

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 5 de marzo de 2020 (*)

«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»

En el asunto C-211/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo), Portugal], mediante resolución de 19 de febrero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de marzo de 2018, en el procedimiento entre

Idealmed III — Serviços de Saúde SA

y

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. Safjan, Presidente de Sala, el Sr. L. Bay Larsen (Ponente) y la Sra. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de junio de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Idealmed III — Serviços de Saúde SA, por los Sres. J. P. Lampreia y F. Antas, abogados;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y R. Campos Lares, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Afonso y N. Gossement, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de octubre de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra b), y de los artículos 377 y 391 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Idealmed III — Serviços de Saúde SA (en lo sucesivo, «Idealmed») y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración de Impuestos y Aduanas, Portugal), en relación con la decisión de esta última de exigir a Idealmed el pago de un importe correspondiente al impuesto sobre el valor añadido (IVA) deducido en relación con los servicios de asistencia sanitaria que prestó entre los años 2014 y 2016, así como el pago de los intereses compensatorios y de demora correspondientes.

Marco jurídico

Directiva 2006/112

3 El considerando 7 de la Directiva 2006/112 enuncia:

«El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.»

4 El artículo 132, apartado 1, de esta Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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

[...]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

[...]»

5 El artículo 133 de dicha Directiva establece:

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

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

[...]

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

[...]»

6 A tenor del artículo 377 de la misma Directiva:

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

7 El artículo 391 de la Directiva 2006/112 tiene la siguiente redacción:

«Los Estados miembros que eximan las operaciones indicadas en los artículos 371, 375, 376 y 377, en el apartado 2 del artículo 378 y en el apartado 2 del artículo 379 y en los artículos 380 a 390 podrán conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de dichas operaciones.»

8 El anexo X de esta Directiva, titulado «Lista de operaciones objeto de las excepciones a que se refieren los artículos 370 y 371 y los artículos 375 a 390», menciona en el punto 7 de su parte B, que enumera las operaciones que los Estados miembros pueden seguir declarando exentas, «las operaciones efectuadas por los establecimientos hospitalarios no indicadas en la letra b) del apartado 1 del artículo 132».

Derecho portugués

9 El artículo 9, punto 2, del Código do IVA establece que estarán exentas del IVA «las prestaciones de servicios de asistencia médica y sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por establecimientos hospitalarios, clínicas, ambulatorios y otros centros similares».

10 El artículo 12 de dicho Código, en su redacción resultante del decreto-lei n.º 102/2008 (Decreto ley n.º 102/2008, de 20 de junio de 2008), dispone:

«1. Podrán renunciar a la exención y optar por la tributación de sus operaciones

[...]

b) Los establecimientos hospitalarios, clínicas, ambulatorios y otros centros similares que no pertenezcan a personas jurídicas de Derecho público o a instituciones privadas integradas en el

sistema nacional de salud, que presten servicios de asistencia médica y sanitaria y realicen operaciones relacionadas directamente con los mismos;

2. El derecho de opción se ejercerá mediante la presentación de la declaración de inicio de actividad o de la modificación de la misma, según el caso, en cualquier oficina tributaria u otro lugar legalmente autorizado, y surtirá efecto a partir de la fecha de presentación.

3. Una vez ejercido el derecho de opción con arreglo a los dos apartados anteriores, el sujeto pasivo estará obligado a permanecer en el régimen por el que haya optado durante un período mínimo de cinco años y, una vez transcurrido ese plazo, si desea volver al régimen de exención deberá:

a) presentar, durante el mes de enero de uno de los años siguientes a aquel en el que se haya completado el plazo del régimen de opción, la declaración a que se refiere el artículo 32, que surtirá efectos a partir del 1 de enero del año en que se presente;

[...]»

11 La Lei n.º 7-A/2016 (Ley n.º 7-A/2016), de 30 de marzo de 2016, modificó el artículo 12, apartado 1, de dicho Código, que desde entonces tiene el siguiente tenor:

«Podrán renunciar a la exención y optar por la tributación de sus operaciones

[...]

b) los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 9, punto 2, que no sean personas jurídicas de Derecho público, en lo que respecta a las prestaciones de servicios de asistencia médica y sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas que no resulten de acuerdos celebrados con el Estado, en el ámbito del sistema de salud, con arreglo a la respectiva Ley de bases».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 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.

