sentencia.
- 12 Según el artículo 5, apartado 5, párrafo primero, del Decreto de 5 de junio de 1997, los alojamientos individuales que las residencias de viviendas asistidas ponen a disposición de los residentes deben incluir al menos un salón, una cocina equipada, una habitación, un cuarto de baño y servicios privados. Además, conforme al artículo 5, apartado 5, párrafo segundo, 4º, de ese Decreto, las residencias de viviendas asistidas deben asimismo responder a normas precisas por lo que se refiere a «los servicios opcionales que el administrador debe obligatoriamente organizar o poner a disposición cuando los residentes así lo soliciten y los requisitos para acceder a dichos servicios» (en lo sucesivo, «servicios opcionales exigidos»), servicios cuyo contenido mínimo es definido por el Gobierno [valón]».
- 13 Del punto 2.2 del capítulo III del anexo III, titulado «Normas aplicables a las residencias de viviendas asistidas», del Decreto del Gobierno valón, de 3 de diciembre de 1998, por el que se aplica el Decreto de 5 de junio de 1997 (*Moniteur belge* de 27 de enero de 1999, p. 2221), en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto de 3 de diciembre de 1998») resulta que las residencias de viviendas asistidas deben obligatoriamente suministrar el mantenimiento de los locales comunes, los arreglos exteriores y del material puesto a disposición de los residentes, el mantenimiento de los cristales en el interior y en el exterior, información sobre las actividades de ocio organizadas en el municipio, así como la visita de un delegado de la autoridad organizadora al menos dos veces al año. Además, en virtud del punto 2.3 de ese capítulo del anexo III del Decreto de

3 de diciembre de 1998, las residencias de viviendas asistidas deben obligatoriamente poner a disposición de los residentes los siguientes servicios opcionales, a los que éstos pueden libremente recurrir:

- la posibilidad de tomar tres comidas al día, una de ellas obligatoriamente una comida caliente completa, en el salón común de la residencia de viviendas asistidas previsto para la restauración y la animación, en el restaurante de la residencia de la tercera edad o de la residencia donde reciben también cuidados vinculada funcionalmente a la residencia de viviendas asistidas, o en el alojamiento privado del residente. Las comidas servidas a los residentes se anotan diariamente en un registro, mencionando el nombre del beneficiario y las indicaciones necesarias para su facturación;
- la posibilidad de que los alojamientos privados se limpien al menos una vez por semana;
- la posibilidad de que se lave la ropa del residente.

14 Por otra parte, de la resolución de remisión resulta que las residencias de viviendas asistidas aplican precios definidos bajo el control del Ministerio de Asuntos Económicos.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 15 LJJ, constituida en el año 2004, es una sociedad cooperativa belga cuyo objeto social, en el momento de los hechos del litigio principal, consistía en explotar y gestionar establecimientos asistenciales, y ejercer todas las actividades que se refieren directa e indirectamente a la asistencia sanitaria y a los cuidados de los enfermos, de las personas mayores y de los discapacitados u otros.
- 16 En el mes de octubre de 2004, LJJ notificó a la Administración tributaria belga el comienzo de su actividad de alquiler de estudios destinados a personas que se valen por sí mismas. Dicha Administración procedió entonces a la inscripción de LJJ a efectos del IVA.
- 17 El 27 de octubre de 2006, se concedió a LJJ una licencia provisional de funcionamiento de la residencia de viviendas asistidas «Les jardins de Jouvence».
- 18 La citada residencia de viviendas asistidas ofrece a sus residentes alojamientos concebidos para una o dos personas que incluyen una cocina equipada, un salón, una habitación y un cuarto de baño equipado. Además oferta diferentes servicios a título lucrativo, que se ofrecen también a otras personas, a saber, el acceso a un restaurante-bar, a un salón de peluquería y estética, a una sala de quinesiterapia, a actividades de ergoterapia, a una lavandería, a un dispensario donde pueden efectuarse toma de muestras para analíticas y a una consulta médica.
- 19 Entre el mes de agosto de 2004 y el de septiembre de 2006, LJJ había efectuado importantes obras inmobiliarias y había instalado equipos que correspondían a su objeto social, para comenzar la explotación de una residencia de viviendas asistidas.
- 20 Los días 5 de octubre y 14 de noviembre de 2006, la Administración tributaria inspeccionó la contabilidad de LJJ para comprobar si se había aplicado la legislación relativa al IVA durante el período comprendido entre el 30 de agosto de 2004 y el 30 de septiembre de 2006. Al término de dicha inspección, la citada Administración concluyó que LJJ no tenía derecho a deducir el IVA relativo a la construcción de bienes inmuebles durante el período comprendido entre el año 2004 y el año 2006, toda vez que esa sociedad era un sujeto pasivo cuyas operaciones efectuadas en el marco del funcionamiento de su residencia de viviendas asistidas estaba exenta del IVA en virtud del artículo 44, apartado 2, del Código del IVA modificado. Por consiguiente, la citada Administración reclamó a LJJ el reembolso de los importes de impuesto deducidos erróneamente.

