

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

5 martie 2020 (*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (b) – Scutiri – Spitalizare și îngrijire medicală – Spitale – Prestații furnizate în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public – Articolele 377 și 391 – Derogații – Posibilitatea de a opta pentru impozitare – Menținerea impozitării – Modificarea condițiilor de desfășurare a activității”

În cauza C-211/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia], prin decizia din 19 februarie 2018, primită de Curte la 26 martie 2018, în procedura

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen (raportor) și doamna C. Toader, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna M. Ferreira, administratoare principală,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 iunie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Idealmed III – Serviços de Saúde SA, de J. P. Lampreia și de F. Antas, advogados;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Figueiredo și de R. Campos Laires, precum și de M. J. Marques și de P. Barros da Costa în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Afonso și de N. Gossement, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 octombrie 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (b) și

a articolelor 377 și 391 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Idealmed III – Serviços de Saúde SA (denumit în continuare „Idealmed”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamal, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu decizia acesteia din urmă prin care se impune în sarcina Idealmed plata unei sume corespunzând taxei pe valoarea adăugată (TVA) deduse în cadrul serviciilor medicale pe care le-a furnizat între anul 2014 și anul 2016, precum și plata unor dobânzi compensatorii și moratorii aferente.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Considerentul (7) al Directivei 2006/112 are următorul cuprins:

„Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.”

4 Articolul 132 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, centre de tratament medical sau diagnostic și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

[...]

(g) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de către mine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social;

[...]”

5 Articolul 133 din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

(a) nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit [a se citi «organismele în cauză trebuie să nu aibă drept scop urmărirea sistematică a obținerii unui profit»], iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau îmbunătățirii serviciilor prestate;

[...]

(c) organismele în cauză au obligația de a practica prețuri aprobate de autoritățile publice sau

care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse TVA-ului;

[...]

6 Potrivit articolului 377 din aceeași directivă:

„Portugalia poate continua să scutească operațiunile enumerate în anexa X partea B punctele 2, 4, 7, 9, 10 și 13, în conformitate cu condițiile aplicabile în statul membru respectiv la 1 ianuarie 1989.”

7 Articolul 391 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„Statele membre care scutesc operațiunile prevăzute la articolele 371, 375, 376 sau 377, la articolul 378 alineatul (2), la articolul 379 alineatul (2) sau la articolele 380-390 pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea respectivelor operațiuni.”

8 Anexa X la această directivă, intitulată „Lista operațiunilor supuse derogărilor prevăzute la articolele 370, 371 și 380-390”, menționează la punctul 7 din partea B, care enumeră operațiunile pe care statele membre pot continua să le scutească, „operațiuni realizate de spitale, nereglementate de articolul 132 alineatul (1) litera (b)”.

Dreptul portughez

9 Articolul 9 punctul 2 din Código do IVA (Codul privind TVA-ul) prevede că sunt scutite de TVA „prestările de servicii medicale și sanitare și operațiunile strâns legate de acestea efectuate de spitale, de clinici, de dispensare și de alte instituții de aceeași natură”.

10 Articolul 12 din acest cod, în versiunea sa rezultată din decreto-lei nr. 102/2008 (Decretul-lege nr. 102/2008) din 20 iunie 2008, prevede:

„1. Pot renunța la scutire și opta pentru impozitarea operațiunilor lor

[...]

b) spitalele, clinicile, dispensarele și celelalte instituții de aceeași natură, care nu aparțin unor persoane juridice de drept public sau unor instituții private integrate în sistemul național de sănătate, care asigură prestări de servicii medicale și sanitare și operațiuni strâns legate de acestea;

2. Dreptul de opțiune se exercită prin depunerea, la orice serviciu de impozite sau în alt loc autorizat în mod legal, a declarației privind începerea activității sau modificarea acesteia, după caz, și produce efecte începând de la data depunerii sale.

3. Întrucât dreptul de opțiune a fost exercitat în conformitate cu alineatele precedente, persoana impozabilă este obligată să rămână sub regimul pentru care a optat timp de cel puțin cinci ani, iar după expirarea acestui termen, dacă dorește să revină la regimul de scutire, trebuie:

a) să depună, în cursul lunii ianuarie a unuia dintre anii următori celui în care a încheiat perioada aferentă regimului de opțiune, declarația prevăzută la articolul 32, care produce efecte de la data de 1 ianuarie a anului depunerii sale;

[...]"