13 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.

14 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.

15 Durante una inspección, la Administración Tributaria y Aduanera 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, 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.

16 A raíz de esta inspección, la Administración Tributaria y Aduanera adoptó una resolución por la que se modificó de oficio el régimen de Idealmed respecto al IVA con efecto a partir del 1 de octubre de 2012 y exigió a la empresa el pago de 2 009.944,90 euros en concepto de IVA

deducido indebidamente, más los intereses correspondientes.

17 El 27 de junio de 2017, Idealmed presentó una solicitud de constitución de un tribunal arbitral en materia fiscal, con el fin de que se declarara la ilegalidad de esta resolución.

18 En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo), Portugal] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva [2006/112] a que se considere que un establecimiento hospitalario 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

19 Con carácter preliminar procede recordar que, conforme al artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, los Estados miembros eximirán, en particular, las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos.

20 Del texto de esa disposición se desprende que la exención de los servicios de asistencia sanitaria prestados por establecimientos hospitalarios privados está sujeta a la condición de que esos servicios se presten en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público.

21 Dado que este requisito se refiere a los servicios prestados y no al proveedor de que se trate, la proporción de los servicios de asistencia sanitaria prestados en condiciones sociales comparables, en el sentido de dicha disposición, en relación con el conjunto de la actividad de ese proveedor no es pertinente para la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la referida Directiva.

22 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, a efectos de determinar si los servicios de asistencia sanitaria prestados por un establecimiento hospitalario privado, los cuales son de interés público, 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 las 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 de ese Estado miembro.

23 A este respecto, debe señalarse ante todo que el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), y el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva 2006/112, cuyas respectivas redacciones son, en lo esencial, idénticas, deben interpretarse de la misma manera y que, por lo tanto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre esa primera disposición es pertinente a fin de responder a las cuestiones relativas a la interpretación de la segunda (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, apartado 27).

24 Por lo que respecta al concepto de «condiciones sociales comparables» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, hay que observar que esta disposición 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.

25 Sobre este extremo procede recordar, en primer lugar, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de noviembre de 2019, Infohos, C?400/18, EU:C:2019:992, apartado 37, y jurisprudencia citada).

26 Por consiguiente, el carácter de interés general de los servicios constituye un factor pertinente que debe tenerse en cuenta para determinar si la prestación de asistencia sanitaria por parte de un establecimiento hospitalario privado está comprendida en la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva.

27 En segundo lugar, del artículo 133, párrafo primero, letra c), de la mencionada Directiva 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.

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

29 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, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 (véase, por analogía, la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, apartado 38).

30 En estas circunstancias, debe considerarse que el elemento relativo a la fijación de los precios de los servicios mediante un convenio celebrado con las autoridades públicas de un Estado miembro constituye un elemento que puede tenerse en cuenta para determinar si los 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, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

31 En tercer lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el método de reembolso de las prestaciones por las instituciones de seguridad social de un Estado miembro es pertinente en el marco del examen de la comparabilidad de las condiciones en las que dichas prestaciones se facilitan en el sentido de esta disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2010, CopyGene, C?262/08, EU:C:2010:328, apartados 69 y 70).

32 A la luz de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, a efectos de determinar si servicios de asistencia sanitaria proporcionados 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.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

33 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda a cuarta, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 391 de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 377 y con los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la exención del IVA de los servicios de asistencia sanitaria proporcionados por un establecimiento hospitalario privado, que están comprendidos 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 sujeto a él durante un determinado período de tiempo, cuando ese período todavía no haya expirado.

34 Es preciso recordar que el régimen común del IVA es el resultado de una armonización progresiva de las legislaciones nacionales en el marco de los artículos 113 TFUE y 115 TFUE. Como ha declarado en varias ocasiones el Tribunal de Justicia, esta armonización, tal y como se ha realizado mediante directivas sucesivas y, especialmente, por medio de la Directiva 77/388, todavía es una armonización parcial (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros, C-144/13 y C-160/13, EU:C:2015:116, apartado 60 y jurisprudencia citada).

