

**CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL**

**NIILO JÄÄSKINEN**

apresentadas em 25 de junho de 2015 (1)

**Processo C-174/14**

**SAUDAÇOR – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores, SA**

**contra**

**Fazenda Pública**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)]

«Reenvio prejudicial – IVA – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 13.º, n.º 1 – Não sujeição a imposto – Conceito de ‘outros organismos de direito público’ – Região Autónoma dos Açores – Entidade constituída pela Região, sob a forma de sociedade anónima de que detém a totalidade do capital social e encarregada da prestação à Região de serviços de interesse económico geral na área da gestão do Serviço de Saúde da Região – Determinação das modalidades desses serviços, incluindo a respetiva remuneração, em contratos? programa celebrados entre a entidade e a Região»

**I – Introdução**

1. O presente processo tem por objeto a interpretação do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2), e, mais especificamente, a interpretação do conceito de «outros organismos de direito público». O referido artigo prevê a isenção do IVA de determinadas operações efetuadas por organismos de direito público.

2. A recorrente no processo principal, a SAUDAÇOR – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores, SA (a seguir «SAUDAÇOR»), é uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, cujo capital social é detido a 100% pela Região Autónoma dos Açores (a seguir «RAA»). O seu regime específico, que comporta características públicas e privadas, suscitou dúvidas ao Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) sobre a sua qualificação como organismo de direito público na aceção do referido artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

3. A jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre esta disposição (anterior artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (3)), é abundante, mas respeita essencialmente ao segundo critério cumulativo enunciado no referido artigo, designadamente ao requisito relativo às atividades ou operações exercidas pelos organismos de direito público «na qualidade de autoridades públicas». Em contrapartida, o

conceito de «outros organismos de direito público», enquanto tal, foi analisado menos vezes.

## II – Quadro jurídico

### A – *Direito da União*

#### 1. Diretiva 2004/18

4. Nos termos do artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de março de 2004, relativa à coordenação dos processos de adjudicação dos contratos de empreitada de obras públicas, dos contratos públicos de fornecimento e dos contratos públicos de serviços (4):

«Por ‘entidades adjudicantes’ entende-se o Estado, as autarquias locais e regionais, os organismos de direito público e as associações formadas por uma ou mais autarquias locais ou regionais ou um ou mais organismos de direito público.

Por ‘organismo de direito público’ entende-se qualquer organismo:

- a) Criado para satisfazer especificamente necessidades de interesse geral com carácter não industrial ou comercial;
- b) Dotado de personalidade jurídica; e
- c) Cujas atividades sejam financiadas maioritariamente pelo Estado, pelas autarquias locais ou regionais ou por outros organismos de direito público; ou cuja gestão esteja sujeita a controlo por parte destes últimos; ou em cujos órgãos de administração, direção ou fiscalização mais de metade dos membros sejam designados pelo Estado, pelas autarquias locais ou regionais ou por outros organismos de direito público.

As listas não exaustivas dos organismos e categorias de organismos de direito público que satisfazem os critérios referidos nas alíneas a), b) e c) do segundo parágrafo constam do anexo III. [...]»

#### 2. Diretiva 2006/112

5. A Diretiva 2006/112 revogou e substituiu, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação comunitária existente em matéria de IVA, designadamente a Sexta Diretiva (5).

6. O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

7. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva:

«Entende-se por ‘sujeito passivo’ qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por ‘atividade económica’ qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou

equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

8. O artigo 13.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às atividades referidas no anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes.»

## B – *Direito português*

### 1. Legislação em matéria de IVA

9. O artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA dispõe que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos do IVA quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

10. O artigo 2.º, n.º 3, do referido código dispõe que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam determinadas atividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa.

### 2. Regime jurídico da SAUDAÇOR

11. A SAUDAÇOR foi constituída pelo Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A da RAA, de 17 de outubro de 2003 (6), sob a forma de sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, sendo o seu capital social detido a 100% pela RAA. A SAUDAÇOR foi criada por transformação do Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores em sociedade anónima.

12. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do referido Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A, a SAUDAÇOR tem por missão a prestação de serviços de interesse económico geral na área da saúde. O objeto desta missão é o planeamento e a gestão do sistema regional de saúde e dos respetivos sistemas de informação, infraestruturas e instalações, bem como a realização de obras de construção, de conservação, de recuperação e de reconstrução de unidades e serviços de saúde, nomeadamente em áreas abrangidas por catástrofes naturais e em áreas consideradas zonas de risco.

