Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 10 de octubre de 2019[1]

Asunto C-211/18

Idealmed III — Serviços de Saúde, S.A.,
contra
Autoridade Tributária e Aduaneira

[Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal]

«Procedimiento prejudicial — Impuestos — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra b) — Exenciones — Prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria — Servicios prestados en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público — Artículos 377 y 391 — Excepciones — Posibilidad de optar por el régimen de tributación — Modificación de las condiciones de ejercicio de la actividad»

1. Los impuestos son algo que todos generalmente en la mayor medida intentan evitar, aunque según el conocido dicho constituyen una de las dos cosas, junto con la muerte, que finalmente son inevitables en la vida. Curiosamente, existen situaciones en las que la tributación se acepta como una cosa positiva, incluso deseada. Así sucede, entre otros, en el caso de las personas que ejercen una actividad sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»). En efecto, mientras esta actividad tribute, dicha tributación resulta neutral para el sujeto pasivo, puesto que su carga económica se traslada a las fases sucesivas del tráfico y finalmente es soportada por los consumidores. Sin embargo, cuando las operaciones realizadas por el sujeto pasivo estén exentas del IVA, dicho sujeto pasivo soportará la carga económica del impuesto devengado en las fases previas del tráfico. Por tanto, con frecuencia los agentes económicos prefieren estar sujetos a la imposición, a quedar exentos de la misma. No obstante, cuando esa exención sea obligatoria, no existirá dicha posibilidad: no se puede renunciar a la misma y someterse voluntariamente a la imposición. En el presente litigio, el Tribunal de Justicia tendrá la oportunidad de recordar este principio.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2. El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,[2] dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

1 Lengua original: polaco.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

[…]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;

[…]».

3. A tenor del artículo 133, letras a) y c), de esa Directiva:

«Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

[…]

c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;

[…]».

4. El artículo 377 de esa misma Directiva introduce la siguiente excepción:

«Portugal podrá seguir eximiendo las operaciones que figuran en los puntos 2), 4), 7), 9), 10) y 13) de la parte B del anexo X, en las condiciones que existían en dicho Estado miembro el 1 de enero de 1989.»

5. El artículo 391 de la citada Directiva dispone:

«Los Estados miembros que eximan las operaciones indicadas en los artículos […] 377, […] podrán conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de dichas operaciones.»

6. Por último, el anexo X de la Directiva 2006/112 en la parte B, apartado 7, cita las «operaciones efectuadas por los establecimientos hospitalarios no indicadas en la letra b) del apartado 1 del artículo 132».

Derecho portugués

7. La exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 fue incorporada al Derecho portugués mediante el artículo 9, punto 2, del Código do IVA (Código del IVA).

8. El artículo 12, apartado 1, letra b), de ese código, en la versión vigente hasta el 31 de marzo de 2016, preveía que podían renunciar a esa exención los establecimientos hospitalarios, clínicas, ambulatorios y otros centros similares que no sean titularidad de personas jurídicas de Derecho público, ni de instituciones privadas integradas en el sistema nacional de salud. Esta misma disposición, en su versión vigente a partir del 31 de marzo de 2016, restringe la posibilidad de que las personas jurídicas de Derecho público renuncien a la exención a los servicios que no resulten de convenios celebrados con el Estado en el ámbito del sistema de salud.

9. Con arreglo al artículo 12, apartado 3, de ese mismo código, el sujeto pasivo optará por el régimen de tributación durante un período mínimo de cinco años.

Hechos, transcurso del procedimiento y cuestiones prejudiciales

10. Idealmed III — Serviços de Saúde, S.A., una sociedad de Derecho portugués (en lo sucesivo, «Idealmed»), explota cinco instituciones sanitarias con fines lucrativos.

11. En la declaración relativa al inicio de actividad, presentada el 6 de enero de 2012, esta sociedad solicitó quedar incluida en el régimen general de tributación del IVA.

12. A partir de septiembre de 2012, Idealmed celebró una serie de convenios con entidades públicas integradas en diferentes subsistemas del sistema de salud para la prestación de servicios de asistencia sanitaria a precios establecidos de antemano.

