



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MACIEJ SZPUNAR
presentate il 10 ottobre 2019¹

Causa C-211/18

**Idealmed III – Serviços de Saúde SA
contro
Autoridade Tributária e Aduaneira**

{domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunale arbitrale tributario (centro di arbitrato amministrativo), Portogallo]
}

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112 – Articolo 132, paragrafo 1, lettera b) – Esenzioni – Ospedalizzazione e cure mediche – Servizi prestati a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico – Articoli 377 e 391 – Deroghe – Facoltà di optare per il regime d'imposizione – Modifica delle condizioni di esercizio dell'attività»

1. Le tasse sono qualcosa che tutti di solito cercano di evitare il più possibile, anche se, secondo un noto detto, esse sono, insieme alla morte, una delle due cose alle quali nella vita, in fin dei conti, non si riesce a sfuggire. Sorprendentemente, tuttavia, vi sono delle situazioni in cui la tassazione è considerata un elemento positivo, e persino auspicabile. È il caso, tra l'altro, dei soggetti passivi che svolgono un'attività soggetta all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). Invero, finché una siffatta attività sia tassata, l'imposta resta neutrale per il soggetto passivo, in quanto il suo onere economico viene traslato alle ulteriori fasi degli scambi ed in definitiva ricade sui consumatori. Tuttavia, nelle ipotesi in cui le operazioni effettuate da un soggetto passivo siano esentate dall'IVA, l'onere economico dell'imposta a monte, relativa alle fasi commerciali precedenti, viene sopportato dal soggetto passivo. Di conseguenza, gli operatori economici spesso preferiscono essere assoggettati alla tassazione, piuttosto che esserne esenti. Tuttavia, nel caso in cui tale esenzione risulti obbligatoria, una siffatta possibilità non sussiste: non è possibile rinunciare all'esenzione e sottoporsi volontariamente alla tassazione. Nella presente causa la Corte avrà l'opportunità di ricordare questo principio.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

2. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto², dispone quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

¹ Lingua originale: il polacco.

² GU 2006, L 347, pag. 1.

(...)

- b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;

(...)).

3. Conformemente all'articolo 133, lettere a) e c), della citata direttiva:

«Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n), all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

- a) gli organismi in questione non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;

(...)

- c) gli organismi in questione devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette all'IVA;

(...)).

4. L'articolo 377 della medesima direttiva prevede la seguente deroga:

«Il Portogallo può continuare ad esentare le operazioni di cui all'allegato X, parte B, punti 2), 4), 7), 9), 10) e 13), alle condizioni esistenti in tale Stato membro al 1° gennaio 1989».

5. L'articolo 391 della suddetta direttiva così dispone:

«Gli Stati membri che esentano le operazioni di cui all'articolo (...) 377, (...) possono concedere ai soggetti passivi il diritto di tassare tali operazioni».

6. Infine, l'allegato X, parte B, punto 7, della direttiva 2006/112 elenca «le operazioni effettuate dagli istituti ospedalieri non considerati dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b)».

Diritto portoghese

7. L'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 è stata recepita nel diritto portoghese dall'articolo 9, punto 2, del Código do IVA (codice IVA).

8. L'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), di tale codice, nella versione in vigore fino al 31 marzo 2016, prevedeva che gli istituti ospedalieri, cliniche, centri medici e strutture simili non appartenenti a persone giuridiche di diritto pubblico o a istituzioni private integrate nel sistema sanitario nazionale potevano rinunciare all'esenzione in parola. La stessa disposizione, nella versione in vigore a partire dal 31 marzo 2016, limita la facoltà in capo agli organismi di diritto privato di rinunciare all'esenzione per i servizi che non vengono prestati nel quadro delle convenzioni stipulate con lo Stato nell'ambito del sistema sanitario.

9. Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, dello stesso codice, la scelta del regime d'imposizione viene operata dal soggetto passivo per un periodo di almeno cinque anni.

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

10. L'Idealmed III – Serviços de Saúde SA, una società di diritto portoghese (in prosieguo: la «società Idealmed»), gestisce cinque centri medici con fini di lucro.

11. Nella dichiarazione di inizio attività presentata il 6 gennaio 2012, la suddetta società ha chiesto di essere assoggettata al regime normale dell'IVA.

12. A partire dal settembre 2012, la società Idealmed ha stipulato una serie di convenzioni con enti pubblici appartenenti a diversi sottosistemi sanitari nazionali per la prestazione di servizi medici a prezzi prestabiliti.