13. Nos termos do artigo 3.º deste Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A:

«No âmbito da sua missão de prestação de serviços de interesse económico geral, são atribuições da [SAUDAÇOR]:

a) Efetuar de forma centralizada o aprovisionamento para o setor regional da saúde;

- b) Fornecer bens e serviços às entidades integrantes do sistema regional de saúde [a seguir 'SRS'];
- c) Atribuir financiamentos às unidades de saúde, de acordo com as metas de prestação de cuidados a que cada unidade se obrigue no quadro dos contratos com elas celebrados;
- d) Definir regras e princípios orientadores da gestão orçamental das unidades de saúde, bem como acompanhar a respetiva execução;
- e) Avaliar a gestão económico?financeira das instituições e serviços integrados no SRS, ou por ele financiados, e elaborar relatórios periódicos sobre a sua situação financeira e sobre a gestão dos seus recursos humanos e materiais;
- f) Promover o desenvolvimento de sistemas de informação para as instituições dependentes do SRS;
- g) Executar obras, no domínio do SRS, cuja realização seja conveniente para o interesse público;
- h) Prestar apoio aos serviços e estabelecimentos do SRS nas matérias que se revelem necessárias.»

14. O artigo 4.º, n.º 1, do referido Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A dispõe que a SAUDAÇOR se rege «pelo presente diploma, pelos Estatutos anexos, pelo regime jurídico do setor empresarial do Estado, consagrado no Decreto?Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro [(7)], e pelo direito privado». Nos termos do n.º 2 deste artigo, a SAUDAÇOR conforma?se, na sua atividade, com as normas de organização e funcionamento do Serviço Regional de Saúde da RAA.

15. O artigo 10.º do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A prevê que, para a prossecução das suas atribuições, a SAUDAÇOR dispõe dos mesmos poderes de autoridade da RAA e enumera, em seguida, a título de exemplo, alguns desses poderes, entre os quais o de requerer a expropriação.

16. Segundo o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A, que cria a SAUDAÇOR, esta entidade rege?se pelo regime jurídico do setor empresarial do Estado, consagrado no Decreto?Lei n.º 558/99. Nos termos do artigo 3.º deste Decreto?Lei n.º 558/99 (8), consideram-se empresas públicas as sociedades constituídas nos termos da lei comercial, nas quais o Estado ou outras entidades públicas estatais possam exercer, isolada ou conjuntamente, de forma direta ou indireta, uma influência dominante, bem como as entidades com natureza empresarial reguladas no capítulo III do mesmo decreto?lei, denominadas entidades públicas empresariais.

17. Nos termos do artigo 7.º do Decreto?Lei n.º 558/99, sem prejuízo do disposto na legislação aplicável às empresas públicas regionais (9), intermunicipais e municipais, as empresas públicas regem?se pelo direito privado, salvo no que estiver disposto no presente diploma e nos diplomas que tenham aprovado os estatutos das referidas empresas. As empresas públicas são tributadas e taxadas, direta e indiretamente, em conformidade com o regime comum (10).

18. A SAUDAÇOR exerce as suas atividades no âmbito de contratos?programa celebrados com a RAA, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, dos seus Estatutos, os quais definem, nomeadamente, os serviços a prestar pela SAUDAÇOR no domínio do planeamento e da gestão do Serviço Regional de Saúde e a compensação, denominada «comparticipação financeira», a pagar pela referida Região «[c]omo contrapartida da realização das prestações objeto do contrato»

e que «se estima suficiente para cobrir os custos de funcionamento da [SAUDAÇOR]».

19. Neste contexto, foi celebrado um primeiro contrato?programa, em 23 de julho de 2004, para o período de 2004?2008, o qual previa uma compensação global de 15 905 000 euros, dos quais 3 990 000 euros para o ano de 2007 e 4 050 000 euros para o ano de 2008. Foi celebrado um segundo contrato?programa, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2009 (11), para o período de 2009?2012, o qual previa uma compensação anual de 8 500 000 euros, valor que, por despacho conjunto de 8 de março de 2010 (12), foi reduzido para 6 599 147 euros para o ano de 2009. Segundo a cláusula 5.<sup>a</sup> deste dois contratos?programa, estes montantes podem ser revistos quando, em virtude de alteração superveniente das circunstâncias, se tornem manifestamente insuficientes para permitir a execução do contrato?programa.