13. A resultas de una inspección, las autoridades tributarias constataron que en el período comprendido entre el mes de abril de 2014 y el mes de junio de 2016, una parte considerable de la actividad de Idealmed se desarrolló en el marco de los citados convenios. Por tanto, estas autoridades constataron que la actividad de esta sociedad estaba sujeta a la exención mencionada en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, sin que fuera posible renunciar a dicha exención. A este respecto, las autoridades tributarias dictaron una resolución de modificación de oficio del estatuto tributario de Idealmed, con efectos a partir del 1 de octubre de 2012, ordenando la devolución del IVA indebidamente deducido por importe de 2 009 944,90 euros con intereses.

14. El 27 de junio de 2017, Idealmed solicitó la constitución de un tribunal arbitral en materia tributaria a fin de declarar la nulidad de la citada decisión.

15. Así las cosas, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal] acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva [2006/112] a que se considere que un establecimiento hospitalario titularidad de una sociedad mercantil de Derecho privado que ha celebrado convenios para la prestación de servicios de asistencia sanitaria con el Estado y con personas jurídicas de Derecho público pasa a actuar en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público indicadas en dicha norma, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

– más del 54,5 % de la facturación, incluidas las cantidades facturadas a los correspondientes usuarios beneficiarios, se realiza con organismos del Estado y mutualidades administrativas, a los precios fijados en los acuerdos y convenios celebrados con ellos;

– más del 69 % de los usuarios son beneficiarios de mutualidades administrativas o se benefician de servicios prestados en el marco de convenios celebrados con organismos del Estado;

– más del 71 % de los actos médicos se efectúan al amparo de convenios celebrados con mutualidades administrativas y con organismos del Estado; y

– la actividad desarrollada es de importante interés público general?

2) Habida cuenta de que, de conformidad con el artículo 377 de la Directiva [2006/112], Portugal ha optado por mantener exentas del IVA las operaciones realizadas por los establecimientos hospitalarios no mencionados en el artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, de que ha concedido a tales sujetos pasivos la posibilidad de optar por la tributación de dichas operaciones con arreglo al artículo 391 de la Directiva, siempre que mantengan el régimen de tributación durante un período mínimo de cinco años, y de que prevé que solo puedan volver a estar sujetos al régimen de exención si así lo manifiestan expresamente, ¿se opone el artículo 391 o los principios de protección de los derechos adquiridos y de la confianza legítima, de igualdad y de no discriminación, de neutralidad y de no distorsión de la competencia en relación con los usuarios y sujetos pasivos que sean entidades de Derecho público, a que la Autoridade Tributária e Aduaneira [(Autoridad Tributaria y Aduanera)] imponga la aplicación del régimen de exención antes de que transcurra el citado plazo, desde el momento en el que considere que el sujeto pasivo ha pasado a prestar servicios en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público?

3) ¿Se oponen el citado artículo 391 de la Directiva [2006/112] o los principios antes mencionados a que una nueva ley imponga la aplicación del régimen de exención a sujetos pasivos que anteriormente hayan optado por el régimen de tributación, antes de que transcurra el referido plazo de cinco años?

4) ¿Se oponen el citado artículo 391 de la Directiva [2006/112] y los principios antes mencionados a una normativa según la cual el sujeto pasivo que haya optado por la aplicación del régimen de tributación porque en el momento en el que se acogió a esa opción no prestaba servicios sanitarios en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público puede permanecer en ese régimen si pasa a prestar tales servicios en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público?».

16. La petición de decisión prejudicial fue presentada ante el Tribunal de Justicia el 26 de marzo de 2018. Presentaron sus observaciones escritas: Idealmed, el Gobierno portugués y la Comisión Europea. Estas mismas partes estuvieron representadas en la vista celebrada el 17 de junio de 2019.

