



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MACIEJ SZPUNAR
apresentadas em 10 de outubro de 2019¹

Processo C-211/18

**Idealmed III — Serviços de Saúde, SA
contra
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD), Portugal]

«Reenvio prejudicial — Impostos — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 132.º, n.º 1, alínea b) — Isenções — Hospitalização e assistência médica — Serviços prestados em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público — Artigos 377.º e 391.º — Derrogações — Possibilidade de escolher o regime de tributação — Alteração das condições de exercício das atividades»

1. Os impostos são algo que, por norma, todos tentamos, tanto quanto possível, evitar, apesar de, segundo um ditado bem conhecido, serem, juntamente com a morte, uma das duas coisas que não se podem evitar na vida. Surpreendentemente, porém, há situações em que a tributação é tida como algo positivo e até mesmo desejável. É, nomeadamente, o caso dos sujeitos passivos que exercem atividades sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). Com efeito, enquanto essa atividade for tributada, a tributação mantém-se neutra para o sujeito passivo, uma vez que o seu ónus económico é transferido para as fases seguintes da comercialização e é, em última análise, suportado pelos consumidores. Se, no entanto, as operações efetuadas por um sujeito passivo estiverem isentas de IVA, então é esse sujeito passivo que suporta o ónus económico do imposto pago a montante nas fases anteriores da comercialização. Por conseguinte, na maioria das vezes, os operadores económicos preferem sujeitar-se à tributação a ficar isentos dela. Contudo, se esta isenção for obrigatória, não têm essa possibilidade: não é possível renunciar à mesma e sujeitar-se voluntariamente ao imposto. No caso em apreço, o Tribunal de Justiça terá oportunidade de recordar este princípio.

Quadro jurídico

Direito da União

2. O artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado², dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

¹ Língua original: polaco.

² JO 2006, L 347, p. 1.

[...]

- b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

[...]»

3. Nos termos do artigo 133.º, alíneas a) e c), desta diretiva:

«Os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições:

- a) Os organismos em causa não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;

[...]

- c) Esses organismos devem praticar preços homologados pelas autoridades públicas ou que não excedam tais preços ou, no que diz respeito às atividades não suscetíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao IVA;

[...]»

4. O artigo 377.º da mesma diretiva introduz a seguinte derrogação:

«Portugal pode continuar a isentar as operações enumeradas nos pontos 2), 4), 7), 9), 10) e 13) da parte B do anexo X, nas condições em vigor neste Estado-Membro em 1 de janeiro de 1989.»

5. O artigo 391.º da referida diretiva prevê:

«Os Estados-Membros que isentem as operações referidas nos artigos [...] 377.º, [...] podem conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação das referidas operações.»

6. Por último, o ponto 7 da parte B do anexo X da Diretiva 2006/112 refere as «[o]perações efetuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º».

Direito português

7. A isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 foi transposta para o direito português pelo artigo 9.º, n.º 2, do Código do IVA.

8. O artigo 12.º, n.º 1, alínea b), desse código, na redação em vigor até 31 de março de 2016, previa que podem renunciar a essa isenção os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde. A mesma disposição, na versão em vigor após 31 de março de 2016, limita a possibilidade de renunciar à isenção dos sujeitos passivos que não sejam pessoas coletivas de direito público às prestações que não decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde.

9. Nos termos do artigo 12.º, n.º 3, do mesmo código, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos.

Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

10. A Idealmed III — Serviços de Saúde, SA, uma sociedade de direito português (a seguir «Idealmed»), explora cinco centros de assistência médica com fins lucrativos.

11. Na declaração relativa ao início de atividade, de 6 de janeiro de 2012, esta sociedade solicitou a sujeição ao regime normal do IVA.

12. A partir de setembro de 2012, a Idealmed celebrou várias convenções com entidades públicas pertencentes a diferentes subsistemas de saúde, para a prestação de serviços médicos a preços predefinidos.