20. Os contratos?programa enumeram as obrigações da SAUDAÇOR, na cláusula 3.<sup>a</sup>, e os serviços de interesse geral prestados pela SAUDAÇOR, no anexo III. Estes serviços de interesse geral incluem três categorias de serviços, a saber, o apoio ao planeamento do Serviço Regional de Saúde, o acompanhamento e financiamento do Serviço Regional de Saúde e a implementação, gestão e manutenção do sistema de informação e de informática de apoio ao setor da saúde da RAA.

### **III – Litígio no processo principal, questões prejudiciais e tramitação no Tribunal de Justiça**

21. Em 2 de março de 2010, a Administração Fiscal portuguesa elaborou um projeto de relatório de inspeção que propunha correções ao IVA devido pela SAUDAÇOR a título das suas atividades relativas aos anos de 2007 a 2010, no montante global de 4 750 586,24 euros.

22. Em 6 de abril de 2011, este relatório de inspeção foi emitido, após audição da SAUDAÇOR.

23. Segundo este relatório, citado na decisão de reenvio, a SAUDAÇOR inscreveu nas contas dos exercícios em causa as contrapartidas que recebeu da RAA como subvenções isentas de IVA. No entanto, no decurso do processo, a SAUDAÇOR abandonou a qualificação de «subvenção» e considerou que devia ser designada como «pessoa coletiva de direito público» na aceção do artigo 2.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 2, do Código do IVA, disposição que visa transpor o artigo 4.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, cujo conteúdo corresponde ao do artigo 13.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112.

24. No referido relatório de inspeção, a Administração Fiscal considerou, designadamente, que, tendo em conta o seu regime jurídico, a SAUDAÇOR estava abrangida pelo regime normal do IVA e não podia invocar a regra da não sujeição ao IVA dos organismos de direito público, conforme prevista no artigo 2.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 2, do Código do IVA. Acresce que a SAUDAÇOR tinha assumido a sua sujeição ao IVA, uma vez que reclamou o pagamento do valor global de 2 300 273,17 euros a título de deduções do IVA sobre as suas aquisições de bens e serviços, sem todavia liquidar o IVA sobre os montantes recebidos da RAA.

25. A Administração Fiscal fez referência à informação vinculativa n.<sup>o</sup> 1271, de 21 de março de 2006 (13), segundo a qual o artigo 2.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 2, do Código do IVA confina a exclusão do campo do imposto, nas condições nela descritas, ao Estado e às pessoas coletivas de direito público, não aproveitando a outras entidades, ainda que revistam a natureza de empresas públicas nos termos do regime jurídico do setor empresarial do Estado, como, no caso em apreço, de uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, mesmo que a esta sejam cometidas algumas operações no exercício dos poderes de autoridade delegada e que não originem distorções de concorrência.

26. Além disso, segundo esta Administração, os serviços prestados pela SAUDAÇOR em matéria de planeamento e gestão do Serviço Regional de Saúde no âmbito dos contratos?programa enquadram?se em áreas de atividade da iniciativa privada, o que implica também que a não sujeição ao IVA podia dar origem a distorções de concorrência. Tal seria, por exemplo, o caso da implementação, gestão e manutenção do sistema informático de apoio ao serviço de saúde de uma Região.

27. A SAUDAÇOR foi notificada dos atos de liquidação. Em 27 de julho de 2011, foi citada no processo de execução fiscal referente às liquidações de IVA e de juros compensatórios.

28. A SAUDAÇOR interpôs recurso no Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada dos atos de liquidação de IVA e de juros compensatórios, referentes aos exercícios de 2007 a 2010, a título dos quais lhe foi reclamado o montante global de 5 157 249,72 euros.

29. O referido tribunal de primeira instância negou provimento a esse recurso, com o fundamento, designadamente, de que a regra de não sujeição ao IVA dos organismos de direito público, conforme prevista no artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, não abrange uma entidade como a SAUDAÇOR, que, embora tenha sido criada pela RAA, é uma sociedade anónima, distinta da Região, sujeita a regras de direito privado e que prossegue as suas atribuições e objetivos de forma independente.

30. Chamado a decidir em sede de recurso interposto dessa sentença, o tribunal de reenvio considera que a questão central neste caso é saber se uma entidade como a SAUDAÇOR pode invocar a regra de não sujeição ao IVA dos organismos de direito público, prevista no artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA, cujo conteúdo corresponde ao artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, e apreciar se os montantes relativos aos atos controvertidos de liquidação de IVA constituem transferências orçamentais entre entidades públicas.