13. In esito a un controllo, le autorità tributarie hanno accertato che, nel periodo da aprile 2014 fino a giugno 2016, una parte significativa dell'attività della società Idealmed veniva svolta nell'ambito delle suddette convenzioni. Di conseguenza, le autorità hanno dichiarato che l'attività di tale società rientrava nell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, senza possibilità di rinunciare all'esenzione in parola. Le autorità tributarie hanno pertanto emesso la decisione di modifica dello status fiscale della società Idealmed con effetto dal 1° ottobre 2012 e ordinato il rimborso dell'IVA indebitamente detratta, per un importo di EUR 2 009 944,90, oltre agli interessi.

14. In data 27 giugno 2017 la società Idealmed ha presentato domanda per la costituzione di un tribunale arbitrale tributario al fine di ottenere l'annullamento della suddetta decisione

15. In tali circostanze, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunale arbitrale tributario (centro di arbitrato amministrativo), Portogallo] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [2006/112] osti a che un istituto ospedaliero appartenente a una società commerciale di diritto privato, che abbia stipulato convenzioni per la prestazione di servizi di assistenza medica con lo Stato e con persone giuridiche di diritto pubblico, vada a operare a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico previsti da tale disposizione, qualora si verificano le seguenti condizioni:

- più del 54,5% del fatturato, inclusi i valori fatturati ai pazienti beneficiari, è realizzato con servizi dello Stato e sottosistemi di sanità pubblici, a prezzi fissati in accordi e convenzioni con questi stipulati;
- più del 69% dei pazienti sono beneficiari di sottosistemi di sanità pubblici o usufruiscono di servizi prestati nell'ambito di convenzioni stipulate con servizi dello Stato;
- più del 71% delle prestazioni mediche sono state realizzate nel quadro delle convenzioni stipulate con sottosistemi di sanità pubblici e servizi dello Stato; e
- l'attività svolta ha grande importanza dal punto di vista dell'interesse pubblico generale;

2) Considerato che il Portogallo ha optato, ai sensi dell'articolo 377 della direttiva [2006/112], per continuare a esentare dall'IVA le operazioni effettuate dagli istituti ospedalieri non menzionati dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva e ha concesso a questi soggetti passivi la facoltà di optare per l'imposizione di dette operazioni ai sensi dell'articolo 391 della direttiva, con

l'obbligo di rimanere assoggettati a tale regime fiscale per un periodo minimo di cinque anni e con la possibilità di tornare a beneficiare del regime di esenzione solo qualora manifestino tale intenzione, se il menzionato articolo 391 e/o i principi della tutela dei diritti quesiti e del legittimo affidamento, dell'uguaglianza, della non discriminazione, della neutralità e della non distorsione della concorrenza relativamente agli utilizzatori e ai soggetti passivi che siano enti di diritto pubblico ostano a che la Autoridade Tributária e Aduaneira (amministrazione tributaria portoghese) imponga il regime di esenzione, prima della decorrenza di detto termine, a partire dal momento in cui ritenga che il soggetto passivo inizi a prestare servizi a condizioni sociali analoghe agli enti di diritto pubblico;

- 3) Se l'articolo 391 della direttiva [2006/112] o i principi prima menzionati ostino a che una nuova legge imponga il regime di esenzione ai soggetti passivi che abbiano optato anteriormente per il regime di imposizione, prima della decorrenza del termine di cinque anni;
- 4) Se il menzionato articolo 391 della direttiva [2006/112] e/o i principi prima menzionati ostino a una normativa in virtù della quale un soggetto passivo che abbia optato per l'applicazione del regime di imposizione, poiché al momento in cui aveva formulato tale scelta non prestava servizi sanitari a condizioni sociali analoghe agli enti di diritto pubblico, possa continuare a essere assoggettato a tale regime nel caso in cui vada a prestare tali servizi a condizioni sociali analoghe agli enti di diritto pubblico».

16. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 26 marzo 2018. Osservazioni scritte sono state presentate dalla società Idealmed, dal governo portoghese nonché dalla Commissione europea. Le medesime parti erano rappresentate all'udienza del 17 giugno 2019.

Analisi

17. Nella presente causa, il giudice del rinvio ha sottoposto alla Corte quattro questioni relative all'esenzione dall'IVA delle prestazioni mediche realizzate da soggetti privati, ma a condizioni analoghe a quelle vigenti per gli enti pubblici che forniscono servizi simili. Nel contesto in esame risulta di fondamentale importanza la prima questione, e da essa inizierà la mia analisi dei problemi giuridici sollevati nella presente causa. Le altre questioni riguardano aspetti più tecnici relativi al potere di uno Stato membro di modificare lo status di un soggetto passivo ed il momento in cui tale modifica possa avvenire.

