

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

13 de janeiro de 2022 (*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 132.º, n.º 1, alínea b) — Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral — Isenção da hospitalização e dos tratamentos médicos — Operações estreitamente relacionadas — Tratamentos termais — Montante cobrado pela abertura da ficha individual, incluindo a ficha clínica»

No processo C-513/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por Decisão de 1 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de outubro de 2020, no processo

Autoridade Tributária e Aduaneira

contra

Termas Sulfurosas de Alcafache SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: I. Ziemele (relatora), presidente da Sexta Secção, exercendo funções de presidente da Sétima Secção, T. von Danwitz e A. Kumin, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e B. Rechena, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) (a seguir «Autoridade Tributária») à Termas Sulfurosas de Alcafache SA (a seguir «Termas Sulfurosas»), a respeito da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

dos montantes cobrados a título da inscrição termal.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 131.º da Diretiva IVA constitui o único artigo que figura no capítulo 1 do título IX desta diretiva, com as respetivas epígrafes «Disposições gerais» e «Isenções». Este artigo tem a seguinte redação:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

4 O artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, que figura no capítulo 2, com a epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», do referido título IX, prevê:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

b) 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;

[...]»

5 O artigo 134.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.»

Direito português

6 O artigo 9.º, ponto 2, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «Código do IVA») prevê que estão isentas do IVA, nomeadamente, as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 A estância termal Termas de Alcafache (Portugal) é uma unidade de cuidados de saúde primários que não faz parte do Serviço Nacional de Saúde português nem tem capacidade de internamento.

8 A Termas Sulfurosas assegura a exploração desta estância termal. Fatura aos seus utentes uma prestação denominada «inscrição termal» num montante total que ascendeu, para os anos de

2010, 2011 e 2012, respetivamente, a 87 003 euros, 72 654 euros e 55 627,50 euros. Na sequência de um relatório da inspeção tributária, esses montantes deram lugar a liquidações de IVA emitidas oficiosamente, à taxa de 23 %, acrescida do pagamento de juros.

9 Segundo esse relatório da inspeção tributária, a Termas Sulfurosas aplica dois procedimentos distintos, em função do serviço pretendido pelo utente.

10 Para o serviço de «termalismo clássico», é necessário consultar previamente um dos médicos da estância termal, com vista à prescrição dos tratamentos a realizar. No momento do pagamento da consulta, o utente paga igualmente uma verba pela inscrição termal, válida para o ano em curso e que cobre os tratamentos prescritos, sem a qual os referidos tratamentos não são disponibilizados. A Termas Sulfurosas não pede o pagamento do IVA relativo a essa verba, mas faz uma referência nas faturas ao artigo 9.º, ponto 2, do Código do IVA. No sítio Internet oficial da Termas Sulfurosas é especificado que todas as inscrições termais são individuais e destinadas a marcar a consulta médica prévia, sendo os tratamentos depois prescritos pelo médico da estância termal. No decurso dos exercícios pertinentes, a inscrição termal era faturada, respetivamente, a 30 euros, 33 euros e 36 euros.

11 Quanto aos serviços denominados «de spa termal», a consulta médica prévia é facultativa para tratamentos até três dias. Para este tipo de serviços, a Termas Sulfurosas não fatura a inscrição termal, quer haja ou não consulta médica.

12 Resulta igualmente do relatório da inspeção tributária que o pagamento da inscrição termal apenas tem como contrapartida a possibilidade de aceder aos tratamentos hidrológicos, independentemente da sua prestação efetiva. Este pagamento confere aos utentes o direito à compra dos tratamentos que pretendam.

13 A Termas Sulfurosas interpôs no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (Portugal) um recurso da decisão da Autoridade Tributária de proceder à liquidação oficiosa do IVA devido a título da inscrição termal, à taxa de 23 %, acrescida de juros.

14 Por Sentença de 14 de junho de 2018, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou procedente a impugnação judicial apresentada pela Termas Sulfurosas.

15 Esse órgão jurisdicional considerou, por um lado, que, como o valor a título da inscrição termal é cobrado em razão da disponibilização dos tratamentos termais, já considerados como isentos de IVA, deve também aquele ser considerado isento, uma vez que é exclusivamente cobrado após consulta médica e na decorrência da prescrição de tratamento termal por parte de médico habilitado.

