Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

5 de março de 2020*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 132.º, n.º 1, alínea b) — Isenções — Hospitalização e assistência médica — Estabelecimentos hospitalares — Prestações efetuadas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público — Artigos 377.° e 391.° — Derrogações — Possibilidade de escolher o regime de tributação — Manutenção da tributação — Alteração das condições de exercício da atividade»

No processo C-211/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal), por Decisão de 19 de fevereiro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de março de 2018, no processo

Idealmed III — Serviços de Saúde, SA

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: M. Safjan, presidente de secção, L. Bay Larsen (relator) e C. Toader, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 17 de junho de 2019,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Idealmed III — Serviços de Saúde, SA, por J. P. Lampreia e F. Antas, advogados,

– em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques e P. Barros da Costa, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Afonso e N. Gossement, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de outubro de 2019,

* Língua do processo: português.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), e dos artigos 377.° e 391.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Idealmed III — Serviços de Saúde, SA (a seguir «Idealmed»), à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) a propósito da decisão desta última que exige à Idealmed o pagamento de um montante correspondente ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) deduzido no âmbito dos serviços médicos que esta prestou entre 2014 e 2016, acrescido dos respetivos juros compensatórios e juros de mora.

Quadro jurídico

Diretiva 2006/112

3 O considerando 7 da Diretiva 2006/112 enuncia:

«O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.»

4 O artigo 132.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

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;

[...]

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

[...]»

5 O artigo 133.º da referida diretiva prevê:

«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, inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao IVA;

[...]»

6 Nos termos do artigo 377.º da mesma diretiva:

«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.»

7 O artigo 391.º da Diretiva 2006/112 tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros que isentem as operações referidas nos artigos 371.°, 375.°, 376.° ou 377.°, no artigo 378.º, n.º 2, no artigo 379.º, n.º 2, ou nos artigos 380.° a 390.°-C podem conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação das referidas operações.»

8 O anexo X daquela diretiva, intitulado «Lista das operações objeto das derrogações previstas nos artigos 370.° e 371.° e nos artigos 375.° a 390.°-C», menciona, no ponto 7 da sua parte B, que enumera as operações que os Estados-Membros podem continuar a isentar, «operações efetuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º».

Direito português

9 O artigo 9.º, n.º 2, do Código do IVA dispõe que estão isentas do IVA «as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares».

10 O artigo 12.º do referido código, na redação resultante do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho de 2008, dispõe:

«1. Podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações:

[...]

b) 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, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas;

2. O direito de opção é exercido mediante a entrega, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, da declaração de início ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação.

3. Tendo exercido o direito de opção nos termos dos números anteriores, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos, devendo, findo tal prazo, no caso de desejar voltar ao regime de isenção:

a) Apresentar, durante o mês de janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção, a declaração a que se refere o artigo 32.º, a qual produz efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da sua apresentação;

[...]»

11 A Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março de 2016, alterou o artigo 12.º, n.º 1, do referido código, que passou a ter a seguinte redação:

«Podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações:

[...]

b) Os sujeitos passivos referidos no n.º 2 do artigo 9.º, que não sejam pessoas coletivas de direito público, relativamente às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas, que não decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Idealmed é uma sociedade que gere e explora, com fins lucrativos, cinco estabelecimentos de saúde, que prestam, designadamente, serviços médicos, cuidados de enfermagem, bem como serviços de diagnóstico, de análises clínicas e de fisioterapia.

13 Na sua declaração de início de atividade, apresentada em 6 de janeiro de 2012, esta sociedade requereu a sujeição ao regime normal de tributação do IVA.

14 A partir de setembro de 2012, a Idealmed celebrou acordos e convenções com autoridades públicas, que previam, nomeadamente, a prestação de serviços de assistência a preços predefinidos.

15 Por ocasião de uma ação inspetiva, a Autoridade Tributária e Aduaneira verificou que, entre abril de 2014 e junho de 2016, grande parte da atividade médica da Idealmed foi exercida no âmbito desses acordos e convenções. Esta autoridade deduziu daí que a referida atividade deveria ter sido isenta, sem que a Idealmed pudesse renunciar ao benefício dessa isenção, e que, consequentemente, esta sociedade tinha deduzido indevidamente o IVA pago no âmbito do exercício da referida atividade.