- 21 El 25 de enero de 2007, la Administración tributaria informó a LJJ de que se había cancelado su cuenta corriente de IVA, con efecto a 30 de septiembre de 2006.
- 22 El 13 de febrero de 2007, se notificó a LJJ la obligación de pagar una deuda tributaria, contra la cual éste interpuso recurso ante el tribunal de première instance de Mons (Tribunal de primera instancia de Mons) el 20 de febrero de 2007.
- 23 Mediante sentencia dictada el 19 de junio de 2012, el citado órgano jurisdiccional desestimó por infundado el recurso interpuesto por LJJ, por considerar que los organismos que tienen como cometido el cuidado de las personas mayores están exentos de IVA, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 44, apartado 2, del Código del IVA modificado, sin que sea exigible verificar si las prestaciones están directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social y si esas prestaciones eran dispensadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que las autoridades competentes reconozcan carácter social.
- 24 El 19 de diciembre de 2012, LJJ interpuso recurso contra esa sentencia ante la Cour d'appel de Mons (Tribunal de apelación de Mons).
- 25 LJJ alegó ante ese órgano jurisdiccional que la autorización formal de explotación de una residencia de viviendas asistidas no implicaba necesariamente el reconocimiento del carácter social de ésta, puesto que los requisitos de autorización de las residencias de viviendas asistidas eran fundamentalmente diferentes de los de las residencias de la tercera edad. Además, la citada sociedad indicó que, en el caso de las residencias de viviendas asistidas, faltaba una intervención material de la colectividad, elemento constitutivo del concepto de asistencia social o de seguridad social. En el presente litigio, LJJ no recibía ninguna financiación pública y sus residentes tampoco obtenían ninguna ayuda ni intervención pública para cubrir los gastos relativos a los servicios prestados.
- 26 El Estado belga solicitó a la Cour d'appel de Mons (Tribunal de apelación de Mons) que desestimara el recurso de LJJ, alegando que dicha sociedad, que prestaba los servicios a los que se refiere el artículo 44, apartado 2, del Código del IVA modificado, era un sujeto pasivo exento del IVA, que, por consiguiente, no disfrutaba de un derecho a deducir ese impuesto. El Estado belga alegó que la residencia de viviendas asistidas explotada por LJJ, que había obtenido una autorización de la Región valona, gozaba de un reconocimiento formal de su carácter social para prestar servicios directamente relacionados con la asistencia social. En el mismo sentido, los servicios prestados por LJJ, que estaban directamente relacionados con el alojamiento, la asistencia y los tratamientos dispensados a los residentes para mejorar su bienestar físico o mental, tenían carácter social.
- 27 Habida cuenta de que albergaba dudas acerca de la interpretación que debe realizarse del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, la Cour d'appel de Mons (Tribunal de apelación de Mons) 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 restaurante-bar, salón de peluquería y estética, sala de quinesiterapia, actividades de ergoterapia, lavandería, dispensario y sala de toma de muestras para análisis, 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 28 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que es preciso examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que están comprendidas en la exención prevista en esa disposición las prestaciones suministradas por una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el litigio principal, que no obtiene subvenciones ni cualquier otra forma de ventaja o de intervención financiera por parte de los poderes públicos, las cuales se realizan a título lucrativo y consisten en la puesta a disposición de personas con una edad mínima de 60 años de alojamientos particulares que les permiten vivir de manera totalmente independiente así como la prestación de servicios opcionales a título lucrativo a los que también pueden tener acceso los no residentes.
- 29 Del tenor del artículo 13, parte A, letra g), de la Sexta Directiva resulta que esta disposición se aplica a las prestaciones de servicios y a las entregas de bienes que, por un lado, sean «realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» y, por otro lado, estén «directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social» (sentencias Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 34, y Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 21).
- 30 Habida cuenta de que consta, en el presente caso, que LJJ no es una entidad de Derecho público, en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, sus operaciones sólo pueden estar exentas del IVA en virtud de esa disposición si la citada sociedad está comprendida en el concepto de «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de esa misma disposición.
- 31 Por consiguiente, es preciso examinar, en primer lugar, si LJJ está comprendida en el ámbito de «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, y, en segundo lugar, si las prestaciones dispensadas por una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el asunto principal, están «directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social», en el sentido de dicha disposición.