Análisis

17. En el presente litigio, el órgano jurisdiccional remitente ha planteado al Tribunal de Justicia cuatro cuestiones prejudiciales relativas a la exención del IVA de los servicios de asistencia médica prestados por entidades privadas, pero en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público que prestan servicios similares. Al tener una importancia fundamental la cuestión prejudicial primera, empezaré por ella el análisis de los problemas jurídicos planteados en el presente litigio. El resto de las cuestiones prejudiciales se refieren más bien a los aspectos técnicos de las facultades del Estado miembro para modificar el estatuto del sujeto pasivo y al momento en que dicha modificación puede tener lugar.

Primera cuestión prejudicial

18. La primera cuestión prejudicial se refiere a las circunstancias en las que deba considerarse que los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, prestados por una entidad privada, se prestan «en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público» a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, a los que en consecuencia se aplica la exención del IVA prevista en esa disposición.

19. Esta cuestión prejudicial se ha planteado en el marco de un procedimiento relativo a establecimientos hospitalarios explotados por una sociedad mercantil, que prestan parte de los servicios de asistencia sanitaria en el marco del convenio celebrado con los organismos públicos del sistema del seguro obligatorio de enfermedad. En su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente llama la atención sobre la proporción de los servicios prestados en el marco del sistema público de salud respecto de la totalidad de los servicios prestados por la citada entidad. Sin embargo, no creo que esta proporción revista una importancia esencial para la aplicación de la exención citada en la disposición anteriormente mencionada de la Directiva 2006/112.

20. La exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 tiene una estructura similar a las demás exenciones mencionadas en ese artículo, a saber, tiene carácter tanto subjetivo como objetivo.

21. En primer lugar, esta exención se refiere a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria,[3] prestados por entidades de Derecho público. La citada disposición no precisa las condiciones con arreglo a las cuales deban prestarse dichos servicios, basta que los preste una entidad de Derecho público.

22. En segundo lugar, esta exención comprende también los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por entidades distintas a las entidades de Derecho público «en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público». Debe destacarse que el requisito de las condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público se refiere a los servicios que en su caso deban estar exentos y no a la actividad de la entidad interesada en general. Por tanto, esta exención tiene —en caso de entidades distintas a las entidades de Derecho público— un carácter objetivo: están comprendidos únicamente los servicios prestados en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público, mientras que otros servicios prestados por esta misma entidad tributarán con arreglo a los principios generales.

23. Ello supone que la proporción de los servicios prestados en esas condiciones comparables respecto del conjunto de los servicios prestados por la entidad interesada, comoquiera que se mida, carece de relevancia para la aplicación de la citada exención, dado que esta exención afecta a determinados servicios y no a la actividad de la entidad como tal.

24. Obviamente, ello también supone que la entidad que no sea una entidad de Derecho público, que preste servicios de asistencia sanitaria tanto en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público, a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, como en otras condiciones, se convierte en el llamado sujeto pasivo mixto, es decir, que lleva a cabo tanto operaciones imponibles como operaciones exentas. Ello implica cargas administrativas adicionales, necesarias para una correcta liquidación del IVA, tanto el devengado, como el soportado.[4] Sin embargo, se trata de una consecuencia inevitable del ejercicio de una actividad exenta de IVA.

3 Así como las demás prestaciones relacionadas directamente con las mismas.

4 A diferencia de las operaciones imponibles, en las operaciones exentas el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir el impuesto soportado.

25. Las partes del procedimiento principal parecen litigar acerca de si los servicios prestados por Idealmed se prestan en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112. En efecto, esta sociedad considera que los servicios que presta en virtud de los convenios celebrados con los organismos públicos no se integran en el ámbito del sistema de salud de Portugal, estando destinados a un grupo determinado de asegurados (es decir, a los funcionarios) y deben compararse más bien a un sistema privado de salud.