16 Na sequência dessa inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira adotou uma decisão que alterou oficiosamente o estatuto da Idealmed em matéria de IVA, com efeitos a partir de 1 de outubro de 2012, e ordenou a esta sociedade o pagamento de um montante correspondente ao montante do IVA indevidamente deduzido, a saber, 2 009 944,90 euros, acrescido dos respetivos juros.

17 Em 27 de junho de 2017, a Idealmed apresentou um pedido de constituição de um tribunal arbitral tributário, com vista a obter a declaração de nulidade daquela decisão.

18 Nestas circunstâncias, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (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 facturação, incluindo os montantes faturados aos respetivos 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 [a República Portuguesa] 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 Diretiva [2006/112], 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 [...] artigo 391.º da Directiva [2006/112] e/ou os princípios referidos opõem-se a que a 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 [...] artigo 391.º [da Diretiva 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?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

19 A título preliminar, importa recordar que, segundo o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros devem isentar 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.

20 Resulta da redação desta disposição que a isenção das prestações de serviços de assistência efetuadas por estabelecimentos hospitalares privados está sujeita à condição de essas prestações serem asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público.

21 Uma vez que esta exigência se refere às prestações efetuadas e não ao prestador em causa, a proporção das prestações de serviços de assistência asseguradas em condições sociais análogas, na aceção da referida disposição, relativamente ao conjunto da atividade desse prestador não é relevante para a aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva.

22 Nestas condições, há que considerar que, com a sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, para determinar se as prestações de serviços de assistência efetuadas por um estabelecimento hospitalar privado, que revestem caráter de interesse geral, são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção da mesma disposição, as autoridades competentes de um Estado-Membro podem tomar em consideração o facto de essas prestações serem efetuadas no âmbito de convenções celebradas com autoridades públicas desse Estado-Membro, a preços fixados por essas convenções e cujos custos são parcialmente assumidos por instituições de segurança social do referido Estado-Membro.

23 A este respeito, refira-se, desde logo, que o artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), e o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e g), da Diretiva 2006/112, cuja redação é, em substância, idêntica à da primeira destas disposições, devem ser interpretados do mesmo modo e que, consequentemente, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta primeira disposição é pertinente para responder às questões relativas à interpretação da segunda (v., neste sentido, Acórdão de 10 de junho de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 27).

24 Quanto ao conceito de «condições sociais análogas», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, há que observar que esta disposição não define com precisão os aspetos das prestações de serviços de assistência em causa que devem ser comparados para efeitos da apreciação da sua aplicabilidade.

25 A este respeito, importa recordar, em primeiro lugar, que as disposições do artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 têm, no seu todo, por finalidade isentar de IVA certas atividades de interesse geral, a fim de facilitar o acesso a determinadas prestações assim como o fornecimento de determinados bens, evitando o acréscimo de custos que decorreria da sua sujeição a IVA (v., neste sentido, Acórdão de 20 de novembro de 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, n.º 37 e jurisprudência referida).

26 O caráter de interesse geral das prestações constitui, portanto, um elemento relevante a tomar em consideração para determinar se as prestações de serviços de assistência de um estabelecimento hospitalar privado são abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva.

27 Em segundo lugar, resulta do artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea c), da referida diretiva que os Estados-Membros podem fazer depender a concessão das isenções previstas, nomeadamente, no artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e g), da mesma diretiva a organismos que não sejam de direito público da observância da condição de os referidos organismos deverem 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.

28 Uma vez que o legislador da União fez do elemento relativo à fixação dos preços das prestações por uma convenção celebrada com as autoridades públicas de um Estado-Membro uma condição facultativa que os Estados-Membros podem optar por aplicar ou não à isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, a inexistência de tal elemento não pode ser suscetível de excluir o benefício dessa isenção (v., por analogia, Acórdão de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 40).

29 Esse elemento continua, porém, a ser pertinente para determinar se as prestações de serviços de assistência de um estabelecimento hospitalar privado são asseguradas 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 (v., por analogia, Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 38).

30 Nestas condições, há que considerar que o elemento relativo à fixação dos preços das prestações por uma convenção celebrada com as autoridades públicas de um Estado-Membro constitui um elemento que pode ser tido em conta para determinar se as prestações de serviços de assistência de um estabelecimento hospitalar privado são asseguradas 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.