13. Em resultado de uma ação inspetiva, a Autoridade Tributária verificou que, no período compreendido entre abril de 2014 e junho de 2016, uma parte substancial das atividades da Idealmed tinha sido realizada no quadro das referidas convenções. Essa autoridade concluiu, por conseguinte, que as atividades da sociedade se enquadravam no regime de isenção previsto no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, não sendo possível renunciar a essa isenção. Face ao exposto, a Autoridade Tributária tomou a decisão de alterar oficiosamente o estatuto fiscal da Idealmed, com efeitos a partir de 1 de outubro de 2012, e ordenou o reembolso do IVA indevidamente deduzido, no valor de 2 009 944,90 euros, acrescido de juros.

14. Em 27 de junho de 2017, a Idealmed solicitou a constituição de um tribunal arbitral tributário, com vista a obter a declaração de nulidade da decisão acima mencionada.

15. Nestas circunstâncias, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) O artigo 132.º, n.º 1, alínea b) da Directiva [2006/112] opõe-se a que se entenda que um estabelecimento hospitalar pertencente a uma sociedade comercial de direito privado, que celebrou convenções para a prestação de serviços de assistência médica com o Estado e pessoas colectivas de direito público, passa a actuar em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público previstos naquela norma quando se verificam as seguintes condições:
- mais de 54,5 % da faturação, incluindo os montantes facturados aos respectivos utentes beneficiários, é efectuada com serviços do Estado e subsistemas públicos de saúde, a preços fixados em acordos e convenções com estes celebrados;
 - mais de 69 % dos utentes são beneficiários de subsistemas de saúde públicos ou usufruem de serviços prestados no âmbito de convenções celebradas com serviços do Estado;
 - mais de 71 % dos actos médicos foram realizados ao abrigo das convenções celebradas com subsistemas de saúde públicos e com serviços do Estado; e
 - é grande [o] interesse público geral da atividade desenvolvida?
- 2) Tendo Portugal optado, ao abrigo do artigo 377.º da Directiva [2006/112], por continuar a isentar de IVA as operações efectuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea b) desta Directiva e tendo concedido a estes sujeitos passivos, ao abrigo do

artigo 391.º da Directiva, a faculdade de optarem pela tributação das referidas operações, com a obrigação de se manterem no regime de tributação por um período mínimo de cinco anos e prevendo apenas a possibilidade de voltarem ao regime de isenção se manifestarem tal intenção, este artigo 391.º e/ou os princípios da protecção de direitos adquiridos e da confiança legítima, da igualdade, da não discriminação, da neutralidade e da não distorção da concorrência em relação aos utilizadores e aos sujeitos passivos que sejam organismos de direito público, opõem-se a que a Autoridade Tributária e Aduaneira imponha o regime de isenção, antes do decurso daquele prazo, a partir do período em que entende que o sujeito passivo passou a prestar serviços em condições sociais análogas aos organismos de direito público?

- 3) O referido artigo 391.º da Directiva [2006/112] e/ou os princípios referidos opõem-se a que [...] uma nova lei imponha o regime de isenção aos sujeitos passivos que anteriormente optaram pelo regime de tributação, antes do decurso daquele prazo de cinco anos?
- 4) O referido artigo 391.º [da Directiva 2006/112] e/ou os referidos princípios referidos opõem-se a um regime legal à face do qual um sujeito passivo que optou pela aplicação do regime de tributação, por no momento em que formulou a opção não prestar serviços de saúde em condições sociais análogas aos organismos de direito público, pode permanecer em tal regime se passar a prestar esses serviços em condições sociais análogas aos organismos de direito público?»

16. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de março de 2018. A Idealmed, o Governo português e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Estas mesmas partes estiveram representadas na audiência de 17 de junho de 2019.

Análise

17. No presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio submeteu ao Tribunal de Justiça quatro questões relativas à isenção de IVA dos serviços médicos prestados por entidades privadas, mas em condições análogas às que vigoram para os organismos públicos que prestam serviços semelhantes. A primeira questão reveste aqui uma importância fundamental, pelo que começarei por ela a análise dos problemas jurídicos suscitados neste processo. As restantes questões dizem respeito a problemas mais técnicos no que se refere à faculdade de um Estado-Membro alterar o estatuto de um sujeito passivo e ao momento em que essa alteração pode ocorrer.