31. O tribunal de reenvio entende que, embora esteja claramente estabelecido na jurisprudência do Tribunal de Justiça que só ficam excluídos da regra de não sujeição ao IVA as atividades de organismos de direito público que atuem na qualidade de autoridades públicas, essa jurisprudência não permite determinar se uma entidade como a SAUDAÇOR, tendo em conta o seu estatuto jurídico enquanto sociedade anónima resultante da transformação de uma entidade estatal, se enquadra no referido conceito de organismo de direito público e se, neste contexto, o alcance deste conceito coincide com o do conceito de organismo de direito público definido no artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18, como sustenta a SAUDAÇOR.

32. Tendo dúvidas quanto à interpretação do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, o Supremo Tribunal Administrativo, por decisão de 12 de março de 2014, decidiu suspender a instância no processo principal e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1ª. O conceito de organismo de direito público na aceção do primeiro parágrafo do n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva [2006/112] pode ser preenchido pelo juiz nacional por referência ao conceito normativo de organismo de direito público consagrado no n.º 9 do artigo 1.º da Diretiva [2004/18]?

2ª. Uma entidade constituída sob a forma de sociedade anónima, com capital exclusivamente público, detida a 100% pela Região Autónoma dos Açores, e cujo objeto social consiste na prática de atos de consultadoria e gestão da área do Sistema Regional de Saúde com vista à sua promoção e racionalização, que são executados no cumprimento de contratos?programa celebrados com a Região Autónoma dos Açores, e que detém, por delegação, os poderes de

autoridade de que nessa área se encontra revestida [a] Região Autónoma – e à qual incumbe, originariamente, a obrigação de proporcionar o serviço público de saúde – preenche o conceito de organismo de direito público que atua na qualidade de autoridade pública, na aceção do primeiro parágrafo do n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva [2006/112]?

3ª. À luz do preceituado na mesma diretiva, a contrapartida recebida por essa sociedade, consubstanciada na disponibilização dos meios financeiros necessários à execução desses contratos? programa, pode ser considerada como retribuição de serviços prestados para efeitos de sujeição a IVA?

4ª. Em caso afirmativo, esta sociedade preenche os requisitos necessários para beneficiar da norma de incidência negativa de imposto contida no n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva [2006/112]?»

33. A SAUDAÇOR, os Governo português e do Reino Unido e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas, tendo-se todos feito representar na audiência realizada em 19 de março de 2015.

#### IV – Análise

##### A – Observações preliminares

34. Antes de iniciar o exame das questões prejudiciais, debruçar-me-ei sobre a ordem pela qual devem ser tratadas. A SAUDAÇOR propôs que se examinasse em primeiro lugar a terceira questão, que visa saber se a contrapartida paga pela RAA é uma retribuição pelos serviços prestados. Segundo a SAUDAÇOR, trata-se de uma questão que respeita à natureza das suas atividades, as quais, no seu entender, não são «económicas» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

35. Os artigos 9.º e 13.º da Diretiva 2006/112 fazem parte do título III da referida diretiva, com a epígrafe «Sujeitos passivos». Este título III contém as regras relativas à sujeição em geral e aos casos especiais, como o grupo de IVA, e as regras relativas às autoridades públicas.

36. A este respeito, saliento que o artigo 9.º da Diretiva 2006/112 enuncia a regra geral, enquanto o artigo 13.º é uma regra de isenção (14). Segundo o Tribunal de Justiça, a aplicação do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 implica a constatação prévia do carácter económico da atividade em causa (15).

37. O conceito de atividade económica definido no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 está ligado ao artigo 2.º da referida diretiva, porque uma atividade deve ser efetuada a título oneroso, para poder ser qualificada de económica. Quando a atividade de um prestador consiste em fornecer exclusivamente prestações sem contrapartida direta, não existe matéria coletável e estas prestações não estão, portanto, sujeitas a IVA. As atividades económicas dos sujeitos passivos são necessariamente atividades exercidas com o objetivo de obter um contravalor ou suscetíveis de ser compensadas por um contravalor (16).

38. Assim, na minha opinião, o Tribunal de Justiça só tem de decidir duas questões jurídicas, para dar respostas úteis ao tribunal *a quo*.