11 Lei nr. 7-A/2016 (Legea nr. 7-A/2016) din 30 martie 2016 a modificat articolul 12 alineatul 1 din codul menționat, care are în prezent următorul cuprins:

„Pot renunța la scutire și opta pentru impozitarea operațiunilor lor

[...]

b) persoanele impozabile menționate la articolul 9 punctul 2 care nu sunt persoane juridice de drept public în ceea ce privește prestațiile de servicii medicale și sanitare și operațiunile strâns legate de acestea care nu rezultă din acorduri încheiate cu statul, în cadrul sistemului de sănătate, în conformitate cu Legea privind bazele sănătății relevante”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Idealmed este o societate care administrează și care exploatează în scop lucrativ cinci centre medicale, care oferă printre altele servicii medicale, îngrijire medicală, precum și servicii de diagnosticare, de analize clinice și de fizioterapie.

13 În declarația sa privind începerea activității, depusă la 6 ianuarie 2012, această societate și-a manifestat dorința de a opta pentru regimul de impozitare normal al TVA-ului.

14 Începând cu luna septembrie 2012, Idealmed a încheiat acorduri și convenții cu autoritățile publice, care prevedeau printre altele furnizarea de prestații de îngrijire medicală la prețuri prestabilite.

15 Cu ocazia unui control, administrația financiară și vamală a constatat că, în perioada cuprinsă între luna aprilie 2014 și luna iunie 2016, o mare parte din activitatea medicală a Idealmed s-a desfășurat în cadrul acestor acorduri și convenții. Administrația menționată a dedus că activitatea respectivă ar fi trebuit să fie scutită, fără ca Idealmed să poată renunța la beneficiul unei asemenea scutiri, și că această societate a dedus, așadar, în mod nejustificat TVA-ul achitat în cadrul desfășurării activității menționate.

16 În urma acestui control, administrația fiscală și vamală a adoptat o decizie de modificare din oficiu a calității avute de Idealmed în ceea ce privește TVA-ul, cu efect de la 1 octombrie 2012, prin care se impunea acestei societăți să plătească o sumă corespunzătoare cuantumului TVA-ului dedus în mod nejustificat, și anume 2 009 944,90 euro, majorat cu dobânzile aferente.

17 La 27 iunie 2017, Idealmed a depus o cerere de constituire a unui tribunal arbitral în materie fiscală în vederea constatării nelegalității acestei decizii.

18 În acest context, Tribunalul Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva [2006/112] se opune unei interpretări potrivit căreia un spital deținut de o societate comercială de drept privat, care a încheiat contracte cu statul și cu persoane juridice de drept public pentru prestarea de servicii de îngrijire medicală, este considerat ca desfășurându-și activitatea în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public prevăzute de dispoziția respectivă, atunci când sunt îndeplinite următoarele cerințe:

- peste 54,5 % din sumele facturate, inclusiv sumele facturate utilizatorilor beneficiari, provin de la organisme ale statului și subsisteme publice de sănătate, la prețurile stabilite în acordurile și în contractele încheiate cu acestea;
- peste 69 % din utilizatori beneficiază de subsistemele publice de sănătate sau de servicii prestate în cadrul contractelor încheiate cu organisme ale statului;
- peste 71 % din activitățile medicale sunt realizate în temeiul contractelor încheiate cu subsisteme publice de sănătate și cu organisme ale statului și
- activitatea desfășurată este de interes public general important?

2) Având în vedere că, în conformitate cu articolul 377 din Directiva [2006/112], Portugalia a optat pentru menținerea scutirii de TVA a operațiunilor efectuate de spitale care nu sunt menționate la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din directiva respectivă, că acest stat a oferit persoanelor impozabile posibilitatea de a opta pentru impozitarea operațiunilor respective în temeiul articolului 391 din directivă cu condiția să mențină regimul de impozitare pentru o perioadă minimă de cinci ani și că prevede posibilitatea de a reveni la regimul de scutire numai dacă își exprimă în mod expres intenția în acest sens, articolul 391 și/sau principiile protecției drepturilor dobândite și încrederii legitime, egalității și nediscriminării, neutralității și nederaturii concurenței în ceea ce privește utilizatorii și persoanele impozabile care sunt organisme de drept public se opun ca Autoritatea Fiscală și Vamal să impună aplicarea regimului de scutire înainte de expirarea termenului menționat, din momentul în care consideră că persoana impozabilă a început să presteze servicii în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public?