31 Em terceiro lugar, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as modalidades de pagamento das prestações pelas instituições de segurança social de um Estado-Membro são relevantes no âmbito da análise da comparabilidade das condições em que essas prestações são efetuadas na aceção desta disposição (v., neste sentido, Acórdão de 10 de junho de 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, n.ºs 69 e 70).

32 Tendo em conta o que precede, há que responder à primeira questão que o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, para determinar se as prestações de serviços de assistência efetuadas por um estabelecimento hospitalar privado, que revestem caráter de interesse geral, são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção da mesma disposição, as autoridades competentes de um Estado-Membro podem tomar em consideração o facto de essas prestações serem efetuadas no âmbito de convenções celebradas com autoridades públicas desse Estado-Membro, a preços fixados por essas convenções e cujos custos são parcialmente assumidos por instituições de segurança social do referido Estado-Membro.

Quanto às questões segunda a quarta

33 Com as suas questões segunda a quarta, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 391.º da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o artigo 377.º da mesma diretiva e com os princípios da confiança legítima, da segurança jurídica e da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à isenção do IVA das prestações de serviços de assistência efetuadas por um estabelecimento hospitalar privado que estejam abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva devido a uma alteração das condições de exercício das suas atividades ocorrida após ter optado pelo regime de tributação previsto pela legislação nacional do Estado-Membro em causa, a qual estabelece a obrigação de todos os sujeitos passivos que efetuarem tal escolha permanecerem no referido regime durante um determinado período, quando este ainda não tiver decorrido.

34 Importa recordar que o regime comum do IVA é o resultado de uma harmonização progressiva das legislações nacionais no âmbito dos artigos 113.° e 115.° TFUE. Como o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente, esta harmonização, tal como realizada pelas sucessivas diretivas, nomeadamente pela Diretiva 77/388, é, por enquanto, apenas parcial (v., neste sentido, Acórdão de 26 de fevereiro de 2015, VDP Dental Laboratory e o., C-144/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, n.º 60 e jurisprudência referida).

35 Com efeito, a Diretiva 2006/112 autorizou os Estados-Membros, nos termos do seu artigo 370.º, a manterem determinadas disposições da sua legislação nacional anteriores a essa diretiva que, sem a referida autorização, seriam incompatíveis com ela (Acórdão de 26 de fevereiro de 2015, VDP Dental Laboratory e o., C-144/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, n.º 61 e jurisprudência referida).

36 Neste contexto, o artigo 377.º da referida diretiva, lido em conjugação com o anexo X, parte B, ponto 7, da mesma, autoriza a República Portuguesa a continuar a isentar as operações efetuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), daquela diretiva, nas condições existentes nesse Estado-Membro em 1 de janeiro de 1989.

37 Além disso, o artigo 391.º da Diretiva 2006/112 autoriza os Estados-Membros que isentem as operações referidas nas disposições que cita, entre as quais figura o artigo 377.º da mesma diretiva, a conceder aos sujeitos passivos em causa a faculdade de optarem pela tributação das referidas operações.

38 Resulta, assim, da leitura conjugada dos artigos 377.° e 391.° da referida diretiva, bem como do anexo X, parte B, ponto 7, desta, que a faculdade de optar pela tributação prevista no artigo 391.º da mesma diretiva diz unicamente respeito às operações dos estabelecimentos hospitalares não referidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112. Ora, esta última disposição impõe aos Estados-Membros que isentem as prestações por ela abrangidas (v., neste sentido, Acórdão de 10 de junho de 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, n.º 56).

39 Daqui resulta que, a partir do momento em que um estabelecimento hospitalar privado efetua prestações abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da mesma diretiva, deve ser-lhe aplicado o regime de isenção para essas prestações, mesmo que tenha optado pelo regime de tributação a título de atividades que não estavam previstas pela referida disposição.

40 Por conseguinte, os Estados-Membros não se podem basear nos artigos 377.° e 391.° da Diretiva 2006/112 para justificar a manutenção da tributação das operações de um sujeito passivo, se tal tiver como consequência as suas operações não serem isentas, apesar de estarem abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva.