Primeira questão prejudicial

18. A primeira questão prejudicial diz respeito à questão de saber em que circunstâncias os serviços de hospitalização e assistência médica prestados por uma entidade privada devem ser considerados prestados «em condições sociais análogas às que vigoram para [os organismos de direito público]», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112, e, portanto, estar sujeitos à isenção de IVA prevista nessa disposição.

19. Esta questão foi suscitada no âmbito de um processo referente a hospitais geridos por uma sociedade de direito comercial, que prestam uma parte dos seus serviços médicos no quadro de uma convenção com instituições do sistema público de saúde. Na sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio chama a atenção para a proporção de serviços prestados no quadro do sistema público de saúde face à totalidade dos serviços prestados pela entidade em questão. Não me parece, porém, que esta proporção seja relevante para a aplicação da isenção a que se refere a disposição acima mencionada da Directiva 2006/112.

20. A isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 é semelhante, em termos de estrutura, às outras isenções previstas nesse artigo, ou seja, é de natureza tanto subjetiva como objetiva.

21. Em primeiro lugar, esta isenção respeita a serviços de hospitalização e assistência médica³ prestados por organismos de direito público. A disposição em questão não especifica as condições em que estes serviços devem ser prestados, bastando que sejam prestados por um organismo de direito público.

22. Em segundo lugar, a isenção abrange igualmente os serviços de hospitalização e assistência médica prestados por entidades que não são organismos de direito público, «em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos». Note-se que a exigência de condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público diz respeito aos serviços que podem eventualmente estar sujeitos à isenção, e não às atividades em geral da entidade em causa. Esta isenção é, portanto — no caso de organismos que não sejam organismos de direito público —, de natureza objetiva: respeita apenas aos serviços prestados em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, estando os outros serviços prestados pela mesma entidade sujeitos a tributação segundo as regras gerais.

23. Isto significa que a proporção de serviços prestados nessas condições análogas face à totalidade dos serviços prestados pela entidade em causa, independentemente do modo como seja aferida, é irrelevante para efeitos da aplicação da isenção em questão, dado que diz respeito a determinados serviços e não à atividade da entidade enquanto tal.

24. Evidentemente, isto também significa que um organismo que não seja um organismo de direito público, que presta serviços médicos em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, bem como noutras condições, se torna o chamado «sujeito passivo misto», ou seja, um sujeito passivo que realiza tanto operações tributáveis como isentas. Isso implica encargos administrativos adicionais, necessários para o cálculo correto não só do IVA a montante mas também a jusante⁴. Tal constitui, porém, uma consequência inevitável do exercício de atividades isentas de IVA.

25. As partes no processo principal parecem estar em desacordo sobre a questão de saber se os serviços prestados pela Idealmed são prestados em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112. Esta sociedade alega, nomeadamente, que os serviços que presta ao abrigo de convenções celebradas com entidades públicas não são abrangidos pelo âmbito geral do sistema de saúde em Portugal, destinam-se a um grupo específico de beneficiários (ou seja, os funcionários públicos) e devem antes ser comparados com um sistema de saúde privado.

26. Esta questão diz respeito à interpretação do direito nacional e à apreciação dos factos, sendo da exclusiva competência do órgão jurisdicional de reenvio. As disposições da Diretiva 2006/112 devem, contudo, ser interpretadas, tanto quanto possível, de modo uniforme em toda a União Europeia, mesmo que a sua aplicação exija o recurso ao regime do direito nacional. Por conseguinte, considero que quando uma entidade presta serviços médicos no quadro de um subsistema de saúde obrigatório ou de um dos regimes de seguro alternativos, entre os quais os beneficiários são obrigados a escolher e que têm por objetivo satisfazer as suas necessidades básicas de assistência médica, é altamente provável que tais serviços sejam considerados prestações efetuadas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112.