26. Esta cuestión se refiere a la interpretación del Derecho nacional, así como a la apreciación de los hechos y corresponde completamente a la competencia del órgano jurisdiccional remitente. Sin embargo, las disposiciones de la Directiva 2006/112 deberían interpretarse en la medida de lo posible de forma homogénea en el territorio de toda la Unión, incluso si su aplicación exige la remisión al sistema del Derecho nacional. Por tanto, considero que cuando una entidad preste servicios de asistencia médica en el marco de un seguro de salud que sea obligatorio o que constituya uno de los sistemas de seguro alternativo de entre los cuales el asegurado debe elegir y que tenga por objetivo satisfacer las necesidades básicas en el ámbito de la asistencia médica, existe una gran probabilidad de que estos servicios deban considerarse como prestados en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

27. En sus observaciones al presente litigio, la Comisión menciona asimismo la cuestión de la condición adicional incluida en la disposición citada, a saber, de que la entidad que presta los servicios en su caso exentos esté «debidamente reconocida». Sin embargo, según parece, este requisito se refiere a «otros establecimientos», mientras que Idealmed ejerce su actividad en forma de hospitales. En cualquier caso, el Tribunal de Justicia ya tuvo la oportunidad de declarar que este requisito no supone la necesidad de ningún reconocimiento formal de la entidad sujeta a la exención prevista en la citada disposición. [5] Según parece, el hecho de que la entidad tenga derecho a prestar los servicios de asistencia médica y los preste en virtud de convenios con organismos públicos del sistema del seguro obligatorio de enfermedad es del todo suficiente para afirmar que esta entidad se encuentra «debidamente reconocida» a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

28. El artículo 133 de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros subordinar la concesión de las exenciones previstas, entre otros, en el artículo 132, apartado 1, letra b), de esa Directiva, al cumplimiento por parte del sujeto pasivo de determinadas condiciones, en particular, que el sujeto pasivo no deberá tener por objeto la consecución sistemática de beneficios. Sin embargo, según resulta de los autos del presente litigio, el Derecho portugués no contempla esa condición. Tampoco figura dicha condición en el mismo artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, a diferencia de algunas otras disposiciones de esta Directiva que conceden exenciones del IVA. Por el contrario, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a falta de esa condición —tanto en la Directiva como en el Derecho nacional— el mero hecho de ejercer una actividad que tenga por objeto la consecución de beneficios no excluye la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la citada Directiva. [6]

29. Por ello, el hecho de que Idealmed preste servicios de asistencia médica para conseguir beneficios no incide en que se le aplique la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

5 Sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595), apartados 64 a 67.

6 Véase, por analogía, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartado 40.

30. Por consiguiente, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por una entidad que no sea una entidad de Derecho público, en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público, están sometidos a la exención prevista en dicha disposición, con independencia de la proporción de esos servicios respecto del conjunto de los servicios prestados por dicha entidad. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si los servicios se prestan en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público. Al llevar a cabo esa apreciación, dicho órgano jurisdiccional debería tomar en consideración, en particular, si esos servicios se prestan en el marco del seguro de enfermedad que sea obligatorio o que constituya uno de los sistemas de seguro alternativo de entre los cuales el asegurado deba elegir y que tenga por objetivo satisfacer las necesidades básicas en el ámbito de la asistencia médica.

Cuestiones prejudiciales segunda, tercera y cuarta

31. Las cuestiones prejudiciales segunda, tercera y cuarta se refieren a la cuestión de si el artículo 377 de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 391, y los principios de protección de los derechos adquiridos y de la confianza legítima, de igualdad y de no discriminación, de neutralidad y de no distorsión de la competencia se oponen a que la entidad que, con arreglo a las disposiciones nacionales que transponen el artículo 391 de esa Directiva, hubiese optado por el régimen de tributación de su actividad según el régimen general esté sometida a la exención prevista en su artículo 132, apartado 1, letra b), antes del transcurso del período durante el que aquella debía permanecer en el régimen de tributación elegida por ella. Estas cuestiones deben ser examinadas conjuntamente.