16 Por outro lado, o referido órgão jurisdicional observou, relativamente aos vários serviços de «termalismo clássico», que englobam vários tratamentos de otorrinolaringologia, vias respiratórias e reumatologia, a evidência de uma função terapêutica, ao contrário do serviço de spa termal.

17 A Autoridade Tributária interpôs recurso no Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), alegando, nomeadamente, que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, transposta para o direito português pelo artigo 9.º, ponto 2, do Código do IVA, deve ser objeto de uma interpretação restritiva, uma vez que constitui uma exceção ao princípio geral segundo o qual cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo está sujeita a IVA.

18 Segundo a Autoridade Tributária, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, não devendo ser feita uma interpretação particularmente restritiva do que seja a «finalidade terapêutica» de uma operação, só as prestações médicas em sentido estrito e as que com estas

estejam «em estreita relação» devem ser consideradas abrangidas pelo desagravamento.

19 Esta Autoridade deduz, nomeadamente, do Acórdão de 2 de julho de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), que um ato cujo nexó com uma prestação de cuidados médicos «principal» seja tão ou menos estreito do que o que se verificava nesse acórdão não pode ser considerado uma «operação estreitamente relacionada com serviços médicos ou sanitários». O montante cobrado pela Termas Sulfurosas a título da inscrição termal não pode ser considerado uma «operação estreitamente relacionada» com a prestação de serviços médicos ou sanitários.

20 O órgão jurisdicional de reenvio indica que não resulta claro, à luz dos critérios já definidos pelo Tribunal de Justiça, que, no caso dos referidos valores cobrados a título de inscrição termal, os mesmos sejam de considerar em estreita conexão com a prestação de assistência médica, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

21 O órgão jurisdicional de reenvio considera que alguns elementos podem conduzir a tal, como seja o facto de englobar o serviço de abertura de ficha individual de cada utente, incluindo a ficha clínica, e que a mesma dá direito à compra de tratamentos, os quais são de «termalismo clássico», cujo carácter de prestação de serviços e de atividade isenta não é posto em causa no processo principal.

22 Nestas condições, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«[O]s pagamentos efetuados como contrapartida do serviço de abertura de ficha individual de cada utente, incluindo a ficha clínica que dá direito à compra de tratamentos de “termalismo clássico”, podem subsumir-se ao conceito de “operações estreitamente relacionadas” a que se refere o artigo 132.º, n.º 1, b), da Diretiva IVA e assim serem considerados isentos de IVA?»

Quanto à questão prejudicial

23 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a operação que consiste em elaborar a ficha individual, incluindo a ficha clínica que dá direito à compra de tratamentos de «termalismo clássico» num estabelecimento termal, é suscetível de ser abrangida pela isenção de IVA prevista nesta disposição enquanto operação estreitamente relacionada com a assistência médica.

24 Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, 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.

25 A este respeito, importa recordar, antes de mais, que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA e deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement,

des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, n.º 57).

26 A assistência médica e hospitalar referida no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA é, segundo a jurisprudência, a que tenha por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (Acórdãos de 6 de novembro de 2003, Dornier, C?45/01, EU:C:2003:595, n.º 48; de 1 de dezembro de 2005, Ygeia, C?394/04 e C?395/04, EU:C:2005:734, n.º 24; e de 18 de setembro de 2019, Peters, C?700/17, EU:C:2019:753, n.º 20). Além disso, as prestações médicas efetuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção prevista nesta disposição (v., neste sentido, Acórdão de 10 de junho de 2010, CopyGene, C?262/08, EU:C:2010:328, n.º 30).

27 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio considera demonstrado que os tratamentos fornecidos na estância termal em causa no processo principal no âmbito do «termalismo clássico», nomeadamente certos tratamentos de otorrinolaringologia, vias respiratórias e reumatologia com uma função terapêutica e prescritos por um médico, constituem assistência médica na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

28 Por conseguinte, há que determinar se a operação que consiste na elaboração de uma ficha individual, incluindo uma ficha clínica que dá direito à compra de tais tratamentos médicos em contrapartida do pagamento da verba pela inscrição termal, é abrangida pelo conceito de «operações estreitamente relacionadas» com a assistência médica.