35 En efecto, la Directiva 2006/112, en virtud de su artículo 370, autoriza a los Estados miembros a seguir manteniendo algunas disposiciones de su legislación nacional anteriores a esta Directiva que, de no mediar la mencionada autorización, serían incompatibles con ella (sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros, C-144/13 y C-160/13, EU:C:2015:116, apartado 61, y jurisprudencia citada).

36 En este contexto, el artículo 377 de dicha Directiva, en relación con su anexo X, parte B, punto 7, autoriza a la República Portuguesa a seguir eximiendo las operaciones realizadas por los establecimientos hospitalarios no contemplados en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la misma Directiva, en las condiciones existentes en ese Estado miembro a 1 de enero de 1989.

37 Además, el artículo 391 de la Directiva 2006/112 autoriza a los Estados miembros que eximen las operaciones a que se refieren las disposiciones mencionadas en él, entre las que se encuentra el artículo 377 de esa Directiva, a conceder a los sujetos pasivos interesados la facultad de optar por la tributación de esas operaciones.

38 Así pues, de la interpretación combinada de los artículos 377 y 391 de dicha Directiva, en relación con el anexo X, parte B, punto 7, de la misma, se desprende que la facultad de optar por la tributación prevista en el artículo 391 de dicha Directiva solo se refiere a las operaciones efectuadas por los establecimientos hospitalarios no indicadas en la letra b) del apartado 1 del artículo 132 de la Directiva 2006/112. Pues bien, esta última disposición obliga a los Estados miembros a eximir las prestaciones incluidas en el ámbito de aplicación de esta (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, apartado 56).

39 De ello se desprende que, a partir del momento en que un establecimiento hospitalario privado preste servicios comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra b), de la misma Directiva, deberá estar incluido en el régimen de exención por esos servicios,

aunque hubiese optado por el régimen de tributación respecto de actividades no comprendidas en esa disposición.

40 Por consiguiente, los Estados miembros no pueden invocar los artículos 377 y 391 de la Directiva 2006/112 para justificar el mantenimiento de la tributación de las operaciones de un sujeto pasivo si ello da lugar a que sus operaciones, pese a estar comprendidas en la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de esa Directiva, no estén exentas.

41 Además, a la luz del principio de neutralidad fiscal, recordado en el considerando 7 de la citada Directiva, según el cual prestaciones similares, que compiten por tanto entre sí, no deben ser tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de septiembre de 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, apartado 36 y jurisprudencia citada), el hecho de que, en el pasado, el sujeto pasivo de que se trate haya realizado otras prestaciones por las que haya disfrutado de un régimen fiscal específico, no puede, en principio, modificar el tratamiento fiscal de las prestaciones que ha realizado posteriormente en condiciones sociales diferentes.

42 Del mismo modo, el hecho de que la legislación nacional que prevé esa posibilidad de optar por el régimen de tributación de las actividades obligue al sujeto pasivo a seguir sometido a ese régimen durante un determinado período, que aún no ha expirado, no afecta al tratamiento fiscal de las prestaciones incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, ya que tal posibilidad solo se aplica a las operaciones no comprendidas en esa disposición.

43 Además, esa interpretación no se ve cuestionada por los principios de confianza legítima o de seguridad jurídica.

44 En lo que atañe al principio de confianza legítima, cabe recordar que el derecho a invocar ese principio se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías concretas que le dio (sentencia de 21 de febrero de 2018, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, apartado 46, y jurisprudencia citada).

45 Pues bien, el hecho de que la legislación nacional que ha permitido a un sujeto pasivo optar por la tributación de sus actividades condicione el ejercicio de tal opción a la obligación de que este permanezca sujeto al régimen elegido durante cierto tiempo no puede crear en ese sujeto pasivo una confianza legítima de que las autoridades competentes mantengan ese régimen en caso de modificación de las condiciones en las que realiza sus actividades.

46 Por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, el Tribunal de Justicia ha declarado que tal principio no se opone a que la Administración tributaria practique, en el plazo de prescripción, una liquidación de IVA correspondiente a la cuota deducida o a servicios ya realizados que debieran haberse gravado con este impuesto (sentencia de 12 de octubre de 2016, *Nigl y otros*, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 48).

47 Por lo tanto, ese principio 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.

48 De lo anterior se desprende que procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda

a cuarta que 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 IVA 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.

Costas

49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

- 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.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: portugués.