39. Com efeito, a resolução do litígio no processo principal depende, em primeiro lugar, da questão de saber se uma entidade como a SAUDAÇOR deve ser considerada sujeito passivo, dependendo a resposta a esta questão, por sua vez, de saber se as suas atividades têm ou não carácter económico na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Para responder a esta questão, importa examinar se a remuneração paga pela RAA representa a contrapartida obtida

pelos serviços prestados pela SAUDAÇOR.

40. Em segundo lugar, caso a SAUDAÇOR deva ser considerada sujeito passivo, há que examinar se está, apesar disso, isenta de IVA, ao abrigo do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, enquanto organismo de direito público que realiza as operações em questão na qualidade de autoridade pública.

41. Por conseguinte, é por esta ordem que me proponho tratar as questões prejudiciais submetidas pelo Supremo Tribunal Administrativo.

42. Por outro lado, observo que o Governo português fundamentou a sua alegação de que o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 não é pertinente para efeitos do processo principal, sustentando que, dado que a SAUDAÇOR realizou operações que, segundo a própria, lhe permitiam deduzir o IVA suportado nas suas aquisições, já não podia invocar o direito de não sujeição ao IVA por essas mesmas operações. A este respeito, este governo faz referência aos acórdãos Cantor Fitzgerald International (17) e MDDP (18). Parece-me, no entanto, que as informações contidas nesses acórdãos não são diretamente transponíveis para o presente processo, nem sequer pertinentes para a resolução do litígio no processo principal.

43. Com efeito, na minha opinião, o conceito de atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 e o conceito de outros organismos de direito público na aceção do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da referida diretiva são conceitos fundados em elementos objetivos. O comportamento de uma pessoa, sujeito passivo de IVA ou não, não pode alterar o alcance e o âmbito de aplicação desses artigos (19).

*B – Quanto à natureza económica das atividades da SAUDAÇOR e à sua sujeição ao IVA*

44. A dúvida do tribunal de reenvio relativa à natureza das prestações da SAUDAÇOR, manifestada na sua terceira questão prejudicial, resulta da afirmação da SAUDAÇOR de que as remunerações que lhe foram pagas pela RAA correspondiam a uma dotação orçamental de receitas entre duas pessoas coletivas de direito público, com vista a possibilitar à SAUDAÇOR assegurar a prestação de serviços não mercantis no domínio da promoção e da gestão do Serviço Regional de Saúde.

45. Em contrapartida, segundo as outras partes que apresentaram observações, os montantes pagos pela RAA à SAUDAÇOR têm umnexo direto com os serviços que a SAUDAÇOR está obrigada a prestar à RAA.

46. Recorde-se que a SAUDAÇOR tem por missão a prestação de serviços de interesse económico geral na área da saúde, cujo objeto é o planeamento e a gestão do sistema regional de saúde e dos respetivos sistemas de informação, infraestruturas e instalações, bem como a realização de obras de construção, de conservação, de recuperação e de reconstrução de unidades e serviços de saúde (20).

47. O Governo português esclareceu que o processo principal só tem por objeto os pagamentos previstos nas cláusulas 2.ª, alínea a), e 5.ª, n.º 1, e no anexo I dos contratos-programa para os períodos de 2004-2008 e 2009-2012, relativos aos serviços que a SAUDAÇOR se obrigou a prestar à RAA, uma vez que os avisos de liquidação de IVA contestados no litígio no processo principal só abrangiam os referidos pagamentos (21). Além disso, segundo este governo, os serviços em questão são unicamente serviços de apoio técnico e administrativo, muitas vezes qualificados de serviços ditos de «back office».

48. No que se refere à redução da comparticipação financeira para o ano de 2009 por

despacho de 8 de março de 2010, o Governo português explicou que se tratava da retificação de um erro importante de que enfermava o contrato?programa para os anos de 2009?2012 (22), e não de uma fixação unilateral pela RAA da remuneração a pagar à SAUDAÇOR, a qual dispunha, aliás, de um conselho de administração próprio e autónomo, bem como de todos os poderes de negociação e poderes contratuais.

49. Antes de mais, importa recordar que, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, se entende por «atividade económica» qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços e, em especial, a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência. De acordo com a jurisprudência, a análise destas definições põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de atividades económicas e o seu caráter objetivo, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados. Assim, uma atividade é, regra geral, qualificada de económica quando tem caráter permanente e é realizada contra uma remuneração cobrada pelo autor da operação (23).