El requisito relativo al reconocimiento como otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social

- 32 Antes de nada, procede recordar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva no precisa los requisitos y modalidades de reconocimiento del carácter social de organismos que no sean entidades de Derecho público. Así pues, en principio corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales entidades (véase la sentencia Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 33 En este contexto, el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de supeditar la concesión a entidades que no sean de Derecho público de la exención prevista en el apartado 1, letra g), de ese mismo artículo al cumplimiento de uno o de varios de los requisitos que se especifican en el citado apartado 2, letra a). Los Estados miembros

pueden imponer libremente, con carácter adicional, estos requisitos facultativos para la concesión de la exención en cuestión (véase la sentencia *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 27 y jurisprudencia citada).

- 34 De las consideraciones anteriores resulta que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros una facultad de apreciación para reconocer carácter social a determinados organismos que no sean entidades de Derecho público (véase, en este sentido, la sentencia *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 51 y jurisprudencia citada).
- 35 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, para determinar las entidades que no sean de Derecho público a las que debe reconocerse carácter social, 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 (sentencia *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 31 y jurisprudencia citada).
- 36 En este contexto, también podrá tenerse en cuenta el hecho de que en la Región valona las residencias de viviendas asistidas son objeto de una única reglamentación, junto con los hogares de ancianos y los centros de acogida diurna, que pretende servir de marco a las distintas formas institucionalizadas de asistencia y cuidados a las personas mayores.
- 37 A este respecto, sin perjuicio de que el tribunal remitente lo compruebe, de los escritos que obran en autos parece desprenderse que, aparte del hecho de que esa normativa define lo que abarca el concepto de «residencia de viviendas asistidas», condiciona la explotación de una residencia de viviendas asistidas a la obtención de una autorización expedida por el Gobierno valón, que está sujeta al respeto de un cierto número de requisitos y normas. De los escritos que obran en autos parece resultar que, sin perjuicio de que el tribunal remitente lo compruebe, entre esos requisitos y normas, algunos hacen referencia a materias comunes a las residencias de viviendas asistidas y a las residencias de la tercera edad.
- 38 Es preciso asimismo tomar en consideración, a efectos de la evaluación del carácter social de la entidad de que se trata, el hecho de que las residencias de viviendas asistidas aplican, como se desprende de la resolución de remisión, precios definidos bajo el control del Ministerio de Economía.
- 39 Por lo que se refiere, más en concreto, a la circunstancia de que las residencias de viviendas asistidas que persiguen un ánimo de lucro, como la explotada por LJJ, no obtengan ninguna ayuda pública ni ninguna intervención financiera pública, es preciso señalar, por un lado, que al ser el término «organismo» en principio suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro (sentencia *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 57), el hecho de que LJJ ejerza sus actividades con ese ánimo no excluye en absoluto que se clasifique a dicha sociedad entre los «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva. Por otro lado, si bien de la jurisprudencia recordada en el apartado 35 de la presente sentencia resulta que el hecho de que seguros de enfermedad u organismos de seguridad social eventualmente se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones dispensadas puede figurar entre los elementos que deben tomarse en consideración para determinar si el organismo de que se trata tiene un carácter social, esta circunstancia, como señaló el Abogado General en el punto 30 de sus conclusiones, es sólo un

elemento más entre otros. Por lo tanto, la inexistencia de intervención financiera pública no excluye en sí misma ese reconocimiento, ya que éste deberá ser apreciado teniendo en cuenta el conjunto de elementos pertinentes en el caso de autos.

- 40 En tales circunstancias, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente determinar, teniendo en cuenta todos los elementos pertinentes, en particular, los mencionados en los apartados 35 a 39 de la presente sentencia, si las autoridades nacionales han respetado, al atribuir a LJJ el reconocimiento como entidad con carácter social, los límites de la facultad de apreciación que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva le confiere.

