Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

29 de outubro de 2015*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 13.º, n.º 1 — Não sujeição — Conceito de 'organismo de direito público' — Sociedade anónima encarregada da prestação de serviços de planeamento e de gestão do Serviço de Saúde da Região Autónoma dos Açores — Determinação das modalidades desses serviços, incluindo a respetiva remuneração, em contratos-programa celebrados entre esta sociedade e a referida Região»

No processo C-174/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por decisão de 12 de março de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de abril de 2014, no processo

SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA

contra

Fazenda Pública,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (relatora) e K. Jürimäe, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 19 de março de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA, por G. Leite de Campos, M. Clemente e J. Batista Pereira, advogados,

— em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Christie, na qualidade de agente, assistido por P. Mantle, barrister,

* Língua do processo: português.

— em representação da Comissão Europeia, por P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de junho de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de março de 2004, relativa à coordenação dos processos de adjudicação dos contratos de empreitada de obras públicas, dos contratos públicos de fornecimento e dos contratos públicos de serviços (JO L 134, p. 114), e do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Esse pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA (a seguir «SAUDAÇOR»), e a Fazenda Pública, a respeito da sujeição desta sociedade ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) a título das suas atividades de planeamento e de gestão do Serviço de Saúde da Região Autónoma dos Açores (a seguir «RAA»).

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Diretiva 2006/112 revogou e substituiu, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação comunitária existente em matéria de IVA, designadamente a 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 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

4 Nos termos do primeiro e terceiro considerandos da Diretiva 2006/112, a reformulação da Sexta Diretiva era necessária de modo a apresentar todas as disposições aplicáveis de forma clara e racional, com uma estrutura e uma redação renovadas, sem introduzir, em princípio, alterações substanciais.

5 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 dispõe o seguinte:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»

6 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva:

«Entende-se por 'sujeito passivo' qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por ‘atividade económica’ qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

7 O artigo 13.º da referida diretiva prevê:

«1. Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às atividades referidas no anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes.

2. Os Estados-Membros podem considerar como atividades de autoridades públicas as atividades realizadas pelos organismos de direito público, quando estejam isentas por força do disposto nos artigos 132.° [...]»

8 Nos termos do artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18:

«Por ‘entidades adjudicantes’ entende-se o Estado, as autarquias locais e regionais, os organismos de direito público e as associações formadas por uma ou mais autarquias locais ou regionais ou por um ou mais organismos de direito público.

Por ‘organismo de direito público’, entende-se qualquer organismo:

a) criado para satisfazer necessidades de interesse geral com caráter não industrial ou comercial;

b) dotado de personalidade jurídica; e

c) cuja atividade seja financiada maioritariamente pelo Estado, pelas autarquias locais ou regionais ou por outros organismos de direito público; ou cuja gestão esteja sujeita a controlo por parte destes últimos; ou em cujos órgãos de administração, direção ou fiscalização mais de metade dos membros sejam designados pelo Estado, pelas autarquias locais ou regionais ou por outros organismos de direito público.

As listas não exaustivas dos organismos e categorias de organismos de direito público que satisfazem os critérios referidos nas alíneas a), b) e c) do segundo parágrafo constam do anexo III. [...]»

Direito português

Legislação em matéria de IVA

9 O artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA dispõe que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos do IVA quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

10 O artigo 2.º, n.º 3, do referido código dispõe que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público são, em qualquer caso, sujeitos passivos do IVA quando exerçam certas atividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa.

Regime jurídico da SAUDAÇOR

11 A SAUDAÇOR foi criada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A da RAA, de 17 de outubro de 2003, que transforma o Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a designar-se SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA, e altera o Decreto Legislativo Regional n.º 28/99/A, de 31 de julho (*Diário da República*, I série-A, n.º 257, de 6 de novembro de 2003, p. 7430), sendo detida a 100% pela referida Região.

12 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do referido decreto legislativo regional, a SAUDAÇOR tem por missão a prestação de serviços de interesse económico geral na área da saúde. O objeto desta missão é o planeamento e a gestão do sistema regional de saúde e dos respetivos sistemas de informação, infraestruturas e instalações, bem como a realização de obras de construção, de conservação, de recuperação e de reconstrução de unidades e serviços de saúde, nomeadamente em áreas abrangidas por catástrofes naturais e em áreas consideradas zonas de risco.