Prima questione pregiudiziale

18. La prima questione pregiudiziale riguarda il problema relativo alle circostanze in cui i servizi di ospedalizzazione e di cure mediche prestati da un organismo privato si debbano considerare come prestati «a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, e quindi rientranti nell'esenzione dall'IVA prevista dalla citata disposizione.

19. La suddetta questione è stata sollevata nell'ambito di un procedimento relativo agli istituti ospedalieri gestiti da una società di diritto commerciale, i quali realizzano una parte delle prestazioni mediche nel quadro della convenzione stipulata con le istituzioni del sistema sanitario pubblico. Nella sua questione, il giudice del rinvio richiama l'attenzione sulla percentuale che i servizi forniti nell'ambito del sistema sanitario pubblico occupano rispetto alla totalità dei servizi prestati da tale organismo. Tuttavia, non ritengo che una siffatta percentuale sia rilevante ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui alla citata disposizione della direttiva 2006/112.

20. La struttura dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 è simile a quella di altre esenzioni previste dallo stesso articolo, vale a dire, ha carattere tanto soggettivo, quanto oggettivo.

21. In primo luogo, la suddetta esenzione si applica ai servizi di ospedalizzazione e di cure mediche³ prestati da enti di diritto pubblico. La disposizione in parola non precisa a quali condizioni tali servizi debbano essere forniti, essendo sufficiente che siano prestati da un ente di diritto pubblico.

22. In secondo luogo, nell'esenzione rientrano anche i servizi di ospedalizzazione e cure mediche prestati da organismi diversi da enti di diritto pubblico «a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi». Occorre notare che il requisito di condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico riguarda i servizi eventualmente da esentare e non l'attività in generale dell'organismo interessato. Di conseguenza, l'esenzione in parola ha, nel caso di organismi diversi da enti di diritto pubblico, carattere oggettivo, vale a dire, in essa rientrano soltanto i servizi prestati a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, mentre altri servizi forniti dallo stesso organismo sono tassati in base al regime normale.

23. Ciò significa che la percentuale dei servizi che vengono prestati a condizioni analoghe rispetto alla totalità dei servizi forniti dall'organismo interessato, a prescindere dalla modalità di misura, è irrilevante ai fini dell'applicazione dell'esenzione in parola, considerato che la stessa riguarda i singoli servizi e non l'attività del soggetto in quanto tale.

24. Questo implica ovviamente altresì che un organismo diverso da un ente di diritto pubblico, il quale fornisce le prestazioni mediche, sia a condizioni analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, sia a condizioni diverse, diventa un cd. soggetto passivo misto, vale a dire un ente che effettua sia operazioni imponibili, sia operazioni esenti. Ciò comporta ulteriori oneri amministrativi necessari per la corretta contabilizzazione dell'IVA, sia a valle, sia a monte⁴. Tuttavia, si tratta di una conseguenza inevitabile dell'esercizio di un'attività esente da IVA.

25. Le parti del procedimento principale sembrano in disaccordo sul fatto che le prestazioni della società Idealmed siano fornite a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112. In particolare, la società sostiene che i servizi da essa prestati nel quadro delle convenzioni stipulate con gli enti pubblici non rientrano nell'ambito del sistema generale di sanità pubblica in Portogallo. Essi sono destinati a un gruppo specifico di assicurati (cioè, i dipendenti pubblici) e dovrebbero piuttosto essere paragonati a un regime di assicurazione malattia privato.

26. Tale questione riguarda l'interpretazione del diritto nazionale nonché la valutazione degli elementi di fatto e rientra interamente nella competenza del giudice del rinvio. Tuttavia, le disposizioni della direttiva 2006/112 debbono, per quanto possibile, essere interpretate in modo uniforme in tutta l'Unione, anche se la loro applicazione richiede un rinvio all'ordinamento giuridico nazionale. Ritengo pertanto che, qualora un organismo fornisca prestazioni mediche nell'ambito dell'assicurazione obbligatoria di malattia o di un'assicurazione che costituisca uno dei regimi alternativi, tra cui l'assicurato è tenuto a scegliere, e la quale è intesa a soddisfare le esigenze essenziali nell'ambito dell'assistenza sanitaria, è altamente probabile che tali prestazioni debbano essere considerate come fornite a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112.