El requisito según el cual las prestaciones de servicios deben estar directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social

- 41 En cuanto al objetivo perseguido por la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general de la aplicación del IVA, sino únicamente las que enumera y describe de manera muy detallada (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, apartado 12, e *Ygeia*, C-394/04 y C-395/04, EU:C:2005:734, apartado 16). Al garantizar un trato más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, esta exención trata de reducir el coste de estos servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de las referidas exenciones (sentencia *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 30).
- 42 Pues bien, es preciso señalar que el tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva menciona expresamente las prestaciones efectuadas por los hogares de ancianos entre las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, que están, por tanto, comprendidas en la exención prevista en esa disposición.
- 43 A este respecto, procede señalar que los hogares de ancianos, como las residencias de viviendas asistidas, suministran a las personas con una edad mínima de 60 años un alojamiento y diversas prestaciones de asistencia y cuidados. Por un lado, es preciso conceder el mismo trato en materia de IVA a la prestación consistente en la puesta a disposición de alojamientos, independientemente de que esos alojamientos sean facilitados por un hogar de ancianos o por una residencia de viviendas asistidas. Por otro lado, en la medida en que esas prestaciones de asistencia y cuidados que las residencias de viviendas asistidas están obligadas a ofrecer, en aplicación de la normativa nacional pertinente, corresponden a las que los hogares de ancianos deben suministrar con arreglo a la citada normativa, deben ser tratadas por igual en materia de IVA.
- 44 Por consiguiente, entre las prestaciones dispensadas por una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el litigio principal, las consistentes en la puesta a disposición de alojamientos adaptados a personas mayores pueden acogerse a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva. Las demás prestaciones dispensadas por esa residencia de viviendas asistidas también pueden acogerse, en principio, a la exención prevista en la citada disposición, siempre que tales prestaciones, que esa residencia de viviendas asistidas está obligada a ofrecer en virtud de la normativa nacional pertinente, tengan por objeto garantizar la asistencia a las personas mayores y dispensar cuidados a éstas y correspondan a las que los hogares de ancianos también están obligadas a ofrecer con arreglo a esa normativa nacional.
- 45 Por otra parte, contrariamente a lo que sostienen LJJ y *Axa Belgium SA* (en lo sucesivo, «Axa»), esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que el organismo que explota la residencia de viviendas asistidas no obtenga ninguna ayuda financiera pública y de que las prestaciones que suministra no confieran derecho a ninguna intervención por parte de la seguridad social.

- 46 A este respecto, es preciso señalar que el tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva no establece requisito alguno vinculado a una ayuda financiera pública a favor del operador de que se trate o a una intervención financiera de los poderes públicos o de los organismos de seguridad social a favor de los beneficiarios de los servicios prestados. En efecto, como señaló en la vista el Gobierno belga, la citada disposición pone de relieve la naturaleza intrínseca de las operaciones efectuadas y en la calidad del operador que presta los servicios o entrega los bienes de que se trata y no en el modo de financiación particular de ese operador o en la contrapartida pagada a éste.
- 47 Asimismo, es preciso recordar que las exenciones previstas por el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión y que, en consecuencia, deben definirse para toda la Unión Europea (sentencia *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 22). Sin embargo, definir las prestaciones contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva en función de la existencia de una intervención financiera pública a favor del operador o de una asunción de los costes de las prestaciones por organismos de seguridad social llevaría a hacer depender ese concepto de las particularidades de las normativas de los Estados miembros en la materia, lo que podría comprometer la interpretación autónoma que debe realizarse de ese concepto y crear disparidades en su aplicación en la Unión.
- 48 Por otra parte, procede rechazar la objeción formulada por LJJ y por Axa, según la cual los operadores que no pueden optar a la financiación pública se encuentran en una posición competitiva desventajosa con respecto a los operadores que han obtenido dicha financiación ya que, al no poder deducir el IVA soportado, esos primeros operadores deben repercutir íntegramente los costes relativos a las obras de construcción que han efectuado a los beneficiarios de tales prestaciones, incluido el IVA correspondiente a dichas obras, situación que, a juicio de tales sociedades, es, por lo tanto, contraria al principio de neutralidad fiscal.
- 49 En efecto, según una jurisprudencia reiterada, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase la sentencia *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 48 y jurisprudencia citada).
- 50 Ahora bien, en el presente caso, la inexistencia de ayuda financiera de los poderes públicos a favor de LJJ y la no asunción del precio de las prestaciones efectuadas por dicha sociedad por organismos de seguridad social no afectan al carácter de las prestaciones suministradas por dicha entidad, ya que esas prestaciones son comparables a las dispensadas por otros operadores que han obtenido una ayuda pública o una intervención financiera de los poderes públicos. Por lo tanto, el principio de neutralidad fiscal no se opone a que se dé el mismo trato, en materia de IVA, a las citadas prestaciones.
- 51 Por otra parte, es necesario indicar que, según el tenor de la primera cuestión prejudicial, entre las prestaciones de servicios ofrecidas por LJJ en el marco de sus actividades de explotación de residencia de viviendas asistidas, se prestan determinados servicios opcionales de pago tanto a los residentes de la residencia de viviendas asistidas como a los no residentes. Se trata, más en particular, del acceso a un restaurante-bar, a un salón de peluquería y estética, a una sala de quinesiterapia, a actividades de ergoterapia, a una lavandería, a un dispensario donde pueden efectuarse toma de muestras para análisis y a una consulta médica.
- 52 A este respecto, es preciso recordar que, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), primer guion, de la Sexta Directiva, los Estados miembros deben excluir de la exención las prestaciones de servicios previstas, en particular, 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. En efecto, como resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esta disposición, de carácter vinculante para los Estados miembros, establece unos requisitos que deben tenerse en cuenta para interpretar los diferentes