13 Nos termos do artigo 3.º do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A:

«No âmbito da sua missão de prestação de serviços de interesse económico geral, são atribuições da SAUDAÇOR:

a) Efetuar de forma centralizada o aprovisionamento para o sector regional da saúde;

b) Fornecer bens e serviços às entidades integrantes do sistema regional de saúde;

c) Atribuir financiamentos às unidades de saúde, de acordo com as metas de prestação de cuidados a que cada unidade se obrigue no quadro dos contratos com elas celebrados;

d) Definir regras e princípios orientadores da gestão orçamental das unidades de saúde, bem como acompanhar a respetiva execução;

e) Avaliar a gestão económico-financeira das instituições e serviços integrados no [Serviço Regional de Saúde], ou por ele financiados, e elaborar relatórios periódicos sobre a sua situação financeira e sobre a gestão dos seus recursos humanos e materiais;

f) Promover o desenvolvimento de sistemas de informação para as instituições dependentes do [Serviço Regional de Saúde];

g) Executar obras, no domínio do [Serviço Regional de Saúde], cuja realização seja conveniente para o interesse público;

h) Prestar apoio aos serviços e estabelecimentos do [Serviço Regional de Saúde] nas matérias que se revelem necessárias.»

14 O artigo 4.º, n.º 1, do referido decreto legislativo regional dispõe que a SAUDAÇOR se rege por este diploma, pelos estatutos anexos, pelo regime jurídico do setor empresarial do Estado, consagrado no Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro (*Diário da República*, I série-A, n.º 292, de

17 de dezembro de 1999, p. 9012), e pelo direito privado. Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, do mesmo decreto legislativo regional, a SAUDAÇOR conforma-se, na sua atividade, com as normas de organização e funcionamento do Serviço Regional de Saúde da RAA.

15 O artigo 10.º do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A prevê que, para a prossecução das suas atribuições, a SAUDAÇOR dispõe dos mesmos poderes de autoridade pública da RAA e, em seguida, enumera, a título exemplificativo, alguns desses poderes, entre os quais o de requerer a expropriação.

16 Nos termos do artigo 7.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 558/99, conforme alterado, as empresas públicas estão sujeitas a tributação direta e indireta, nos termos gerais. Existe uma disposição idêntica no artigo 9.º, n.º 2, do Decreto Legislativo Regional n.º 7/2008/A, relativo ao regime do setor público empresarial da Região Autónoma dos Açores, de 5 de março (*Diário da República*, I série-A, n.º 58, de 24 de março de 2008, p. 1649), no que respeita às empresas públicas regionais.

17 A SAUDAÇOR exerce a sua atividade no âmbito de contratos-programa celebrados com o Governo da RAA, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, dos seus estatutos, os quais definem, designadamente, os serviços que ela deve prestar no domínio do planeamento e da gestão do Serviço Regional de Saúde e a compensação, denominada «comparticipação financeira», devida por esta Região em contrapartida desses serviços e destinada a cobrir os custos de funcionamento da SAUDAÇOR.

18 Assim, em 23 de julho de 2004, foi celebrado um primeiro contrato-programa, para o período de 2004-2008, que previa uma compensação global de 15 905 000 euros, dos quais 3 990 000 euros, para o ano de 2007, e 4 050 000 euros, para o ano de 2008. A cláusula 5ª deste contrato dispunha que esse montante global poderia ser revisto por despacho conjunto dos membros do governo competentes em matéria de finanças e de saúde, quando, em virtude de alteração superveniente das circunstâncias, tal valor se tornasse manifestamente insuficiente para permitir a execução do referido contrato. Em 1 de janeiro de 2009, foi celebrado um segundo contrato-programa, para o período de 2009-2012, que previa uma compensação anual de 8 500 000 euros e uma cláusula de revisão semelhante à estipulada no contrato anterior. Este montante foi reduzido para 6 599 147 euros, para o ano de 2009, por despacho conjunto dos membros do governo da RAA competentes em matéria de finanças e de saúde, de 8 de março de 2010.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

19 Em 2 de março de 2011, a Fazenda Pública elaborou um projeto de relatório de inspeção que propunha correções ao IVA devido pela SAUDAÇOR a título dos exercícios dos anos de 2007 a 2010, no montante global de 4 750 586,24 euros.