3 Nonché le operazioni ad esse strettamente connesse.

4 A differenza delle operazioni imponibili, il soggetto passivo non ha diritto di detrarre l'imposta a monte in relazione alle operazioni esenti.

27. Nelle sue osservazioni nella presente causa, la Commissione solleva anche la questione di una condizione supplementare contenuta nella disposizione in parola, ossia che il prestatore di servizi eventualmente da esentare dovrebbe essere «debitamente riconosciuto». Tuttavia, sembra che questo requisito riguardi gli «altri istituti», mentre la società Idealmed opera sotto forma di istituto ospedaliero. In ogni caso, la Corte ha già avuto occasione di dichiarare che il requisito in questione non implica nessun procedimento formale di riconoscimento dell'istituto come rientrante nell'esenzione prevista dalla citata disposizione⁵. La circostanza che un organismo sia autorizzato ad effettuare prestazioni mediche, e che le stesse vengano realizzate nel quadro delle convenzioni stipulate con sottosistemi di sanità pubblici, sembra del tutto sufficiente a dimostrare che l'organismo in questione è «debitamente riconosciuto» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112.

28. L'articolo 133 della direttiva 2006/112 consente agli Stati membri di subordinare le esenzioni previste, tra l'altro, dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, all'osservanza da parte del soggetto passivo di determinate condizioni, in particolare della condizione che il soggetto passivo non abbia per fine la ricerca sistematica del profitto. Tuttavia, come risulta dal fascicolo della presente causa, il diritto portoghese non prevede una siffatta condizione. Tale requisito non risulta contemplato nemmeno dallo stesso articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, a differenza di talune altre disposizioni della citata direttiva che introducono esenzioni dall'IVA. Conformemente alla giurisprudenza della Corte, in assenza di una siffatta condizione, sia nella direttiva, sia nel diritto nazionale, il mero fatto di esercitare un'attività con fini di lucro non osta all'applicazione dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva in parola⁶.

29. Di conseguenza, il fatto che la società Idealmed fornisca i servizi medici al fine di realizzare un profitto non pregiudica l'applicazione nei suoi confronti dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112.

30. Propongo pertanto di risolvere la prima questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che i servizi di ospedalizzazione e di cure mediche prestati da un organismo diverso da un ente di diritto pubblico, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per le istituzioni di diritto pubblico, rientrano nell'esenzione prevista dalla citata disposizione, a prescindere dalla percentuale dei suddetti servizi rispetto alla totalità dei servizi forniti dal soggetto in questione. Spetta al giudice nazionale valutare se i servizi risultino prestati a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per le istituzioni di diritto pubblico. Nella sua valutazione, tale giudice deve tener conto, in particolare, del fatto che le prestazioni in parola siano fornite nell'ambito dell'assicurazione malattia obbligatoria o di un'assicurazione che costituisce uno dei regimi alternativi, tra cui l'assicurato è tenuto a scegliere, la quale miri a soddisfare le esigenze essenziali nell'ambito dell'assistenza sanitaria.

La seconda, la terza e la quarta questione pregiudiziale

31. La seconda, la terza e la quarta questione pregiudiziale riguardano il quesito, se l'articolo 377 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 391 della stessa, nonché i principi della tutela dei diritti quesiti e del legittimo affidamento, dell'uguaglianza, della non discriminazione, della neutralità e della non distorsione della concorrenza, ostino a che ad un soggetto, il quale, in forza delle disposizioni nazionali di recepimento dell'articolo 391 di tale direttiva, abbia optato per la tassazione della propria attività in base al regime normale, venga imposta l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, prima della scadenza del periodo durante il quale egli era tenuto a rimanere assoggettato al regime da esso prescelto. Le suddette questioni devono essere esaminate congiuntamente.

⁵ Sentenza del 6 novembre 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punti da 64 a 67).

⁶ V., in tal senso, sentenza del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punto 40).

