

O conceito de *condições sociais análogas às asseguradas por organismos de direito público* no âmbito das isenções de IVA na saúde — anotação à decisão arbitral emitida no processo n.º 278/2013-T, de 3 de junho de 2014, do Centro de Arbitragem Administrativa

1. Na Decisão Arbitral emitida no Processo n.º 278/2013-T, de 3 de junho de 2014, o tribunal arbitral pronunciou-se sobre a possibilidade de renúncia à isenção de IVA de um hospital privado que presta serviços de saúde no quadro de convenções estabelecidas com o Estado ou com organismos da segurança social.

Segundo a interpretação veiculada pela Administração Fiscal que fundamentou as liquidações adicionais de IVA em crise, a partir do momento em que um hospital privado celebra convenções com o Estado ou organismos da Segurança Social, passa a estar integrado no *Sistema Nacional de Saúde*, não podendo renunciar à isenção de IVA, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA.

2. A questão jurídica que se colocou foi determinar o que constituem as instituições privadas integradas no *Sistema Nacional de Saúde*. Porém, e como bem observou o tribunal arbitral, «o IVA resulta de um sistema harmonizado de direito comunitário modelado pela Directiva IVA, de que as legislações nacionais constituem a recepção no direito interno, motivo pelo qual a interpretação das normas nacionais deve ser efectuada de harmonia com os parâmetros da Directiva IVA».

A Directiva IVA estabelece, no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), que os Estados-Membros isentam a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por *organismos de direito público* ou, em *condições sociais análogas* às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos. Por conseguinte, conforme explicou o tribunal arbitral «à face da alínea b), fora das situações em que os prestadores sejam organismos públicos ou que, não o sendo, prestem serviços médicos em condições análogas às destes organismos, a disciplina geral que resulta em primeira linha da Directiva IVA é a da tributação em IVA».

3. Importa, contudo, referir que a regra geral aplicável é a de que, em matéria de isenções previstas na Directiva, a sua adoção pelos Estados-Membros tem carácter obrigatório. Assim, se a Directiva prevê a isenção de determinada operação, o Estado-Membro deverá, em princípio, isentar essa mesma operação no plano legislativo interno.

4. O Estado português utilizou a possibilidade excepcional de isentar as operações efetuadas pelos estabelecimentos hospitalares privados mesmo quando estes não prosseguem a sua atividade em condições sociais análogas aos estabelecimentos hospitalares públicos ou que operam em condições sociais análogas (cf, artigo 377.º e Parte B do Anexo X, n.º 7 da Directiva).

Deste modo, as situações de impossibilidade de renúncia à isenção, no plano interno, devem corresponder às situações em que, no plano da Directiva IVA, tal isenção tem carácter obrigatório.

5. Daqui retira-se que a necessidade de assimilar o conceito de *condições sociais análogas* ao conceito de *instituições privadas integradas Sistema Nacional de Saúde*. Na fórmula utilizada pelo tribunal arbitral: «a renúncia à isenção só pode ter por objecto

serviços de hospitalização e assistência médica efectuados por entidades de direito privado que não prestem tais serviços em condições sociais análogas às dos organismos públicos».

6. O problema centra-se, então, em determinar o que se entende por organismos privados que prestam serviços de hospitalização e assistência médica em *condições sociais análogas* aos *organismos de direito público*, na aceção da Diretiva IVA. Para o efeito, parece-nos ser necessário começar por atender ao conceito de *organismos de direito público* bem como às razões para a sua isenção pela Diretiva IVA, nas circunstâncias em análise.

O conceito de *organismo público* foi já suficientemente tratado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJ”), nomeadamente, a propósito do artigo 13.º da Diretiva IVA, que estabelece a regra geral de não sujeição a IVA dos organismos públicos que atuem no âmbito dos seus poderes de autoridade.