20 Em 6 de abril de 2011, após audição da SAUDAÇOR, foi adotado o relatório de inspeção.

21 Neste relatório, a Fazenda Pública considerou designadamente que, tendo em conta o seu regime jurídico, a SAUDAÇOR não podia invocar a regra da não sujeição a IVA dos organismos de direito público, prevista no artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA, disposição que visa transpor o artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, cujo conteúdo corresponde ao do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112.

22 Segundo a Fazenda Pública, os serviços prestados pela SAUDAÇOR em matéria de planeamento e gestão do Serviço Regional de Saúde no âmbito dos contratos-programa enquadram-se em áreas de atividade da iniciativa privada, o que implica também que a não sujeição ao IVA poderia dar origem a distorções de concorrência. Tal seria, por exemplo, o caso da implementação, gestão e manutenção do sistema informático de saúde da Região. Trata-se, na realidade, de uma atividade de natureza económica, pelo que as contribuições fixadas pelos contratos-programa e pagas a título de

contrapartida desses serviços pelas autoridades regionais são sujeitas a IVA. Aliás, a SAUDAÇOR assumiu a sua sujeição ao IVA, uma vez que reclama o pagamento do valor global de 2 300 273,17 euros a título de deduções do IVA sobre as suas aquisições de bens e serviços.

23 A SAUDAÇOR interpôs recurso no Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (Portugal), contra os atos de liquidação de IVA e os juros compensatórios, referentes aos exercícios de 2007 a 2010, a título dos quais lhe foi reclamado o montante global de 5 157 249,72 euros.

24 Na sua sentença, o referido órgão jurisdicional negou provimento a esse recurso, alegando, designadamente, que, para efeitos da interpretação da regra da não sujeição ao IVA dos organismos de direito público, prevista no artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, não pode ser invocado o conceito de «organismo de direito público» definido, no âmbito do direito da contratação pública, no artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18, uma vez que o sentido deste último conceito é amplo, enquanto o conceito de «organismo de direito público», no sentido do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, deve ser interpretado de forma estrita no âmbito da aplicação da regra da não sujeição ao IVA, visto que esta constitui uma exceção à regra geral de tributação de todas as atividades económicas.

25 Segundo o mesmo órgão jurisdicional, esta regra de não sujeição ao IVA não abrange uma entidade como a SAUDAÇOR, que, embora tenha sido criada pela RAA, é uma sociedade anónima, distinta da Região, sujeita a regras de direito privado e que prossegue as suas atribuições e objetivos de forma independente.

26 O Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada considerou também que os serviços prestados pela SAUDAÇOR no âmbito dos contratos-programa constituem uma atividade de natureza económica, dado que são efetuados a título oneroso. Com efeito, as contribuições pagas pela RAA representam a contrapartida dos serviços prestados pela SAUDAÇOR e não podem ser consideradas como constituindo transferências entre entidades públicas.

27 Chamado a decidir em sede de recurso interposto dessa sentença, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a questão central no processo principal é a de saber se uma entidade como a SAUDAÇOR pode invocar a regra de não sujeição ao IVA dos organismos de direito público, prevista no artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA, cujo conteúdo corresponde ao do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, e se os montantes relativos aos atos de liquidação do IVA constituem transferências orçamentais entre entidades públicas.

28 Entende que, embora esteja claramente estabelecido na jurisprudência do Tribunal de Justiça que só estão excluídas da regra de não sujeição ao IVA as atividades de organismos de direito público que atuem na qualidade de autoridades públicas, esta jurisprudência não permite determinar se uma entidade como a SAUDAÇOR, tendo em conta o seu estatuto jurídico enquanto sociedade anónima resultante da transformação de uma entidade estatal, se enquadra nesse conceito de organismo de direito público. Coloca-se designadamente a questão de saber se o alcance do referido conceito coincide com o de «organismo de direito público» previsto no artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18 no âmbito das definições das diferentes categorias de «entidades adjudicantes».