3) Articolul 391 din Directiva [2006/112] și/sau principiile menționate anterior se opun ca o lege nouă să impună aplicarea regimului de scutire persoanelor impozabile care au optat anterior pentru regimul de impozitare, înainte de expirarea termenului de cinci ani menționat?

4) Articolul 391 din Directiva [2006/112] și/sau principiile menționate anterior se opun unei reglementări conform căreia persoana impozabilă care a optat pentru aplicarea regimului de impozitare ca urmare a faptului că, la momentul la care a ales această opțiune, nu presta servicii de sănătate în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public poate rămâne sub incidența acestui regim dacă începe să presteze serviciile respective în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, statele membre scutesc spitalizarea și îngrijirea medicală, precum și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător.

20 Din modul de redactare a acestei dispoziții reiese că scutirea prestațiilor de îngrijire medicală furnizate de spitalele private este subordonată condiției ca aceste prestații să fie asigurate în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public.

21 Din moment ce această cerință se raportează la serviciile furnizate, iar nu la prestatorul în cauză, proporția serviciilor de îngrijire medicală asigurate în condiții sociale comparabile, în

sensul dispoziției menționate, în raport cu ansamblul activității acestui prestator, nu este relevant pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată.

22 În aceste condiții, este necesar să se considere că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că autoritățile competente ale unui stat membru pot lua în considerare, pentru a stabili dacă prestațiile de îngrijire medicală furnizate de un spital privat care au un caracter de interes general sunt asigurate în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, în sensul aceleiași dispoziții, faptul că aceste prestații sunt furnizate în cadrul unor convenții încheiate cu autoritățile publice ale acestui stat membru, la prețuri stabilite prin aceste convenții și ale căror costuri sunt acoperite în parte de instituțiile de asigurări sociale din statul membru respectiv.

23 În această privință, este necesar să se arate de la bun început că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c) din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”), precum și articolul 132 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2006/112, al cărui text este în esență identic cu cel al primei dintre aceste dispoziții, trebuie interpretate în același mod și că, prin urmare, jurisprudența Curții referitoare la această primă dispoziție este pertinentă pentru a se răspunde la întrebările privind interpretarea celei de a doua (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 27).

24 În ceea ce privește noțiunea de „condiții sociale comparabile”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, este necesar să se constate că această dispoziție nu definește în mod precis aspectele prestațiilor de îngrijire medicală menționate care trebuie comparate în vederea aprecierii aplicabilității respectivei dispoziții.

25 Astfel, trebuie amintit, în primul rând, că dispozițiile articolului 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112 au, în ansamblu, drept finalitate scutirea de TVA a anumitor activități de interes general în vederea facilitării accesului la anumite prestații, precum și a livrării anumitor bunuri, evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 37 și jurisprudența citată).

26 Caracterul de interes general al prestațiilor constituie, așadar, un element pertinent care trebuie luat în considerare pentru a stabili dacă prestațiile de îngrijire medicală ale unui spital privat intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă.

27 În al doilea rând, din articolul 133 primul paragraf litera (c) din directiva menționată rezultă că statele membre pot acorda scutirile prevăzute în special la articolul 132 alineatul (1) literele (b) și (g) din aceeași directivă altor organisme decât cele de drept public, sub rezerva respectării condiției potrivit căreia organismele în cauză au obligația de a practica prețuri aprobate de autoritățile publice sau care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse TVA-ului.

28 Întrucât legiuitorul Uniunii a făcut din elementul privind stabilirea prețurilor prestațiilor printr-o convenție încheiată cu autoritățile publice ale unui stat o condiție facultativă pe care statele membre pot alege să o aplice sau nu scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din

Directiva 2006/112, absența unui asemenea element nu poate fi de natură să excludă beneficiul acestei scutiri (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 40).

29 Un astfel de element rămâne însă pertinent pentru a stabili dacă prestațiile de îngrijire medicală ale unui spital privat sunt asigurate în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 38).

30 În aceste condiții, este necesar să se considere că elementul referitor la stabilirea prețurilor prestațiilor printr-o convenție încheiată cu autoritățile publice ale unui stat membru constituie un element care poate fi luat în considerare pentru a stabili dacă prestațiile de îngrijire medicală efectuate de un spital privat sunt asigurate în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

31 În al treilea rând, din jurisprudența Curții reiese că modalitățile de acoperire a prestațiilor de către instituțiile de asigurare socială sociale ale unui stat membru sunt pertinente în cadrul examinării comparabilității condițiilor în care sunt furnizate aceste prestații în sensul acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctele 69 și 70).