32. Recordaré que, conforme al artículo 377 de la Directiva 2006/112, Portugal, mediante una excepción a las normas generales de esa Directiva, podrá seguir eximiendo, entre otros, los servicios de asistencia médica no sometidos a la exención prevista en su artículo 132, apartado 1, letra b). A su vez, el artículo 391 de la Directiva 2006/112 dispone que en esa situación los Estados miembros podrán conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de dichas operaciones. Esta posibilidad la contempla el Derecho portugués: las entidades que presten servicios de asistencia médica pueden optar entre la exención y la tributación en el régimen general, si bien dicha opción debe llevarse a cabo en principio durante un período mínimo de cinco años. Idealmed ejerció esta opción, al elegir la tributación en el régimen general. Sin embargo, resultó que, según las autoridades tributarias, una parte de los servicios prestados por esa sociedad fue prestada en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b) de la Directiva 2006/112, lo que supone su exención, con independencia de la elección de la forma de tributación por parte de la citada sociedad. De ahí las cuestiones prejudiciales segunda, tercera y cuarta del órgano jurisdiccional remitente.

33. Por lo que respecta a estas cuestiones prejudiciales, debe señalarse ante todo que la facultad de optar por el régimen de tributación, prevista en el artículo 391 de la Directiva 2006/112, se refiere exclusivamente a las exenciones concedidas por los Estados miembros con arreglo a las disposiciones especiales establecidas en los artículos 370 a 390 *quater* de esa Directiva y que constituyen excepciones a sus normas generales. Por tanto, se trata de la exención de las operaciones que no estarán exentas con arreglo a otras disposiciones de la Directiva citada, por ejemplo, su artículo 132, apartado 1, letra b).

34. En cambio, por lo que respecta concretamente a los servicios de asistencia médica, la exención que Portugal mantiene en vigor con arreglo a la facultad establecida en el artículo 377 de la Directiva 2006/112, junto con la posibilidad que resulta del artículo 391 de esa Directiva, de que el sujeto pasivo opte por el régimen de tributación, puede referirse exclusivamente a los servicios prestados por entidades que no sean entidades de Derecho público y en condiciones sociales que no sean

comparables a las que rigen para entidades de Derecho público. Ello se deduce inequívocamente del tenor del anexo X de la Directiva 2006/112 en la parte B, punto 7. Por el contrario, respecto de los servicios comprendidos por el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, esa disposición prevé la exención obligatoria de interés general, sin que Portugal como Estado miembro, ni los sujetos pasivos puedan renunciar a esa exención.

35. Además recordaré que la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 se refiere a operaciones concretas y no a la actividad de la entidad como tal. La entidad interesada podrá seguir tributando por las operaciones que no estén exentas.

36. Por este motivo, el artículo 377 de la Directiva 2006/112 en relación con su artículo 391 no se opone a que la entidad que, con arreglo a las disposiciones nacionales que transponen el artículo 391 de esa Directiva, hubiese optado por el régimen de tributación de su actividad según el régimen general, esté sujeta a la exención prevista en su artículo 132, apartado 1, letra b), antes del transcurso del período durante el que aquella debía permanecer en el régimen de tributación elegido por ella, dado que los servicios prestados en las condiciones establecidas en esta última disposición de la Directiva 2006/112 quedan al margen del ámbito de aplicación de sus artículos 377 y 391.

37. Los principios generales citados en las cuestiones prejudiciales del órgano jurisdiccional remitente no cuestionan esta conclusión.

38. Por cuanto se refiere al principio de la confianza legítima, Idealmed alega que las disposiciones del Derecho portugués, con arreglo a las cuales aquella debería permanecer en el régimen de tributación elegido por ella durante un mínimo de cinco años, habían generado en ella la confianza legítima de que este régimen tampoco se modificará mediante una resolución de las autoridades tributarias.

39. Sin embargo, esta confianza es legítima únicamente en la medida en que las operaciones llevadas a cabo por esta sociedad están sometidas al régimen jurídico resultante del artículo 377 de la Directiva 2006/112 en relación con su artículo 391. En efecto, únicamente en ese régimen le corresponde al sujeto pasivo el derecho a optar por la forma de tributación de sus operaciones. Por el contrario, cuando ese sujeto pasivo ejerza una actividad afectada por la exención obligatoria establecida en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la citada Directiva, no podrá albergar una confianza legítima de poder seguir disfrutando del derecho a optar por el régimen de tributación al amparo de unas disposiciones que no contemplan dicho derecho de opción. La aplicación de la exención respecto de él, incluso antes del transcurso del período durante el cual estaba obligado a permanecer en el régimen de tributación por él elegido, no infringe consiguientemente el principio citado.