29 Nestas circunstâncias, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1ª. O conceito de organismo de direito público na aceção do primeiro parágrafo do n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva [2006/112] pode ser preenchido [...] por referência ao conceito normativo de organismo de direito público consagrado no n.º 9 do artigo 1.º da Diretiva [2004/18]?

2ª. Uma entidade constituída sob a forma de sociedade anónima, com capital exclusivamente público, detida a 100% pela Região Autónoma dos Açores, e cujo objeto social consiste na prática de atos de consultadoria e gestão da área do Sistema Regional de Saúde com vista à sua promoção e racionalização, que são executados no cumprimento de contratos-programa celebrados com a Região Autónoma dos Açores, e que detém, por delegação, os poderes de autoridade de que nessa área se encontra revestida [a] Região Autónoma — e à qual incumbe, originariamente, a obrigação de proporcionar o serviço público de saúde — preenche o conceito de organismo de direito público que atua na qualidade de autoridade pública, na aceção do primeiro parágrafo do n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva [2006/112]?

3ª. À luz do preceituado na mesma diretiva, a contrapartida recebida por essa sociedade, consubstanciada na disponibilização dos meios financeiros necessários à execução desses contratos-programa, pode ser considerada como retribuição de serviços prestados para efeitos de sujeição a IVA?

4ª. Em caso afirmativo, esta sociedade preenche os requisitos necessários para beneficiar da norma de incidência negativa de imposto contida no n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva [2006/112]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à terceira questão

30 Com a terceira questão, que deve ser analisada em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que constitui uma atividade económica, no sentido desta disposição, uma atividade como a que está em causa no processo principal, que consiste em uma sociedade prestar a uma Região serviços de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde, em conformidade com os contratos-programa celebrados entre essa sociedade e a referida Região.

31 O Tribunal de Justiça já afirmou que resulta da economia e da finalidade da referida diretiva, bem como do lugar que o artigo 13.º da mesma diretiva ocupa no sistema comum do IVA consagrado pela Sexta Diretiva, que qualquer atividade de natureza económica é, em princípio, tributável. Estão sujeitas a IVA, regra geral e em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, as prestações de serviços efetuadas a título oneroso, incluindo as efetuadas pelos organismos de direito público. Os artigos 9.° e 13.° desta diretiva conferem, assim, um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA (acórdão Comissão/Países Baixos, C-79/09, EU:C:2010:171, n.º 76 e jurisprudência referida).

32 A possibilidade de qualificar uma prestação de serviços como operação a título oneroso pressupõe unicamente a existência de um nexo direto entre essa prestação e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo. Tal nexo direto é demonstrado quando exista entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no quadro da qual se trocam prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário (v., designadamente, acórdão Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, n.º 37 e jurisprudência referida).

33 Tendo em conta a natureza da análise a efetuar e conforme o Tribunal de Justiça já declarou, compete ao juiz nacional qualificar as atividades em causa com base nos critérios enunciados pelo Tribunal de Justiça (acórdão Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, n.º 23, e despacho Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, n.º 18).

34 No caso em apreço, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se resulta dos autos e, em especial, dos contratos-programa celebrados entre a SAUDAÇOR e a RAA que as atividades desta sociedade são exercidas a título oneroso e, portanto, têm natureza económica. Contudo, o Tribunal de Justiça pode fornecer a esse órgão jurisdicional, à luz das informações contidas na decisão de reenvio, os elementos de interpretação que lhe permitam decidir.

35 A este respeito, resulta da referida decisão que, nos próprios termos dos contratos em apreço, a RAA se obriga a pagar à SAUDAÇOR, «como contrapartida» dos serviços de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde a prestar, uma compensação denominada «comparticipação financeira», cujo montante é especificado nesses contratos.