29 Uma vez que o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA não define o conceito de «operações estreitamente relacionadas» com a hospitalização e a assistência médica (v., neste sentido, Acórdão de 11 de janeiro de 2001, Comissão/França, C?76/99, EU:C:2001:12, n.º 22), esta disposição deve ser interpretada à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da Diretiva IVA, tendo especialmente em conta a *ratio legis* da isenção que prevê (Acórdão de 4 de março de 2021, Frenetikexito, C?581/19, EU:C:2021:167, n.º 23 e jurisprudência referida). Todavia, resulta dos próprios termos da referida disposição que esta não visa prestações que não apresentem nenhuma conexão com a hospitalização dos destinatários dessas prestações nem com os tratamentos médicos eventualmente recebidos por estes (v., neste sentido, Acórdão de 1 de dezembro de 2005, Ygeia, C?394/04 e C?395/04, EU:C:2005:734, n.º 17 e jurisprudência referida).

30 No que diz respeito ao contexto em que se inscreve o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, importa recordar que este deve ser lido à luz, designadamente, do artigo 134.º, alínea a), desta diretiva, que exige, em qualquer caso, que as entregas de bens ou as prestações de serviços em causa sejam indispensáveis à realização das operações abrangidas pela hospitalização e assistência médica (v., neste sentido, Acórdãos de 1 de dezembro de 2005, Ygeia, C?394/04 e C?395/04, EU:C:2005:734, n.º 26; de 14 de junho de 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, n.º 38; e de 8 de outubro de 2020, Finanzamt D, C?657/19, EU:C:2020:811, n.º 31).

31 No que se refere ao objetivo prosseguido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça já declarou que a isenção das operações estreitamente relacionadas com a hospitalização e com a assistência médica prevista nesta disposição se destina a garantir que o benefício dos tratamentos médicos e hospitalares não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos desses tratamentos se eles próprios, ou as operações com eles estreitamente relacionadas, estiverem sujeitos a IVA (Acórdãos de 11 de janeiro de 2001, Comissão/França, C?76/99, EU:C:2001:12, n.º 23, e de 1 de dezembro de 2005, Ygeia, C?394/04 e C?395/04, EU:C:2005:734, n.º 23).

32 Tendo em conta este objetivo, só as prestações de serviços que se inscrevem logicamente

no quadro do fornecimento dos serviços de hospitalização e de tratamentos médicos que constituem uma etapa indispensável no processo de prestação desses serviços para alcançar as finalidades terapêuticas prosseguidas por estes são suscetíveis de constituir «operações [...] estreitamente relacionadas», na aceção dessa disposição, dado que tais prestações são suscetíveis de influir no custo dos cuidados de saúde cuja isenção em questão permite torná-los acessíveis aos particulares (v., neste sentido, Acórdãos de 1 de dezembro de 2005, Ygeia, C-394/04 e C-395/04, EU:C:2005:734, n.º 25; de 10 de junho de 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, n.º 40; e de 2 de julho de 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, n.º 29).

33 Para determinar se prestações como as que estão em causa no processo principal são indispensáveis à concretização dos tratamentos médicos, deve ter-se em conta, nomeadamente, a finalidade com que as referidas prestações são efetuadas (v., neste sentido, Acórdãos de 11 de janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99, EU:C:2001:12, n.º 24, e de 1 de dezembro de 2005, Ygeia, C-394/04 e C-395/04, EU:C:2005:734, n.º 22), bem como o conjunto dos elementos do litígio submetido ao órgão jurisdicional de reenvio (Acórdão de 2 de julho de 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, n.º 30).

34 Além disso, decorre da jurisprudência que a possibilidade de existir um desfasamento temporal significativo entre a prestação em questão e os tratamentos médicos não obsta, por si só, a que essa prestação possa ser abrangida pela isenção que figura no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA. Contudo, as operações que só podem ser estreitamente relacionadas com a assistência médica se se verificarem determinadas eventualidades, que não existem, não estão em curso nem estão sequer planificadas, não podem ser consideradas «estreitamente relacionadas» com a assistência médica na aceção desta disposição (v., neste sentido, Acórdão de 10 de junho de 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, n.os 45, 46 e 50).