50. Segundo jurisprudência constante, a possibilidade de qualificar uma operação como operação a título oneroso pressupõe unicamente a existência de um *nexo direto* entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo. Por conseguinte, uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso e, portanto, só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no decurso da qual são trocadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição cobrada pelo prestador o contravalor efetivo do serviço prestado ao beneficiário (24).

51. O facto de a atividade de um operador consistir no exercício de funções conferidas e regulamentadas por lei, com um objetivo de interesse geral, não é pertinente (25). Assim, um pagamento efetuado por uma autoridade pública no interesse geral pode constituir a contrapartida de uma prestação de serviços na aceção da Diretiva 2006/112. O conceito de prestação de serviços não depende do destino que é dado ao serviço por quem o paga. Apenas a natureza do compromisso assumido deve ser tida em consideração, pelo que, para ficar abrangido pelo âmbito de aplicação do sistema comum do IVA, esse compromisso deve implicar um consumo (26).

52. Além disso, para que se possa considerar que uma prestação de serviços foi efetuada a título oneroso, na aceção da Diretiva 2006/112, não é sequer necessário que a contrapartida desta prestação seja obtida diretamente do seu destinatário, podendo também ser obtida de um terceiro (27). No entanto, tal não é o caso do processo principal, uma vez que o destinatário dos serviços prestados pela SAUDAÇOR é a RAA, entidade pública responsável pelo sistema regional de saúde dos Açores, que efetua o pagamento e é o beneficiário desses serviços.

53. Por último, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando a prestação de serviços em causa se caracteriza, designadamente, pela disponibilidade permanente do prestador de serviços em fornecer, no momento oportuno, as prestações pretendidas, não é necessário, para reconhecer a existência de um nexo direto entre a referida prestação e a contrapartida obtida, demonstrar que um pagamento se refere a uma prestação de serviços individualizada e pontual (28).

54. Na minha opinião, resulta desde logo dos contratos?programa, que preveem expressamente uma compensação «como contrapartida da realização das prestações objeto do contrato», que existe um nexo direto entre os pagamentos da RAA e a prestação de serviços de interesse geral efetuada pela SAUDAÇOR. Recordo que o facto de um pagamento ser efetuado por uma autoridade pública, no interesse geral, não exclui a possibilidade de o considerar como a contrapartida de uma prestação de serviços na aceção da Diretiva 2006/112 (29).

55. Além disso, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a tomada em consideração da realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA. Para responder às exigências de segurança jurídica, na medida em que a situação contratual reflete, em princípio, a realidade económica e comercial das operações, as estipulações contratuais pertinentes constituem habitualmente um elemento a tomar em consideração, a menos que se revele que as referidas estipulações contratuais constituem uma montagem puramente artificial, sem correspondência com a realidade económica e comercial das operações (30). Tal não me parece ser o caso no processo principal. Por conseguinte, as estipulações contratuais podem ser tidas em conta enquanto elemento de apreciação.

56. Também nada indica, neste caso, que a comparticipação recebida pela SAUDAÇOR não corresponde manifestamente ao valor real do serviço prestado (31). Pelo contrário, segundo os contratos?programa, o montante da comparticipação pode ser revisto se se revelar insuficiente para a execução do referido contrato?programa. Parece-me que, nos anos de 2007 a 2010, não ocorreram revisões no sentido de aumentar o montante. Em contrapartida, a revisão da comparticipação financeira para o ano de 2009, sob a forma de redução da referida contribuição, foi realizada em circunstâncias em que os montantes já faturados pela SAUDAÇOR, no momento da assinatura do contrato?programa para o ano em questão, eram inferiores em cerca de dois milhões de euros ao montante previsto no contrato?programa assinado em 2010.

57. As atividades da SAUDAÇOR, que consistem em serviços de planeamento, gestão e consultoria, têm caráter permanente, e a SAUDAÇOR recebe uma remuneração como contrapartida desses serviços. Por conseguinte, as atividades da SAUDAÇOR em causa têm caráter económico e são prestações de serviços efetuadas a título oneroso. Além disso, importa sublinhar que a SAUDAÇOR não presta quaisquer serviços de saúde pública aos residentes dos Açores. Estes serviços são prestados pelas entidades que fazem parte do sistema regional de saúde.