32 Având în vedere cele ce preced, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că autoritățile competente ale unui stat membru pot lua în considerare, pentru a stabili dacă prestațiile de îngrijire medicală furnizate de un spital privat, care au un caracter de interes general, sunt asigurate în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, în sensul aceleiași dispoziții, faptul că aceste prestații sunt furnizate în cadrul unor convenții încheiate cu autorități publice ale acestui stat membru, la prețuri stabilite prin aceste convenții și ale căror costuri sunt acoperite în parte de instituțiile de asigurări sociale din statul membru respectiv.

Cu privire la a doua, la a treia și la a patra întrebare

33 Prin intermediul întrebărilor a doua, a treia și a patra, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 391 din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 377 din aceasta și cu principiile încrederii legitime, securității juridice și neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că se opune scutirii de TVA a prestațiilor de îngrijire medicală furnizate de un spital privat care intră în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă ca urmare a unei modificări a condițiilor de desfășurare a activităților sale ce a intervenit de când a optat pentru regimul de impozitare prevăzut de reglementarea națională a statului membru în cauză, care stabilește obligația oricărei persoane impozabile ce efectuează o asemenea alegere de a rămâne supus regimului respectiv pentru o anumită perioadă, cât timp o asemenea perioadă nu a expirat încă.

34 Trebuie amintit că regimul comun al TVA este rezultatul unei armonizări progresive a legislațiilor naționale în cadrul articolelor 113 TFUE și 115 TFUE. Așa cum a constatat Curtea în repetate rânduri, această armonizare, astfel cum a fost realizată prin directive succesive și în special prin Directiva 77/388, nu este încă decât o armonizare parțială (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții, C-144/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctul 60).

35 Într-adevăr, Directiva 2006/112 a autorizat, în temeiul articolului 370, statele membre să

men?in? în continuare anumite dispozi?ii din legisla?ia lor anterioar? acestei directive, care, în lipsa autoriz?rii respective, ar fi incompatibile cu aceasta (Hot?rârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory ?i al?ii, C?144/13 ?i C?160/13, EU:C:2015:116, punctul 61 ?i jurispruden?a citat?).

36 În acest context, articolul 377 din directiva men?ionat? coroborat cu punctul 7 din partea B din anexa X la directiva men?ionat? autorizeaz? Republica Portughez? s? continue s? scuteasc? opera?iunile efectuate de spitalele care nu sunt prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din aceea?i directiv?, în condi?iile care existau în acest stat membru la 1 ianuarie 1989.

37 De asemenea, articolul 391 din Directiva 2006/112 autorizeaz? statele membre care scutesc opera?iunile prev?zute de dispozi?iile pe care le citeaz?, printre care figureaz? articolul 377 din aceast? directiv?, s? acorde persoanelor impozabile în cauz? posibilitatea de a opta pentru impozitarea respectivelor opera?iuni.

38 Reiese, astfel, din coroborarea articolelor 377 ?i 391 din directiva men?ionat? ?i a punctului 7 din partea B din anexa X la aceasta c? posibilitatea de a opta pentru impozitarea prev?zut? la articolul 391 din aceea?i directiv? prive?te numai opera?iunile spitalelor care nu sunt prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112. Or, aceast? din urm? dispozi?ie impune statelor membre scutirea presta?iilor care intr? în domeniul de aplicare al acesteia (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 56).

39 Rezult? c?, din momentul în care un spital privat furnizeaz? presta?ii care intr? în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (b) din aceea?i directiv?, acestuia trebuie s? i se aplice regimul de scutire pentru respectivele presta?ii, chiar dac? a optat pentru regimul de impozitare pentru activit??i care nu erau prev?zute de dispozi?ia men?ionat?.

40 Prin urmare, statele membre nu se pot întemeia pe articolele 377 ?i 391 din Directiva 2006/112 pentru a justifica men?inerea impozit?rii opera?iunilor unei persoane impozabile, dac? aceasta ar avea drept consecin?? faptul c? opera?iunile sale nu vor fi scutite, de?i intr? sub inciden?a scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din aceast? directiv?.

41 În plus, în temeiul principiului neutralit??ii fiscale, amintit în cadrul considerentului (7) al directivei men?ionate, potrivit c?ruia presta?ii asem?n?toare, care sunt, a?adar, în concuren?? unele cu altele, nu pot s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA?lui (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punctul 36 ?i jurispruden?a citat?), faptul c?, în trecut, persoana impozabil? a efectuat presta?ii pentru care a beneficiat de un regim fiscal special nu poate s? modifice, în principiu, tratamentul fiscal al presta?iilor pe care le-a furnizat în continuare în condi?ii sociale diferite.