40. Sucede algo similar cuando se trata del principio de igualdad y de no discriminación, cuya expresión respecto del sistema común del IVA es el principio de neutralidad fiscal.[7] Este principio respalda plenamente las presentes conclusiones. En efecto, con arreglo a este principio, mercancías o servicios similares desde el punto de vista del consumidor medio, que compiten por tanto entre sí, no deberían ser tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA.[8] Por ello, si la Directiva 2006/112 prevé una exención obligatoria de determinados servicios, esta debería afectar a todas las operaciones objeto de esa exención, con independencia del régimen de tributación elegido anteriormente por el sujeto pasivo.

41. En el contexto del IVA, el principio de neutralidad fiscal también supone que los agentes económicos no soportan la carga de ese impuesto, puesto que este es trasladado en su totalidad al consumidor. Este resultado se alcanza mediante la deducción del impuesto soportado en anteriores fases del tráfico.[9] Sin embargo, este sistema opera únicamente cuando sea el mismo agente económico

7 Véase, en especial, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group (C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719), apartado 61.

8 Véase, recientemente, la sentencia de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668), apartado 36.

9 Sentencia de 15 de novembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 46.

el que lleve a cabo las operaciones imponibles. Por el contrario, si aquel lleva a cabo operaciones exentas, desde el punto de vista del sistema de IVA, se convierte en el último eslabón de la cadena, como el consumidor, y pierde el derecho a deducir el impuesto soportado en las fases anteriores, soportando su carga económica.

42. Por tanto, el principio de neutralidad fiscal no se opone a que Idealmed pierda el derecho a deducir el impuesto soportado en las fases previas del tráfico respecto de los servicios exentos con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112. Por el contrario, le corresponde el derecho al reembolso del impuesto, con intereses, que había pagado sobre estos servicios, dado que este impuesto debe considerarse como recaudado indebidamente. [10]

43. Por consiguiente, debe responderse a las cuestiones prejudiciales segunda, tercera y cuarta en el sentido de que ni el artículo 377 de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 391, ni los principios de protección de los derechos adquiridos y de la confianza legítima, de igualdad y de no discriminación, de neutralidad y de no distorsión de la competencia se oponen a que la entidad que, con arreglo a las disposiciones nacionales que transponen el artículo 391 de esa Directiva, hubiese optado por el régimen de tributación de su actividad según el régimen general esté sometida a la exención prevista en su artículo 132, apartado 1, letra b), antes del transcurso del período durante el que aquella debía permanecer en el régimen de tributación por ella elegida.

Conclusión

44. A la vista de la totalidad de las consideraciones anteriores, propongo conceder la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal]:

«1) El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por una entidad que no sea una entidad de Derecho público, en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público, están sometidos a la exención prevista en dicha disposición, con independencia de la proporción de esos servicios respecto del conjunto de los servicios prestados por dicha entidad. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si los servicios se prestan en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público. Al llevar a cabo esa apreciación, ese órgano jurisdiccional debería tomar en consideración, en particular, si esos servicios se prestan en el marco del seguro de enfermedad que sea obligatorio o que constituya uno de los sistemas de seguro alternativo de entre los cuales el asegurado deba elegir y que tenga por objetivo satisfacer las necesidades básicas en el ámbito de la asistencia médica.

2) Ni el artículo 377 de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 391, ni los principios de protección de los derechos adquiridos y de la confianza legítima, de igualdad y de no discriminación, de neutralidad y de no distorsión de la competencia se oponen a que la entidad que, con arreglo a las disposiciones nacionales que transponen el artículo 391 de esa Directiva, hubiese optado por el régimen de tributación de su actividad según el régimen general esté sometida a la exención prevista en su artículo 132, apartado 1, letra b), antes del transcurso del período durante el que aquella debía permanecer en el régimen de tributación elegida por ella.»

10 Véase, en particular, la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros (C-591/10, EU:C:2012:478), apartados 24 a 26.