36 Atendendo ao caráter permanente e contínuo das prestações de planeamento e de gestão fornecidas pela SAUDAÇOR, o facto de essa compensação ser fixada não em função de prestações individualizadas mas sob a forma de montantes fixos anuais para cobrir os custos de funcionamento desta sociedade não é, em si mesmo, suscetível de afetar o nexo direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida, cujo montante é determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados (v., neste sentido, acórdão Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.os 36 e 37).

37 Também não parece que a existência deste nexo direto possa ser posta em causa pelo facto de os contratos-programa celebrados entre a SAUDAÇOR e a RAA incluírem certas cláusulas que preveem que o montante da compensação devida à SAUDAÇOR pode ser ajustado quando, em virtude de alteração superveniente das circunstâncias, tal valor se torne manifestamente insuficiente para permitir a execução desses contratos.

38 Com efeito, na medida em que estas cláusulas visam determinar antecipadamente o nível dessa compensação segundo critérios bem definidos que garantam que esse nível seja suficiente para cobrir os custos de funcionamento da SAUDAÇOR, pode-se considerar que essas cláusulas têm por objeto adaptar o montante da contrapartida fixa aos serviços prestados de forma contínua e permanente por esta sociedade. Além disso, embora, como resulta da decisão de reenvio, no ano de 2009, a compensação anual inicialmente prevista tivesse sido reduzida pela RAA, o Governo português explicou, na audiência, sem ser contestado pela SAUDAÇOR, que essa redução visava unicamente corrigir um manifesto erro de cálculo.

39 Também não parece que o nexo direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida possa ser posto em causa pelo facto de, como alega a SAUDAÇOR, a sua atividade ter por objeto a execução de uma obrigação constitucional que incumbe exclusiva e diretamente ao Estado por força da Constituição portuguesa, concretamente, a obrigação de promoção de um serviço nacional de saúde universal e tendencialmente gratuito que deve ser financiado essencialmente por recursos públicos.

40 Com efeito, segundo o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade

41 Por outro lado, embora o objetivo de promoção de um serviço nacional de saúde universal e tendencialmente gratuito que deve ser financiado essencialmente por recursos públicos seja tido em consideração no âmbito do sistema comum do IVA, na medida em que, nos termos do artigo 132.º, n.º 1, da referida diretiva, certas prestações de serviços de assistência, asseguradas, designadamente, por organismos de direito público, devem ser isentas de IVA, é facto assente que a atividade de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde em causa no processo principal não está abrangida por nenhuma dessas isenções.

42 Atendendo às observações precedentes, há que responder à terceira questão que o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que constitui uma atividade económica, na aceção desta disposição, uma atividade como a em causa no processo principal, que consiste em uma sociedade prestar a uma Região serviços de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde, em conformidade com os contratos-programa celebrados entre essa sociedade e a referida Região.

Quanto à primeira, segunda e quarta questões

43 Com a primeira, segunda e quarta questões, que devem ser analisadas conjuntamente e em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que está abrangida pela norma de não sujeição ao IVA, prevista por esta disposição, uma atividade como a em causa no processo principal, que consiste em uma sociedade prestar a uma Região serviços de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde, em conformidade com os contratos-programa celebrados entre essa sociedade e a referida Região, quando essa atividade constitua uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva.

44 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, como alega a SAUDAÇOR, o conceito de «outros organismos de direito público», no sentido do artigo 13.º, n.º 1, da referida diretiva, deve ser interpretado por referência à definição do conceito de «organismo de direito público» enunciado no artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18.

45 Essa interpretação do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 não pode ser acolhida.

46 Com efeito, ao definir de maneira ampla o conceito de «organismo de direito público» e, consequentemente, o de «entidades adjudicantes», o artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18 visa delimitar o âmbito de aplicação desta diretiva, de forma suficientemente alargada, para assegurar que as regras em matéria, designadamente, de transparência e de não discriminação impostas no quadro da celebração de contratos públicos se apliquem a um conjunto de entidades estatais que não fazem parte da Administração Pública, mas que, no entanto, são controladas pelo Estado, designadamente, através do seu financiamento ou da sua gestão.

47 Ora, o contexto em que se insere o conceito de «outros organismos de direito público» que figura no artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 é muito diferente.