32. Ricordo che, ai sensi dell'articolo 377 della direttiva 2006/112, il Portogallo può, in deroga ai principi generali di tale direttiva, continuare ad esentare, tra l'altro, le prestazioni mediche che non rientrano nell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b). A sua volta, l'articolo 391 della direttiva 2006/112 prevede che, in tale ipotesi, gli Stati membri possono accordare ai soggetti passivi la facoltà di optare per l'imposizione delle operazioni esentate. Il diritto portoghese prevede una siffatta possibilità: gli organismi che forniscono le prestazioni mediche possono scegliere tra l'esenzione o l'imposizione in base al regime normale, fermo restando che tale scelta viene operata, in linea di principio, per un periodo di almeno cinque anni. La società Idealmed si è avvalsa della facoltà in parola, optando per l'imposizione in base al regime normale. Tuttavia, è risultato che, secondo l'amministrazione tributaria una parte delle prestazioni realizzate da tale società veniva fornita a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per le istituzioni di diritto pubblico, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, circostanza che implica la loro esenzione, indipendentemente dalla scelta del regime d'imposizione effettuata dalla società interessata. Tali constatazioni hanno dato origine alla seconda, terza e quarta questione pregiudiziale del giudice del rinvio.

33. Per quanto concerne le suddette questioni, occorre anzitutto rilevare che la facoltà di optare per il regime d'imposizione previsto dall'articolo 391 della direttiva 2006/112 riguarda soltanto le esenzioni che gli Stati membri applicano in base alle disposizioni speciali contenute negli articoli da 370 a 390 quater della citata direttiva e che derogano ai principi generali della medesima. L'obiettivo è quindi quello di esentare le operazioni che non sono esentate in base ad altre disposizioni della direttiva in parola, ad esempio al suo articolo 132, paragrafo 1, lettera b).

34. Per quanto riguarda, in particolare, le prestazioni mediche, l'esenzione che il Portogallo mantiene in vigore in forza dell'autorizzazione contenuta nell'articolo 377 della direttiva 2006/112, unitamente alla facoltà del soggetto passivo, derivante dall'articolo 391 della medesima direttiva, di optare per il regime d'imposizione, può applicarsi soltanto alle prestazioni fornite da organismi diversi dagli enti di diritto pubblico e a condizioni sociali che non siano analoghe a quelle vigenti per le istituzioni di diritto pubblico. Ciò risulta chiaramente dalla formulazione dell'allegato X alla direttiva 2006/112, parte B, punto 7. Orbene, in riferimento ai servizi contemplati all'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, tale disposizione prevede un'esenzione obbligatoria nell'interesse pubblico, e né il Portogallo, in quanto Stato membro, né i soggetti passivi possono rinunciare alla suddetta esenzione.

35. Ricordo inoltre che l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 si applica a operazioni concrete e non all'attività del soggetto in quanto tale. L'organismo interessato può pertanto continuare a sottoporre all'imposta le operazioni che non rientrano nella suddetta esenzione.

36. Per tale motivo, l'articolo 377 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 391 della medesima, non osta a che ad un soggetto, il quale, in virtù delle disposizioni nazionali di recepimento dell'articolo 391 di tale direttiva, abbia optato per la tassazione della propria attività in base al regime normale, venga imposta l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della citata direttiva, prima della scadenza del periodo durante il quale egli era tenuto a rimanere assoggettato al regime da esso prescelto, in quanto i servizi prestati in base alle norme definite in quest'ultima disposizione della direttiva 2006/112 sono esclusi dall'ambito di applicazione dei suoi articoli 377 e 391.

37. Tale conclusione non è rimessa in discussione dai principi generali citati nelle questioni pregiudiziali sottoposte dal giudice del rinvio.

38. Per quanto concerne il principio della tutela del legittimo affidamento, la società Idealmed sostiene che le disposizioni di diritto portoghese, conformemente alle quali la stessa deve rimanere nel regime d'imposizione da essa prescelto per almeno cinque anni, farebbero sorgere in essa un legittimo affidamento sul fatto che tale regime non dovrebbe essere modificato nemmeno da una decisione dell'amministrazione tributaria.

39. Tuttavia, un siffatto affidamento è giustificato soltanto nella misura in cui le operazioni effettuate dalla suddetta società siano soggette al regime giuridico risultante dall'articolo 377 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 391 della stessa. Solo infatti in tale regime il soggetto passivo ha la facoltà di scegliere il metodo d'imposizione delle proprie operazioni. Per contro, qualora il soggetto passivo in questione eserciti un'attività rientrante nell'esenzione obbligatoria prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della medesima direttiva, esso non può nutrire un legittimo affidamento sul fatto di potersi sempre avvalere del diritto di optare per il regime d'imposizione in attuazione di disposizioni che non prevedano una siffatta facoltà. L'applicazione dell'esenzione nei suoi confronti, anche prima della scadenza del periodo per il quale era obbligato a rimanere nel regime d'imposizione prescelto, non viola quindi il suddetto principio.