41 Além disso, à luz do princípio da neutralidade fiscal, recordado no considerando 7 da referida diretiva, segundo o qual prestações do mesmo tipo, que, consequentemente, estão em concorrência entre si, não podem ser tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 5 de setembro de 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, n.º 36 e jurisprudência referida), o facto de, no passado, o sujeito passivo em causa ter efetuado outras prestações para as quais beneficiou de um regime fiscal específico não pode, em princípio, alterar o tratamento fiscal das prestações que efetuou posteriormente em condições sociais diferentes.

42 De igual modo, o facto de a legislação nacional que prevê essa possibilidade de opção pelo regime de tributação das atividades obrigar o sujeito passivo a permanecer nesse regime durante um determinado período, que ainda não terminou, é irrelevante para o tratamento fiscal das prestações abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, uma vez que aquela possibilidade só é válida para as operações não previstas por esta disposição.

43 Além disso, tal interpretação não é posta em causa pelos princípios da confiança legítima ou da segurança jurídica.

44 No que diz respeito ao princípio da confiança legítima, importa recordar que o direito de invocar esse princípio é extensivo a qualquer particular a quem uma autoridade administrativa criou expectativas fundadas devido a garantias precisas por ela fornecidas (Acórdão de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, n.º 46 e jurisprudência referida).

45 Ora, o facto de a legislação nacional que permitiu a um sujeito passivo optar pela tributação das suas atividades condicionar o exercício dessa opção à obrigação de este permanecer no regime escolhido, durante um determinado período, não pode criar a esse sujeito passivo uma confiança legítima na manutenção, pelas autoridades competentes, desse regime em caso de alteração das condições em que exerce as suas atividades.

46 No que respeita ao princípio da segurança jurídica, o Tribunal de Justiça declarou que o mesmo não se opõe a que a Administração Tributária proceda, dentro do prazo de prescrição, a uma liquidação adicional de IVA correspondente ao imposto deduzido ou a serviços já prestados, que deveriam ter sido sujeitos a esse imposto (Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 48).

47 Este princípio não se opõe, portanto, a que a Administração Tributária aprecie a situação de um sujeito passivo que tinha optado pela tributação das suas atividades e que, na sequência dessa apreciação, a referida Administração proceda a uma liquidação adicional de IVA correspondente ao imposto deduzido relativamente a prestações que esse sujeito passivo efetuou após ter exercido o seu direito de opção, desde que conclua que essas prestações estão abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), daquela diretiva e deveriam ter sido isentas em conformidade com essa disposição.

48 Daqui resulta que há que responder às questões segunda a quarta que o artigo 391.º da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o artigo 377.º da mesma diretiva e com os princípios da confiança legítima, da segurança jurídica e da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à isenção do IVA das prestações de serviços de assistência efetuadas por um estabelecimento hospitalar privado que estejam abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva devido a uma alteração das condições de exercício das suas atividades ocorrida após ter optado pelo regime de tributação previsto pela legislação nacional do Estado-Membro em causa, a qual estabelece a obrigação de todos os sujeitos passivos que efetuarem tal escolha permanecerem no referido regime durante um determinado período, quando este ainda não tiver decorrido.

Quanto às despesas

49 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

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, para determinar se as prestações de serviços de assistência efetuadas por um estabelecimento hospitalar privado, que revestem caráter de interesse geral, são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção da mesma disposição, as autoridades competentes de um Estado-Membro podem tomar em consideração o facto de essas prestações serem efetuadas**

no âmbito de convenções celebradas com autoridades públicas desse Estado-Membro, a preços fixados por essas convenções e cujos custos são parcialmente assumidos por instituições de segurança social do referido Estado-Membro.

2) **O artigo 391.º da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o artigo 377.º da mesma diretiva e com os princípios da confiança legítima, da segurança jurídica e da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à isenção do imposto sobre o valor acrescentado das prestações de serviços de assistência efetuadas por um estabelecimento hospitalar privado que estejam abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva devido a uma alteração das condições de exercício das suas atividades ocorrida após ter optado pelo regime de tributação previsto pela legislação nacional do Estado-Membro em causa, a qual estabelece a obrigação de todos os sujeitos passivos que efetuarem tal escolha permanecerem no referido regime durante um determinado período, quando este ainda não tiver decorrido.**

Safjan Bay Larsen Toader

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 5 de março de 2020.

O Secretário
A. Calot Escobar

O Presidente da Sexta Secção
M. Safjan