supuestos de exención que contempla, los cuales, al igual que el previsto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la citada Directiva, se refieren a prestaciones o a entregas que están «directamente relacionadas» o que tienen una «relación directa» con una actividad de interés general (véase, en este sentido, la sentencia *Ygeia*, C-394/04 y C-395/04, EU:C:2005:734, apartado 26).

- 53 En cuanto a los servicios opcionales prestados que se mencionan en el apartado 51 de la presente sentencia, corresponde el órgano jurisdiccional remitente determinar cuáles son los exigidos conforme a la normativa nacional aplicable. Puede considerarse que tales servicios, en la medida en que corresponden a los ofrecidos por los hogares de ancianos, están directamente relacionados, en particular, con la asistencia social y tienen carácter indispensable para la realización de las prestaciones exentas.
- 54 En este contexto, es preciso recordar que de las observaciones de LJJ y de Axa se desprende que el Decreto de 3 de diciembre de 1998 enumera, como servicios opcionales exigidos, los servicios de restauración, de limpieza de los alojamientos privados al menos una vez por semana y de limpieza de la ropa de los residentes. Por lo tanto, parece que los servicios opcionales exigidos, siempre que correspondan a los ofrecidos por los hogares de ancianos, son indispensables para la realización de las operaciones exentas por una residencia de viviendas asistidas. En cambio, en lo tocante a la prestación de otros servicios opcionales en las circunstancias controvertidas en el litigio principal, como los servicios de peluquería y estética, la normativa nacional de que se trata no parece exigir a las residencias de viviendas asistidas que éstas propongan tales servicios, máxime cuando tampoco lo exige a los hogares de ancianos, toda vez que tales servicios opcionales no pueden considerarse indispensables para la realización de las operaciones exentas por parte de una residencia de viviendas asistidas. Con todo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar ese extremo.
- 55 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas del siguiente modo:
- el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, entre las prestaciones suministradas por una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el litigio principal, cuyo carácter social debe ser apreciado por el órgano jurisdiccional remitente, teniendo en cuenta, en particular, los elementos mencionados en la presente sentencia, las consistentes en la puesta a disposición de alojamientos adaptados a personas mayores pueden acogerse a la exención prevista en la citada disposición. Las demás prestaciones dispensadas por esa residencia de viviendas asistidas también pueden acogerse a dicha exención, siempre que las prestaciones que las residencias de viviendas asistidas están obligadas a ofrecer en virtud de la normativa nacional pertinente tengan por objeto garantizar la asistencia a las personas mayores y dispensar cuidados a éstas y correspondan a las que los hogares de ancianos también están obligadas a ofrecer con arreglo a la normativa nacional de que se trata.
 - A este respecto, es irrelevante que se hayan reconocido a la explotación de una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el litigio principal, subvenciones o cualquier otra forma de ventaja o de intervención financiera por parte de los poderes públicos.

Costas

- 56 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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, las entre las prestaciones suministradas por una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el litigio principal, cuyo carácter social debe ser apreciado por el órgano jurisdiccional remitente, teniendo en cuenta, en particular, los elementos mencionados en la presente sentencia, las consistentes en la puesta a disposición de alojamientos adaptados a personas mayores pueden acogerse a la exención prevista en la citada disposición. Las demás prestaciones dispensadas por esa residencia de viviendas asistidas también pueden acogerse a dicha exención, siempre que las prestaciones que las residencias de viviendas asistidas están obligadas a ofrecer en virtud de la normativa nacional pertinente tengan por objeto garantizar la asistencia a las personas mayores y dispensar cuidados a éstas y correspondan a las que los hogares de ancianos también están obligadas a ofrecer con arreglo a la normativa nacional de que se trata.

A este respecto, es irrelevante que se hayan reconocido a la explotación de una residencia de viviendas asistidas, como la controvertida en el litigio principal, subvenciones o cualquier otra forma de ventaja o de intervención financiera por parte de los poderes públicos.

Firmas