40. Lo stesso vale per i principi di uguaglianza e di non discriminazione i quali, riguardo al sistema comune dell'IVA, si concretizzano nel principio di neutralità fiscale⁷. Quest'ultimo principio addirittura corrobora le deduzioni contenute nelle presenti conclusioni. Conformemente a tale principio, merci o servizi simili dal punto di vista del consumatore medio, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, non devono essere trattati in modo diverso ai fini dell'IVA⁸. Dal momento quindi che la direttiva 2006/112 prevede l'esenzione obbligatoria di determinati servizi, in essa dovrebbero rientrare tutte le operazioni soggette a tale esenzione, a prescindere dalla scelta del regime d'imposizione operata preventivamente dal soggetto passivo.

41. Nel contesto dell'IVA, il principio di neutralità fiscale significa inoltre che gli operatori economici non sostengono l'onere di tale imposta, in quanto essa viene integralmente trasferita sul consumatore. Questo risultato è ottenuto mediante il sistema di detrazione dell'imposta a monte relativa alle fasi commerciali precedenti⁹. Tuttavia, tale meccanismo funziona soltanto nelle ipotesi in cui lo stesso operatore economico effettui operazioni imponibili. Orbene, qualora egli effettui operazioni esenti, dal punto di vista del sistema dell'IVA esso diventa l'ultimo anello degli scambi e, analogamente al consumatore, perde il diritto a detrarre l'imposta a monte pagata nelle fasi precedenti, sostenendo così il suo onere economico.

42. Il principio di neutralità fiscale non osta quindi a che la società Idealmed perda il diritto a detrarre l'imposta pagata a monte nelle fasi commerciali precedenti in relazione ai servizi esentati ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112. Tuttavia, essa ha il diritto al rimborso dell'imposta che ha pagato su tali servizi, corredata di interessi, in quanto l'imposta in questione deve essere considerata come indebitamente riscossa¹⁰.

43. In considerazione di quanto sin qui esposto, occorre rispondere alla seconda, terza e quarta questione pregiudiziale dichiarando che né l'articolo 377 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 391 della medesima, né i principi della tutela dei diritti quesiti e del legittimo affidamento, dell'uguaglianza, della non discriminazione, della neutralità e della non distorsione della concorrenza, ostano a che ad un soggetto, il quale, in forza delle disposizioni nazionali di recepimento

7 V., in particolare, sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group* (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 61).

8 V., da ultimo, sentenza del 5 settembre 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, punto 36).

9 Sentenza del 15 novembre 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 46).

10 V., in particolare, sentenza del 19 luglio 2012, *Littlewoods Retail e a.* (C-591/10, EU:C:2012:478, punti da 24 a 26).

dell'articolo 391 di tale direttiva, abbia optato per la tassazione della propria attività in base al regime normale, venga imposta l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, prima della scadenza del periodo durante il quale egli era tenuto a rimanere assoggettato al regime da esso prescelto.

Conclusione

44. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, propongo di risolvere le questioni pregiudiziali sottoposte dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (tribunale arbitrale tributario – centro di arbitrato amministrativo, Portogallo) nel modo seguente:

- 1) L'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che i servizi di ospedalizzazione e di cure mediche prestati da un organismo diverso da un ente di diritto pubblico a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per le istituzioni di diritto pubblico, rientrano nell'esenzione prevista dalla citata disposizione, a prescindere dalla percentuale di tali servizi rispetto alla totalità dei servizi forniti dal soggetto in questione. Spetta al giudice nazionale valutare se i servizi risultino prestati a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per le istituzioni di diritto pubblico. Nella sua valutazione, tale giudice deve tener conto, in particolare, del fatto che le prestazioni in questione siano fornite nell'ambito dell'assicurazione malattia obbligatoria o di un'assicurazione che costituisce uno dei regimi alternativi, tra cui l'assicurato è tenuto a scegliere, la quale miri a soddisfare le esigenze essenziali nell'ambito dell'assistenza sanitaria.
- 2) Né l'articolo 377 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 391 della medesima, né i principi della tutela dei diritti quesiti e del legittimo affidamento, dell'uguaglianza, della non discriminazione, della neutralità e della non distorsione della concorrenza, ostano a che ad un soggetto, il quale, in forza delle disposizioni nazionali di recepimento dell'articolo 391 di tale direttiva, abbia optato per la tassazione della propria attività in base al regime normale, venga imposta l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, prima della scadenza del periodo durante il quale egli era tenuto a rimanere assoggettato al regime da esso prescelto.