³ E também a operações com eles estreitamente relacionadas.

⁴ Ao contrário das operações tributáveis, no caso das operações isentas, o sujeito passivo não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante.

27. Nas suas observações no presente processo, a Comissão suscita ainda a questão da condição adicional prevista na disposição em questão, isto é, que o prestador dos serviços, que pode eventualmente beneficiar de uma isenção, tenha sido «devidamente reconhecido». Afigura-se, contudo, que esta exigência respeita aos «outros estabelecimentos», sendo que a Idealmed gere hospitais. De qualquer modo, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de declarar que essa exigência não implica qualquer reconhecimento formal pela entidade sujeita à isenção prevista na referida disposição⁵. Afigura-se que o facto de uma entidade ter o direito de prestar serviços de assistência médica e de os prestar no quadro de uma convenção celebrada com organismos dos subsistemas de saúde públicos é plenamente suficiente para demonstrar que tal entidade é «devidamente reconhecida», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112.

28. O artigo 133.º da Diretiva 2006/112 permite que os Estados-Membros façam depender as isenções previstas, entre outros, no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da diretiva, da observância de determinadas condições pelo sujeito passivo, em particular, que este não tenha como objetivo a obtenção sistemática de lucro. No entanto, como resulta dos autos do presente processo, o direito português não prevê essa condição. Esta condição também não está prevista no próprio artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, ao contrário de outras disposições dessa diretiva que concedem isenções de IVA. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não se verificando tal condição — quer na Diretiva 2006/112 quer no direito nacional —, o simples facto de se exercer uma atividade com fins lucrativos não pode excluir o benefício da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva⁶.

29. Consequentemente, o facto de a Idealmed prestar serviços médicos com fins lucrativos não obsta a que lhe seja aplicada a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112.

30. Face ao acima exposto, proponho que se responda à primeira questão prejudicial que o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os serviços de hospitalização e assistência médica prestados por uma entidade que não seja um organismo de direito público, em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, estão sujeitos à isenção prevista nessa disposição, independentemente da proporção desses serviços na totalidade dos serviços prestados por essa entidade. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se os serviços são prestados em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público. Na sua apreciação, o referido órgão jurisdicional deve ter em conta, nomeadamente, se esses serviços são prestados no âmbito de um subsistema de saúde obrigatório ou de um dos regimes de seguro alternativos, entre os quais os beneficiários são obrigados a escolher e que se destinam a satisfazer as suas necessidades básicas de assistência médica.

Segunda, terceira e quarta questões prejudiciais

31. A segunda, terceira e quarta questões prejudiciais dizem respeito à questão de saber se o artigo 377.º da Diretiva 2006/112, em conjugação com o artigo 391.º desta, bem como os princípios da proteção dos direitos adquiridos, da confiança legítima, da igualdade, da não discriminação, da neutralidade e da não distorção da concorrência se opõem a que uma entidade que, ao abrigo das disposições nacionais que transpõem o artigo 391.º da diretiva, optou pela tributação das suas atividades nos termos do regime geral esteja abrangida pela isenção prevista no seu artigo 132.º, n.º 1, alínea b), antes do decurso do prazo durante o qual estava obrigada a permanecer no regime de tributação por que optou. Estas questões devem ser abordadas em conjunto.

5 Acórdão de 6 de novembro de 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, n.ºs 64 a 67).

6 V., por analogia, Acórdão de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 40).

32. Recordo que, nos termos do artigo 377.º da Diretiva 2006/112, em derrogação dos princípios gerais dessa diretiva, Portugal pode continuar a isentar, nomeadamente, os serviços médicos não abrangidos pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b). Por seu turno, o artigo 391.º da Diretiva 2006/112 dispõe que, nesse caso, os Estados-Membros podem conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação das operações abrangidas pela isenção. Esta possibilidade também está prevista no direito português: os prestadores de serviços médicos podem escolher entre a isenção e a tributação no regime geral, devendo esta escolha ser mantida, em princípio, durante um período de, pelo menos, cinco anos. A Idealmed fez uso dessa possibilidade, optando pela tributação no regime geral. Verificou-se, no entanto, que, segundo a Autoridade Tributária, uma parte dos serviços prestados por esta sociedade ocorreu em condições sociais análogas às que vigoravam para os organismos de direito público, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, o que implica que está isenta, independentemente da escolha da forma de tributação efetuada por esta sociedade. Daí a segunda, terceira e quarta questões do órgão jurisdicional de reenvio.