A jurisprudência do TJ tem indicado como fator determinante para que um organismo seja considerado *público* a sua *integração na administração pública* ou a existência de uma relação de dependência face ao Estado (cf, §38 e ss do Acórdão Comissão/Portugal, de 12 de junho de 2008, Processo C-462/05). Claro está que a organização da Administração Pública apresenta diferentes contornos em cada Estado-Membro. Deste modo, e sendo subtraído ao conceito uma dimensão *funcional*, a qualificação de um organismo como sendo de *direito público* dependerá da configuração da Administração Pública de cada Estado-Membro.¹

Deste modo, parece dever entender-se que um organismo privado atua em *condições análogas* às de um *organismo público* quando o seu grau de dependência face ao Estado puder ser equiparado à de um organismo que integre a Administração Pública (direta, indireta ou autónoma).

Em especial no setor da saúde, importará olhar com atenção para os organismos que se integram na administração indireta do Estado (de base institucional ou empresarial) ou, até, para os “hospitais S.A.” de capitais públicos ou que funcionam em regime de parceria público-privada. Em relação a todos estes estará subjacente um fenómeno de *devolução de poderes* que determina que em menor ou maior grau caibam ao Estado poderes de tutela e superintendência sobre tais organizações.²

Creemos, pois, que *condições análogas* à de um organismo público, implicarão que por razões jurídicas ou de facto, se verifique um grau de dependência do organismo privado face ao Estado, semelhante ao grau de dependência de um organismo público que integra a Administração Pública.

Acresce que a Diretiva IVA exige não só que se opere em *condições análogas* mas também em *condições sociais* análogas. Parecem-nos poder enquadrar-se aqui, nomeadamente, as Cooperativas, Associações Mutualistas, Misericórdias, Fundações, Instituições Particulares de Solidariedade Social e outras “Entidades da Economia Social” conforme descritas no artigo 4.º da Lei n.º 30/2013, de 8 de maio (Lei de Bases da Economia Social), e que têm por finalidade prosseguir interesses

¹ Cf, detalhadamente sobre o conceito, Clotilde Celorico de Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, 2010, p. 256 e seguintes.

² Cf, em geral sobre a estruturação da Administração Pública portuguesa, Filipa Urbano Calvão, Manuel Fontaine Campos e Catarina Santos Botelho, *Introdução ao Direito Público*, Almedina, 2012, p. 163 e seguintes.

socialmente relevantes (por contraposição com o setor “empresarial” que prossegue diretamente o lucro),³ e que merece especial proteção constitucional (cf, artigos 61.º, 80.º e 82.º da Constituição da República Portuguesa).

7. Parece-nos, pois, que sem prejuízo da necessidade de atender à jurisprudência do TJ nesta matéria, um recorte correto das entidades aqui abrangidas deverá ter como ponto de partida a noção de organismo público, uma vez que a noção de organismos privados em condições sociais análogas, pressupõe um parâmetro normativo de comparabilidade que atenda ao grau de dependência face ao Estado de organismos públicos que integrem a Administração Pública dos Estados-Membros. Assim, é, desde logo, relevante perceber se, no caso concreto, o organismo privado considerado opera em situações de dependência face ao Estado análoga a organismos que integrem a Administração Pública.

8. Acresce que a abordagem do TJ em matéria de isenções é, em primeira linha, de carácter funcional, o que determina a necessidade de considerar os *objetivos prosseguidos pelas isenções e respeitar as exigências de neutralidade fiscal* na aplicação do IVA (cf, §22 do Acórdão Ines Zimmermann, de 15 de novembro de 2012, Processo C-174/11, bem como jurisprudência aí referida).

Este ponto é da maior relevância, pois, implica um esforço de interpretação atualista da Diretiva IVA. É que, pese embora a escassez de informação quanto a esta matéria, nomeadamente dos trabalhos preparatórios, as isenções na saúde terão como fundamento, por um lado, a *diminuição dos custos de acesso ao serviço em causa* e, por outro lado, *razões de ordem prática* que se reportam à dificuldade de aplicação de um imposto num setor largamente explorado pelos Estados, cuja organização não estava adaptada à lógica de individualização e contabilização das prestações efetuadas (cf, Ernst & Young, *Value Added Tax A Study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies*, p. 25 e seguintes).