48 Com efeito, este conceito não visa definir o âmbito de aplicação do IVA. Pelo contrário, estabelece uma derrogação à regra geral em que assenta o sistema comum deste imposto, ou seja, a regra segundo a qual o âmbito de aplicação do referido imposto é definido de maneira muito ampla de molde a abranger todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso, incluindo as efetuadas por organismos de direito público (v., neste sentido, acórdão Comissão/Países Baixos, C-79/09, EU:C:2010:171, n.os 76 e 77).

49 Enquanto derrogação à regra geral da sujeição ao IVA de qualquer atividade de natureza económica, o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado de modo estrito (v., designadamente, acórdão Isle of Wight Council e o., C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 60, e despacho Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, n.º 19).

50 Por conseguinte, uma vez que a própria redação do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 não fornece quaisquer indicações, há que ter em consideração a economia e a finalidade desta diretiva, bem como o lugar que esta disposição ocupa no sistema comum do IVA por ela instituído (v., por analogia, acórdão Isle of Wight Council e o., C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 25).

51 Conforme resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma análise do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 à luz dos objetivos desta diretiva evidencia que, para que a regra de não sujeição funcione, devem estar cumulativamente preenchidos dois requisitos, concretamente, o exercício de atividades por um organismo público e o exercício de atividades na qualidade de autoridade pública (v., neste sentido, designadamente, despacho Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, n.º 16 e jurisprudência referida, e acórdão Comissão/Países Baixos, C-79/09, EU:C:2010:171, n.º 79).

52 Além disso, também segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, decorre tanto das exigências da aplicação uniforme do direito da União como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito da União que não contenha nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance devem normalmente ser objeto, em toda a União Europeia, de uma interpretação autónoma e uniforme, que deve ser procurada tendo em conta o contexto da disposição e o objetivo prosseguido pela regulamentação em causa (v., designadamente, acórdão Fish Legal e Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, n.º 42).

53 Ora, importa observar que o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 não contém nenhuma remissão para o direito dos Estados-Membros.

54 Consequentemente, os conceitos constantes dessa disposição, designadamente o de «outros organismos de direito público», devem ser objeto de uma interpretação autónoma e uniforme em toda a União.

55 Além disso, uma vez que, como recordado no n.º 49 do presente acórdão, o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve, enquanto derrogação, ser interpretado de modo estrito, a enumeração constante dessa disposição deve ser considerada exaustiva, constituindo o conceito de «outros organismos de direito público» uma categoria residual de organismos que atuam como autoridade pública distintos dos expressamente mencionados nessa disposição.

56 No que respeita, especificamente, ao primeiro dos dois requisitos impostos no artigo 13.º, n.º 1, da referida diretiva, isto é, o relativo à qualidade de organismo público, o Tribunal de Justiça já declarou que uma pessoa que pratica atos na qualidade de autoridade pública, de modo independente, não estando integrada na organização da Administração Pública, não pode ser qualificada de organismo de direito público no sentido dessa disposição (v., neste sentido, designadamente, despacho Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, n.º 18 e jurisprudência referida).

57 O Tribunal de Justiça precisou igualmente que a qualidade de «organismo de direito público» não pode resultar apenas do facto de a atividade em causa consistir na prática de atos de autoridade pública (v., neste sentido, designadamente, despacho Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, n.º 17 e jurisprudência referida).

58 É também verdade que, embora o facto de o organismo considerado dispor, nos termos do direito nacional aplicável, de prerrogativas de autoridade pública não seja determinante para efeitos da referida qualificação, constitui, no entanto, na medida em que é uma característica essencial própria de todas as autoridades públicas, uma indicação de uma certa importância para provar que esse organismo deve ser qualificado de organismo de direito público.

59 Ora, o artigo 10.º do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A prevê que, para a prossecução das suas atribuições, a SAUDAÇOR dispõe dos mesmos poderes de autoridade pública da RAA e, em seguida, enumera a título exemplificativo, alguns desses poderes, entre os quais o de requerer a expropriação.

