

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA SÉPTIMA) DE 30 DE ENERO DE 2020

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-211/18

Partes: Idealmed III – Serviços de Saúde SA y Autoridade Tributária e Aduaneira.

Síntesis: « Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 132, apartado 1, letra b) – Exenciones – Hospitalización y asistencia sanitaria – Establecimientos hospitalarios – Servicios prestados en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público – Artículos 377 y 391 – Excepciones – Facultad de optar por la tributación – Mantenimiento de la tributación – Modificación de las condiciones de ejercicio de la actividad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«Idealmed» es una sociedad que gestiona y explota, con fines lucrativos, cinco establecimientos sanitarios en los que se prestan servicios médicos, de enfermería, de diagnóstico, de análisis clínicos y de fisioterapia. En su declaración de inicio de actividad, presentada el 6 de enero de 2012, esta sociedad manifestó su voluntad de optar por el régimen general de tributación del IVA. A partir de septiembre de 2012, «Idealmed» celebró acuerdos y convenios con las autoridades públicas, que preveían la prestación de servicios de asistencia sanitaria a precios establecidos de antemano.

Durante una inspección, la Administración Tributaria portuguesa constató que entre el mes abril de 2014 y el mes de junio de 2016 una gran parte de la actividad sanitaria de «Idealmed» se llevó a cabo en el marco de estos acuerdos y convenios. Dicha Administración dedujo de ello que esta actividad debería haber estado exenta de IVA, sin que «Idealmed» pudiera renunciar a disfrutar de tal exención, y que, por lo tanto, esa sociedad había deducido indebidamente el IVA soportado en el ejercicio de la referida actividad. A raíz de esta inspección, la Administración Tributaria y Aduanera adoptó una resolución exigió

a la empresa el pago de 2.009.944,90 euros en concepto de IVA deducido indebidamente, más los intereses correspondientes.

La mercantil impugnó la mencionada liquidación acudiendo a la vía arbitral, admitida en Portugal para la resolución de controversias tributarias. En el marco de este procedimiento, el Tribunal Arbitral Tributario portugués elevó 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 perteneciente a 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 [2006/112], 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 y/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] y/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/o 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?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, dispone que los Estados miembros eximirán 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 legalmente reconocidos.

Con el fin de valorar si los servicios sanitarios que se prestan por un entidad privada tiene lugar en condiciones comparables a las de los entes públicos, el Tribunal recuerda que las disposiciones del artículo 132, apartado 1, de la Directiva 2006/112 tienen como finalidad, en su conjunto, eximir del IVA determinadas actividades de interés general, con el fin de facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, evitando los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA.

Por lo que respecta al significado del concepto condiciones sociales comparables, la Directiva del IVA no define con precisión los aspectos de los servicios de asistencia de que se trata que deben compararse a efectos de apreciar la aplicabilidad de dicha disposición.

En este sentido, el Tribunal manifiesta que del artículo 133, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA se desprende que los Estados miembros pueden supeditar la concesión a organismos distintos de los de Derecho público de las exenciones previstas, en particular, en el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la misma Directiva, al cumplimiento del requisito de que dichos organismos apliquen 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.

Dado que el legislador de la Unión ha hecho, del elemento relativo a la fijación de los precios de los servicios mediante un convenio celebrado con las autoridades públicas de un Estado miembro, un requisito facultativo, que los Estados miembros pueden elegir aplicar o no a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, la inexistencia de tal elemento no puede excluir la aplicación de dicha exención. No obstante, tal elemento sigue siendo pertinente para determinar si servicios de asistencia sanitaria de un

establecimiento hospitalario privado se prestan en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público en el sentido del artículo 132.

La modificación de la situación tributaria de «Idealmed», tras constatarse que realiza una actividad sanitaria comparable con la del sector público, no puede considerarse contraria al principio de seguridad jurídica. Declara el tribunal de Justicia que el principio de seguridad jurídica no se opone a que la Administración tributaria evalúe la situación de un sujeto pasivo que haya optado por la tributación de sus actividades ni a que, tras esa evaluación, dicha Administración practique una liquidación del IVA correspondiente a la cuota deducida por los servicios que ese sujeto pasivo prestó después de ejercer su derecho de opción, cuando llegue a la conclusión de que esos servicios están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva y debieran haber quedado exentos de conformidad con esa disposición.

Como cabe observar, este pronunciamiento es perfectamente extrapolable a nuestro país de cara a la interpretación del artículo 20.Uno 2º de la Ley del IVA que declara exentas las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás realizadas directamente por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados. No obstante, a nuestro juicio, dicho precepto resulta plenamente compatible con la Directiva que regula el impuesto de referencia.

3. Fallo

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, a efectos de determinar si los servicios de asistencia sanitaria prestados por un establecimiento hospitalario privado, que son de interés general, se prestan en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público, en el sentido de la misma disposición, las autoridades competentes de un Estado miembro pueden tomar en consideración el hecho de que esos servicios se proporcionen en virtud de convenios celebrados con autoridades públicas de ese Estado miembro, a precios fijados por esos convenios, y que el coste de tales servicios sea asumido en parte por las instituciones de seguridad social del referido Estado miembro.

2) El artículo 391 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 377 de esta y con los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la exención del impuesto sobre el valor añadido de los servicios de asistencia sanitaria prestados por un establecimiento hospitalario privado que entren en el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva debido a un cambio en las condiciones en las que ejerce sus actividades producido después de que hubiese optado por el régimen de tributación previsto por la legislación

nacional del Estado miembro en cuestión, que establece la obligación de que todo sujeto pasivo que se decante por tal régimen permanezca sometido a él durante un determinado período de tiempo, cuando ese período todavía no haya expirado.