Porém, a evolução do setor da saúde em Portugal veio demonstrar um notável desenvolvimento tanto dos organismos que prestam serviços de saúde no quadro da Administração Pública como dos organismos privados, onde se destaca a criação de unidades hospitalares de carácter privado, de dimensão apreciável.

Este desenvolvimento agudiza de sobremaneira as dificuldades de manutenção da neutralidade do IVA, quando, no âmbito do mesmo *mercado relevante*, verificamos a existência de operadores públicos e privados que se apresentam em concorrência e que poderão, no entanto, ter regimes de IVA distintos.

Neste contexto, é especialmente importante referir o artigo 134.º, alínea b) que determina o afastamento *obrigatório* da isenção do IVA prevista no artigo 132.º da Diretiva, quando se verifique que a atividade prestada se destina a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em *concorrência direta* com as empresas comerciais sujeitas a IVA.

9. Julgamos ser aqui aplicável, até com menor grau de exigência dado não estarem em causa funções de autoridade pública, a jurisprudência do TJ em matéria de exceção à exclusão de incidência dos organismos públicos, prevista no artigo 13.º §2

³ De acordo com o artigo 5.º, alínea g) da Lei de Bases da Economia Social, os excedentes da atividade das entidades em causa deverão ser afetos à prossecução dos fins, de acordo com interesse geral.

da Diretiva IVA, quando se verificarem *distorções de concorrência significativas*.⁴ Refira-se, a este propósito, a jurisprudência do TJ que considera que o critério a seguir deverá ter natureza económica (ainda que judicialmente sindicável) sendo relevante considerar a *proteção da concorrência* em si mesma e não o operador individual, pelo que é indiferente se a isenção beneficia ou prejudica a entidade isenta (Cf, Acórdão Salix, de 4 de junho de 2009 (Processo C-376/02)).⁵ Para além disso, o risco de distorção da concorrência deverá ser real e não meramente potencial, isto é, a possibilidade de um operador privado entrar no *mercado relevante* deve ser real e não puramente hipotética (cf, Acórdão Isle of Wight Council e O., de 16 de setembro de 2008 (Processo C-288/07), §65).

Deste modo, poderão existir circunstâncias — que tenderão a ser mais a regra do que a exceção no setor da saúde — em que um organismo de direito privado que opere em condições sociais análogas não deverá “beneficiar” da isenção de IVA, por tal ter efeitos distorsores provocando a rutura do princípio da neutralidade.

10. Deverá, igualmente, sublinhar-se que os casos do TJ citados na Decisão Arbitral tratam da situação simétrica à situação *sub judice*: o particular quer aceder a uma isenção que não lhe é concedida. Em Portugal, em virtude da opção tomada aquando da transposição da Diretiva IVA, parte-se do pressuposto de que todas as prestações de serviços médicos estão isentas.

Neste sentido, aquela jurisprudência tem de ser lida num quadro em que os operadores económicos procuram aceder à isenção de IVA e os Estados-Membros recusam-na. Situação oposta à verificada *in casu*.

Para além disso, é importante compreender que o TJ está somente a afirmar critérios que podem ser relevantes para a *concessão* da isenção, no contexto de aplicação de um método interpretativo que implica a consideração global de um feixe de indícios.

É a esta luz que deverá ser lida a afirmação do tribunal arbitral de que «*um dos critérios principais reside, pois, em saber quem suporta o custo das prestações. Para este efeito não basta que os custos das prestações sejam assumidos “em parte” por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social. O TJUE exige que para ser um indício atendível (a equiparação ao sector público) os custos das prestações de serviços sejam assumidos em grande parte pelo sector público, só assim se dando as condições análogas por verificadas*».

A questão de quem suporta o custo não pode ser dissociada do seu impacto na atividade do organismo em causa.