33. Quanto a estas questões, há que salientar, antes de mais, que a faculdade de optar pelo regime de tributação, prevista no artigo 391.º da Diretiva 2006/112, apenas diz respeito às isenções que os Estados-Membros aplicam com base nas disposições específicas previstas nos artigos 370.º a 390.º-C da referida diretiva e que derrogam aos seus princípios gerais. Trata-se, pois, de isentar operações que não estão isentas ao abrigo de outras disposições da diretiva, como, por exemplo, as do seu artigo 132.º, n.º 1, alínea b).

34. No caso específico da prestação de serviços médicos, a isenção que Portugal mantém ao abrigo da autorização prevista no artigo 377.º da Diretiva 2006/112, juntamente com a possibilidade de o sujeito passivo optar pelo regime de tributação, prevista no artigo 391.º da mesma diretiva, só se pode aplicar a prestações efetuadas por entidades que não sejam organismos de direito público e em condições sociais que não sejam análogas às que vigoram para os organismos de direito público. É o que claramente resulta da redação do anexo X, parte B, ponto 7, da Diretiva 2006/112. Todavia, no que respeita aos serviços abrangidos pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, essa disposição prevê uma isenção obrigatória de interesse público e nem Portugal, enquanto Estado-Membro, nem os sujeitos passivos a podem derrogar.

35. Além disso, recordo que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 se aplica a operações específicas e não à atividade da entidade enquanto tal. Por conseguinte, a entidade em causa pode continuar a tributar operações que não estão sujeitas a essa isenção.

36. Por esse motivo, o artigo 377.º da Diretiva 2006/112, em conjugação com o seu artigo 391.º, não se opõe a que uma entidade que, ao abrigo das disposições nacionais que transpõem o artigo 391.º da diretiva, tenha optado pelo regime geral de tributação da sua atividade esteja abrangida pela isenção prevista no seu artigo 132.º, n.º 1, alínea b), antes do decurso do período durante o qual estava obrigada a permanecer no regime de tributação por que optou, uma vez que as prestações efetuadas nas condições fixadas nesta última disposição ficam excluídas do âmbito de aplicação dos artigos 377.º e 391.º da Diretiva 2006/112.

37. Esta conclusão não é posta em causa pelos princípios gerais enunciados nas questões do órgão jurisdicional de reenvio.

38. No que se refere ao princípio da proteção da confiança legítima, a Idealmed alega que a legislação portuguesa, nos termos da qual ela deve permanecer no regime de tributação por que optou durante, pelo menos, cinco anos, criou nela a expectativa legítima de que esse regime também não seria alterado por uma decisão da Autoridade Tributária.

39. Contudo, essa expectativa só é legítima na medida em que as operações efetuadas por essa sociedade estejam sujeitas ao regime jurídico decorrente do artigo 377.º da Diretiva 2006/112, em conjugação com o seu artigo 391.º Só ao abrigo deste regime é que o sujeito passivo tem o direito de escolher o método de tributação das suas operações. Porém, quando esse sujeito passivo exerce uma atividade sujeita à isenção obrigatória prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), Diretiva 2006/112, não pode legitimamente alimentar a expectativa de continuar a exercer o direito de optar por um regime de tributação segundo regras que não preveem esse direito de opção. Por conseguinte, a aplicação da isenção à sociedade, mesmo antes do termo do período durante o qual estava obrigada a permanecer no regime de tributação por que optou, não viola este princípio.