60 Além disso, atendendo à jurisprudência do Tribunal de Justiça recordada no n.º 56 do presente acórdão e tendo em conta o direito nacional aplicável, não parece, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que se possa excluir que a SAUDAÇOR deva ser considerada como estando integrada na organização da Administração Pública da RAA.

61 A este propósito, como resulta dos elementos do processo apresentado ao Tribunal de Justiça, a SAUDAÇOR, na medida em que foi criada pelo Estado, sob a forma de sociedade anónima, na sequência de uma operação de transformação mediante descentralização funcional de um organismo estatal existente, assemelha-se, em alguns aspetos, a uma pessoa coletiva de direito privado e dispõe de uma certa autonomia, face ao Estado, no seu funcionamento e na sua gestão corrente.

62 No entanto, e sempre sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, certas características da SAUDAÇOR parecem apontar para uma qualificação desta como organismo de direito público no sentido do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

63 Com efeito, a autonomia efetiva da SAUDAÇOR parece limitada pelo facto de o seu capital, que não está aberto à participação de particulares, ser detido a 100% pela RAA, a qual, com a exceção das prestações a terceiros no âmbito de atividades ditas «acessórias», que está demonstrado terem importância marginal, é, além disso, o seu único «cliente». Estes elementos são suscetíveis de indicar que a RAA tem a possibilidade de exercer uma influência decisiva nas atividades da SAUDAÇOR.

64 Isto é igualmente confirmado pelo facto de, em conformidade com a cláusula 3ª, alínea a), do primeiro dos contratos-programa celebrados entre a SAUDAÇOR e a RAA e com a cláusula 3ª, n.º 1, alínea a), do segundo desses contratos, esta sociedade cumprir a sua missão de acordo com as orientações definidas pela RAA e de, nos termos da cláusula 3ª, alínea h), do primeiro dos referidos contratos e da cláusula 3ª, n.º 1, alínea g), do segundo, esta sociedade se sujeitar à fiscalização da RAA.

65 Por outro lado, o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A dispõe que a SAUDAÇOR se rege por este diploma, pelos estatutos anexos, pelo regime jurídico do setor empresarial do Estado, consagrado no Decreto-Lei n.º 558/99, e pelo direito privado. Verifica-se que, no quadro assim definido, o papel do direito privado é secundário relativamente ao atribuído às regras que definem o regime jurídico da SAUDAÇOR enquanto empresa pública.

66 Além disso, embora as modalidades da prestação de serviços de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde devam ser objeto de contratos-programa, designadamente no que respeita à compensação devida por esses serviços, o que pode sugerir que a SAUDAÇOR atua no mercado considerado em concorrência com outros operadores privados, o certo é que, na RAA, os referidos serviços são exclusivamente prestados pela SAUDAÇOR em conformidade com a sua missão, prevista no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A, e não são adjudicados a operadores privados, por exemplo, através de um concurso.

67 Por outro lado, parece haver uma ligação orgânica entre a SAUDAÇOR e a RAA, quanto mais não seja pelo facto de esta sociedade ter sido criada por um ato legislativo aprovado pelo legislador desta Região com o objetivo de proporcionar a esta última uma «prestação de serviços de interesse económico geral na área da saúde», conforme resulta do artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A.

68 Sob reserva da verificação destes elementos pelo órgão jurisdicional de reenvio, não se pode, portanto, excluir que, atendendo a uma apreciação global que toma em consideração as disposições do direito nacional aplicáveis à SAUDAÇOR, esse órgão jurisdicional chegue à conclusão de que esta pode ser qualificada de organismo de direito público no sentido do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

69 No entanto, como recordado no n.º 51 do presente acórdão, para que a regra de não sujeição ao IVA se aplique, é ainda necessário que esteja preenchido um segundo requisito previsto nessa disposição, concretamente, que só estão isentas do IVA as atividades exercidas por um organismo de direito público que atue na qualidade de autoridade pública.

70 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, constituem tais atividades as exercidas pelos referidos organismos no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados. O Tribunal de Justiça

especificou igualmente que, a este respeito, não é pertinente o objeto ou o fim da atividade e que o facto de o exercício de uma atividade como a que está em causa no processo principal implicar a utilização de prerrogativas de autoridade pública permite determinar que essa atividade está sujeita a um regime de direito público (v., neste sentido, designadamente, acórdão Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, n.os 17, 19 e 22).