35 No caso em apreço, a operação em causa no processo principal consiste, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, na elaboração da ficha individual, incluindo a ficha clínica que dá direito à compra de tratamentos médicos de «termalismo clássico».

36 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, único competente para apreciar os factos, determinar a natureza dessa operação e das informações contidas na referida ficha individual, bem como a finalidade das mesmas.

37 Caso a referida operação consista na elaboração da ficha individual, incluindo a ficha clínica, que contém dados relativos ao estado de saúde do utente e aos tratamentos prescritos, que pode, por isso, ser considerada planeada, bem como às modalidades da sua administração, dados cuja consulta é indispensável para prestar esses tratamentos e alcançar as finalidades terapêuticas pretendidas, tal operação pode ser considerada «estreitamente relacionada» com essa assistência médica, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

38 Pelo contrário, na hipótese de a contrapartida do pagamento da inscrição termal consistir apenas na possibilidade de comprar tratamentos prescritos ou se o conteúdo da ficha individual, incluindo a ficha clínica, não for indispensável para prestar esses tratamentos e para alcançar as finalidades terapêuticas visadas, tal operação não deve ser considerada «estreitamente relacionada» com a assistência médica na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, independentemente do facto de, sem o pagamento da inscrição termal, os tratamentos prescritos não serem disponibilizados.

39 Se o órgão jurisdicional de reenvio considerar que a operação em causa no processo principal constitui efetivamente uma etapa indispensável no processo de prestação dos tratamentos médicos para alcançar as finalidades terapêuticas pretendidas por estes, e que constitui, portanto, uma operação estreitamente relacionada com a assistência médica,

caber?lhe?á então verificar se essa operação é assegurada por um estabelecimento referido no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, nas condições previstas neste artigo.

40 Com efeito, resulta do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA que, quando não se trate de organismos de direito público, a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, estão isentas, se forem asseguradas «em condições sociais análogas» às que vigoram para os organismos de direito público, por «estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos».

41 No caso em apreço, uma vez que a estância termal em causa no processo principal não constitui manifestamente um estabelecimento hospitalar, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os tratamentos médicos e bem assim as operações com eles estreitamente relacionadas nela prestadas são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público e se se trata de um centro de assistência médica e de diagnóstico ou de outro estabelecimento da mesma natureza devidamente reconhecido na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, de modo que todos os requisitos previstos neste artigo estejam preenchidos.

42 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à questão prejudicial que o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a operação que consiste em elaborar uma ficha individual, incluindo uma ficha clínica que dá direito à compra tratamentos médicos de «termalismo clássico» num estabelecimento termal, pode ser abrangida pela isenção de IVA prevista nesta disposição enquanto operação estreitamente relacionada com a assistência médica, desde que essas fichas contenham dados relativos ao estado de saúde, aos tratamentos médicos prescritos e planeados, bem como às modalidades da sua administração, dados cuja consulta seja indispensável para a prestação desses tratamentos e para alcançar as finalidades terapêuticas pretendidas. Os referidos tratamentos médicos e as operações com eles estreitamente relacionadas devem, além disso, ser assegurados em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, por centros de assistência médica e de diagnóstico ou por outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos na aceção deste artigo 132.º, n.º 1, alínea b).

Quanto às despesas

43 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

O artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a operação que consiste em elaborar uma ficha individual, incluindo uma ficha clínica, que dá direito à compra de tratamentos médicos de «termalismo clássico» num estabelecimento termal, pode ser abrangida pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado prevista nesta disposição enquanto operação estreitamente relacionada com a assistência médica, desde que essas fichas contenham dados relativos ao estado de saúde, aos tratamentos médicos prescritos e planeados, bem como às modalidades da sua administração, dados cuja consulta seja indispensável para a prestação desses tratamentos e para alcançar as finalidades terapêuticas pretendidas. Os referidos tratamentos médicos e as operações com eles estreitamente relacionadas devem, além disso, ser assegurados em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, por centros de assistência médica e de diagnóstico ou por

outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos na aceção deste artigo 132.º, n.º 1, alínea b).

Ziemele

von Danwitz

Kumin

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 13 de janeiro de 2022.

O Secretário

O Presidente

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

* Língua do processo: português.