Contudo, para que um organismo privado esteja em *condições sociais análogas* às de um *organismo de direito público* não só é necessário que a sua atividade seja financiada em grande parte pelo Estado ou outras entidades públicas, como tal deverá limitar a independência económica do organismo em causa, determinando, desse modo, que este não opera em condições de mercado.⁶ Assim, a isenção só poderá ser concedida na medida em que se demonstre que, porque os serviços médicos são

⁴ Refira-se que, a exceção que implica a sujeição a IVA visa repor a regra geral de que toda a atividade económica está, em princípio sujeita a IVA, pelo que a interpretação da norma que determina esta exceção não deverá ter carácter restritivo (Cf, §38 Acórdão Isle of Wight Council e O., de 16 de setembro de 2008 (Processo C-288/07)).

⁵ Cf, com detalhe, Clotilde Celorico de Palma, *Ob Cit*, p. 301 e seguintes.

⁶ Neste sentido parece ir Rita de La Feria, no extrato citado na Decisão Arbitral.

em grande parte suportados pelo Estado, os preços praticados aos restantes utentes correspondem aos valores tabelados ou fixados pela Administração Pública.

Na esteira do defendido por Miguel Poiars Maduro no §42, das Conclusões do caso L.u.P (C-106/05), entendemos que embora os Estados não tenham que adotar as restrições estabelecidas no artigo 133.º da Diretiva IVA, a verdade é que os critérios de atribuição das isenções deverão considerar os fins daquelas restrições.

Com efeito, e no caso concreto de atividades financiadas pela segurança social ou outros organismos equiparáveis, a isenção só deverá ser concedida caso se demonstre que os organismos em causa praticam, para todos os seus utentes, preços homologados por autoridades públicas ou inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao IVA.

Uma vez mais, e também neste contexto, a questão da neutralidade na aplicação da Diretiva IVA de modo a não falsear a concorrência, é da maior importância. Pense-se, por exemplo, num hospital privado em que 65% da atividade corresponde a serviços prestados a utentes convencionados pela Segurança Social e que está em concorrência com um hospital privado em que os serviços prestados correspondem a 18% da atividade. Neste caso, impor que o primeiro esteja isento de IVA, permitindo ao segundo renunciar à isenção, cria óbvios entorses na concorrência, sem qualquer justificação. Tal é tanto mais assim quanto, no âmbito dessas convenções, os hospitais em causa não podem, sequer, limitar o atendimento aos utentes convencionados a uma certa percentagem.

11. Em conclusão, com a decisão arbitral em análise fica claro que o conceito de *Sistema Nacional de Saúde*, previsto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA, deverá corresponder ao conceito de *condições sociais análogas* estabelecido na Diretiva IVA. Por conseguinte, revela-se da maior importância atender ao conceito de *organismo de direito público*, em especial ao grau de dependência face ao Estado que este conceito exige e que se deverá verificar relativamente aos *organismos privados* a operar em *condições análogas*. Para além disso, a dimensão *social* de tais organismos implicará que, pelo menos tendencialmente, não terão escopo lucrativo. A tudo isto se soma a necessidade de considerar os *finis* das isenções de IVA na saúde.

Um outro fator determinante é o risco real de tais isenções falsearem a concorrência no *mercado relevante*. Quando tal risco se verifique a isenção não deverá ser aplicada. Em face dos referidos critérios concluímos que entidades privadas que celebrem convenções com o Estado ou organismos da Segurança Social não poderão, por esse facto, ser consideradas como integrantes do *Sistema Nacional de Saúde*. Acresce que, mesmo quando a atividade de uma entidade privada prestada ao abrigo de convenções com o Estado ou a Segurança Social tem um peso significativo, tal critério não determina, por si só, a impossibilidade de renúncia à isenção. Pelo contrário, exige-se a análise de um feixe de indícios que globalmente considerados conduzam à conclusão de que essa entidade apresenta um grau de dependência face ao Estado *análogo* ao de um *organismo de direito público* e que a atribuição da isenção não falseia a concorrência no *mercado relevante*.

Miguel Durham Agrellos

Paulo Pichel

Publicado em Newsletter CAAD, 2015, n.º 1.