40. O mesmo vale para os princípios da igualdade de tratamento e da não discriminação, que encontram expressão no princípio da neutralidade fiscal do sistema comum do IVA⁷. Este princípio confirma efetivamente as presentes conclusões. Segundo esses princípios, mercadorias ou prestações de serviços semelhantes do ponto de vista do consumidor médio, que estão, portanto, em concorrência entre si, não podem ser tratadas de maneira diferente na perspetiva do IVA⁸. Por conseguinte, quando a Diretiva 2006/112 prevê a isenção obrigatória de determinados serviços, isso deve abranger todas as operações que beneficiam dessa isenção, independentemente da escolha prévia do regime de tributação pelo sujeito passivo.

41. No contexto do IVA, o princípio da neutralidade fiscal significa também que os operadores económicos não suportam o ónus desse imposto, uma vez que este é integralmente repercutido no consumidor. Este resultado é alcançado através de um sistema de dedução do imposto pago a montante, nas fases anteriores da comercialização⁹. No entanto, este sistema só funciona quando é o próprio operador económico que efetua as operações tributáveis. Pelo contrário, se realizar operações isentas, na perspetiva do regime do IVA, torna-se o último elo da cadeia de comercialização, tal como o consumidor, e perde o direito à dedução do imposto pago a montante, em fases anteriores, suportando o seu ónus económico.

42. Por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal não obsta a que a Idealmed perca o seu direito à dedução do imposto pago a montante, nas fases anteriores da comercialização, relativo aos serviços isentos nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112. Todavia, tem direito ao reembolso, acrescido de juros, do imposto que pagou sobre esses serviços, uma vez que se deve considerar que esse imposto foi indevidamente cobrado¹⁰.

43. Tendo em conta o acima exposto, há que responder à segunda, terceira e quarta questões prejudiciais que nem o artigo 377.º da Diretiva 2006/112, em conjugação com o artigo 391.º desta, nem os princípios da proteção dos direitos adquiridos, da confiança legítima, da igualdade, da não discriminação, da neutralidade e da não distorção da concorrência se opõem a que uma entidade que, ao abrigo das disposições nacionais que transpõem o artigo 391.º da diretiva, optou pelo regime geral de tributação das suas atividades esteja abrangida pela isenção prevista no seu artigo 132.º, n.º 1, alínea b), antes do decurso do prazo durante o qual estava obrigada a permanecer no regime de tributação por que optou.

7 V., em especial, Acórdão de 10 de novembro de 2011, *The Rank Group* (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 61).

8 V., mais recentemente, Acórdão de 5 de setembro de 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, n.º 36).

9 V. Acórdão de 15 de novembro de 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 46).

10 V., em especial, Acórdão de 19 de julho de 2012, *Littlewoods Retail e o.* (C-591/10, EU:C:2012:478, n.ºs 24 a 26).

Conclusão

44. Tendo em conta o que precede, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal), do seguinte modo:

- 1) O artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que os serviços de hospitalização e assistência médica prestados por uma entidade que não seja um organismo de direito público, em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, estão sujeitos à isenção prevista nessa disposição, independentemente da proporção desses serviços na totalidade dos serviços prestados por essa entidade. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se os serviços são prestados em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público. Na sua apreciação, o referido órgão jurisdicional deve ter em conta, nomeadamente, se esses serviços são prestados no âmbito de um subsistema de saúde obrigatório ou de um dos regimes de seguro alternativos, entre os quais os beneficiários são obrigados a escolher e que se destinam a satisfazer as suas necessidades básicas de assistência médica.
- 2) Nem o artigo 377.º da Diretiva 2006/112, em conjugação com o artigo 391.º desta, nem os princípios da proteção dos direitos adquiridos, da confiança legítima, da igualdade, da não discriminação, da neutralidade e da não distorção da concorrência se opõem a que uma entidade que, ao abrigo das disposições nacionais que transpõem o artigo 391.º da diretiva, optou pelo regime geral de tributação das suas atividades esteja abrangida pela isenção prevista no seu artigo 132.º, n.º 1, alínea b), antes do decurso do prazo durante o qual estava obrigada a permanecer no regime de tributação por que optou.