71 Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou que a isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 visa principalmente as atividades exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas que, embora sejam de natureza económica, estão estreitamente relacionadas com a utilização de prerrogativas de poder público (acórdão Isle of Wight Council e o., C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 31).

72 Ora, este segundo requisito que figura no artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da referida diretiva não está preenchido se, como alegou o Governo português e sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, as prerrogativas de autoridade pública de que a SAUDAÇOR dispõe ao abrigo do artigo 10.º do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A não constituírem um instrumento que possa ser utilizado pela SAUDAÇOR para a realização das atividades em causa no processo principal, ou seja, as atividades de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde cuja sujeição ao IVA é contestada, uma vez que servem para a realização de outras atividades.

73 Por outro lado, ainda que se deva concluir que a SAUDAÇOR é um organismo de direito público e que se considere que exerce a atividade económica em causa no processo principal enquanto autoridade pública, resulta do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 que uma entidade como a SAUDAÇOR não está, contudo, isenta de IVA, se se constatar que a sua não sujeição conduz a distorções de concorrência significativas.

74 A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que as distorções de concorrência significativas a que conduz a não sujeição dos organismos de direito público que atuam enquanto autoridades públicas devem ser avaliadas por referência à atividade em causa, enquanto tal, e não a um mercado local em particular, bem como por referência não só à concorrência atual mas também à concorrência potencial, desde que a possibilidade de um operador privado entrar no mercado relevante seja real e não puramente hipotética (acórdão Comissão/Países Baixos, C-79/09, EU:C:2010:171, n.º 91).

75 Tendo em conta as observações anteriores, há que responder à primeira, segunda e quarta questões que o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que está abrangida pela regra de não sujeição ao IVA, prevista nessa disposição, uma atividade como a em causa no processo principal, que consiste em uma sociedade prestar a uma Região serviços de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde, em conformidade com os contratos-programa celebrados entre essa sociedade e a referida Região, quando essa atividade constitua uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva, se, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, se puder considerar que a referida sociedade deve ser qualificada de organismo de direito público e exerce a dita atividade enquanto autoridade pública, desde que o órgão jurisdicional de reenvio conclua que a isenção da mesma atividade não é suscetível de conduzir a distorções de concorrência significativas.

Neste contexto, o conceito de «outros organismos de direito público», no sentido do artigo 13.º, n.º 1, da dita diretiva, não deve ser interpretado por referência à definição do conceito de «organismo de direito público» enunciado no artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18.

Quanto às despesas

76 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 (Quarta Secção) declara:

1) **O artigo 9.º, n.º 1, 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 constitui uma atividade económica, na aceção desta disposição, uma atividade como a em causa no processo principal, que consiste em uma sociedade prestar a uma Região serviços de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde, em conformidade com os contratos-programa celebrados entre essa sociedade e a referida Região.**

2) **O artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que está abrangida pela regra de não sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado, prevista nessa disposição, uma atividade como a em causa no processo principal, que consiste em uma sociedade prestar a uma Região serviços de planeamento e de gestão do Serviço Regional de Saúde, em conformidade com os contratos-programa celebrados entre essa sociedade e a referida Região, quando essa atividade constitua uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva, se, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, se puder considerar que a referida sociedade deve ser qualificada de organismo de direito público e exerce a dita atividade enquanto autoridade pública, desde que o órgão jurisdicional de reenvio conclua que a isenção da mesma atividade não é suscetível de conduzir a distorções de concorrência significativas.**

   Neste contexto, o conceito de «outros organismos de direito público», no sentido do artigo 13.º, n.º 1, da dita diretiva, não deve ser interpretado por referência à definição do conceito de «organismo de direito público» enunciado no artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de março de 2004, relativa à coordenação dos processos de adjudicação dos contratos de empreitada de obras públicas, dos contratos públicos de fornecimento e dos contratos públicos de serviços.

Assinaturas