42 De asemenea, faptul c? reglementarea na?ional? care prevede o astfel de posibilitate de a opta pentru regimul de impozitare a activit??ilor oblig? persoana impozabil? s? r?mân? supus? acestui regim pentru o anumit? perioad?, care nu a expirat înc?, nu are inciden?? asupra tratamentului fiscal al presta?iilor care intr? în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, din moment ce o astfel de posibilitate este valabil? numai pentru opera?iunile care nu sunt vizate de aceast? dispozi?ie.

43 În plus, o asemenea interpretare nu este repus? în discu?ie de principiile încrederii legitime sau securit??ii juridice.

44 În ceea ce prive?te principiul încrederii legitime, este necesar s? se sublinieze c? dreptul de a se prevala de acest principiu apar?ine oric?rui justi?iabil pe care o autoritate administrativ? l-a

determinat și nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (Hotărârea din 21 februarie 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punctul 46 și jurisprudența citată).

45 Or, faptul că reglementarea națională care a permis unei persoane impozabile să opteze pentru impozitarea activităților sale condiționează exercitarea unei astfel de opțiuni de obligația ca aceasta să rămână supusă regimului ales pentru o anumită perioadă nu poate conferi acestei persoane impozabile o încredere legitimă către autoritățile competente mențin acest regim în cazul modificării condițiilor în care își desfășoară activitățile.

46 În ceea ce privește principiul securității juridice, Curtea a statuat că acesta nu se opune ca administrația fiscală să efectueze, în termenul de prescripție, o rectificare a TVA-ului aferent taxei deduse sau unor servicii deja realizate care ar fi trebuit să fie supuse acestei taxe (Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 48).

47 Un astfel de principiu nu se opune, așadar, ca administrația fiscală să efectueze o apreciere a situației unei persoane impozabile care optase pentru impozitarea activităților sale și ca, în urma acestei aprecieri, administrația menționată să efectueze o rectificare a TVA-ului aferent taxei deduse pentru prestații pe care această persoană impozabilă le-a furnizat după ce și-a exercitat dreptul de opțiune, din moment ce ajunge la concluzia că respectivele prestații intră în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată și ar fi trebuit să fie scutite în conformitate cu această dispoziție.

48 Rezultă că este necesar să se răspundă la a doua, la a treia și la a patra întrebare că articolul 391 din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 377 din aceasta și cu principiile încrederii legitime, securității juridice și neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se opune scutirii de TVA a prestațiilor de îngrijire medicală furnizate de un spital privat care intră în domeniul de activitate al articolului 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă ca urmare a unei modificări a condițiilor de desfășurare a activităților sale, ce a intervenit de când a optat pentru regimul de impozitare prevăzut de reglementarea națională a statului membru în cauză, care stabilește obligația oricărei persoane impozabile ce efectuează o asemenea alegere de a rămâne supusă regimului respectiv pentru o anumită perioadă, atunci când un asemenea termen nu a expirat încă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

1) Articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că autoritățile competente ale unui stat membru pot lua în considerare, pentru a stabili dacă prestațiile de îngrijire medicală furnizate de un spital privat, care au un caracter de interes general, sunt asigurate în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, în sensul aceleiași dispoziții, faptul că aceste prestații sunt furnizate în cadrul unor convenții încheiate cu autorități publice ale acestui stat membru, la prețuri stabilite prin aceste convenții și ale căror costuri sunt acoperite în parte de instituțiile de asigurări sociale din statul membru respectiv.

2) Articolul 391 din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 377 din aceasta și cu principiile încrederii legitime, securității juridice și neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se opune scutirii de taxa pe valoarea adăugată a prestațiilor de îngrijire

medical? furnizate de un spital privat care intr? în domeniul de activitate al articolului 132 alineatul (1) litera (b) din această directiv? ca urmare a unei modific?ri a condi?iilor de desf??urare a activit??ilor sale, ce a intervenit de c?nd a optat pentru regimul de impozitare prev?zut de reglementarea na?ional? a statului membru în cauz?, care stabile?te obliga?ia oric?rei persoane impozabile ce efectueaz? o asemenea alegere de a r?m?ne supus? regimului respectiv pentru o anumit? perioad?, atunci c?nd un asemenea termen nu a expirat înc?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: portugheza.