58. Atendendo a que as prestações de serviços em causa no processo principal, realizadas pela SAUDAÇOR, devem ser consideradas de natureza económica, a SAUDAÇOR deve ser considerada sujeito passivo do IVA por força do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Por conseguinte, para se apurar se a SAUDAÇOR pode, apesar disso, beneficiar da isenção de IVA enquanto organismo de direito público que atua na qualidade de autoridade pública, há que interpretar o conceito de organismo de direito público constante do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112.

*C – Quanto à possibilidade de aplicar a isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 às atividades económicas da SAUDAÇOR*

1. Quanto à falta de pertinência do conceito de «organismo de direito público» na aceção da Diretiva 2004/18, para efeitos da interpretação do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112

59. No processo principal, a SAUDAÇOR propôs, por razões de coerência interna do sistema, interpretar o conceito de «outros organismos de direito público», na aceção do artigo 13.º, n.º 1,

primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, à luz do conceito de «organismo de direito público», na aceção do artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18. Segundo a SAUDAÇOR, o conceito de organismo de direito público é um conceito transversal no direito da União. Com a sua primeira questão prejudicial, o tribunal de reenvio pretende saber se essa interpretação é possível.

60. À semelhança dos Governos português e do Reino Unido e da Comissão, entendo que essa interpretação não pode ser aceite, pelas razões a seguir expostas.

61. Importa recordar que os artigos 9.º e 13.º da Diretiva 2006/112 conferem um âmbito de aplicação muito amplo ao TVA. O Tribunal de Justiça já declarou várias vezes que resulta da economia e da finalidade da Diretiva 2006/112, bem como do lugar que o artigo 13.º desta diretiva ocupa no sistema comum do IVA instituído pela Sexta Diretiva, que toda e qualquer atividade de natureza económica é, em princípio, tributável (32).

62. Com efeito, o legislador da União quis limitar o âmbito de aplicação da não sujeição dos organismos de direito público a imposto, para que fosse respeitada esta regra geral (33). O objetivo do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 é, assim, isentar do IVA unicamente as atividades económicas exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas, com exclusão das situações em que a isenção possa conduzir a «distorções de concorrência significativas» (34).

63. Na jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 13.º foi considerado uma regra de isenção que deve ser vista no contexto geral do sistema comum do IVA (35). Assim, enquanto derrogação ao princípio da sujeição ao imposto de qualquer atividade de natureza económica, o artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser objeto de *interpretação estrita* (36). Isto aplica-se, evidentemente, também à interpretação do conceito de «outros organismos de direito público» que figura no dito artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo.

64. Em contrapartida, tendo em conta os objetivos prosseguidos pelas disposições do direito da União relativas à coordenação dos processos de adjudicação dos contratos públicos, e em especial o duplo objetivo de abertura à concorrência e de transparência, há que adotar uma interpretação ampla e funcional do conceito de «organismo de direito público», na aceção do artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18 (37).

65. Não se pode deixar de constatar que o significado do conceito de «organismo de direito público», para efeitos da Diretiva 2004/18, por um lado, e o do conceito de «outros organismos de direito público», para efeitos da Diretiva 2006/112, por outro, não podem ser idênticos, uma vez que os objetivos destas duas diretivas são muito diferentes. Com efeito, como sublinha o Governo português, os objetivos do sistema comum do IVA ficariam comprometidos se, para efeitos deste imposto, fosse possível adotar uma interpretação ampla do conceito de «outros organismos de direito público», como aquela que foi adotada para o conceito de «organismo de direito público» na Diretiva 2004/18 por razões funcionais para efeitos de respeito das regras de adjudicação de contratos públicos. Uma abordagem deste tipo conduziria efetivamente a isentar injustificadamente do IVA atividades económicas efetuadas pelas pessoas públicas e privadas a que se refere o n.º 9 do artigo 1.º da Diretiva 2004/18.

66. Importa acrescentar, como sublinhou acertadamente o Governo do Reino Unido, que a opção do legislador da União de não fazer referência, na Diretiva 2006/112, ao conceito de «organismo de direito público» constante da Diretiva 2004/18 é deliberada. Com efeito, noutros contextos, quando considerou oportuno fazer a ligação entre dois instrumentos do direito da União, o legislador da União optou por adotar a definição utilizada na Diretiva 2004/18, por meio de uma remissão (38).

67. Consequentemente, há que interpretar o conceito de «outros organismos de direito público» constante do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 apenas à luz da economia e da finalidade desta diretiva, bem como do lugar que a referida disposição ocupa no sistema comum do IVA instituído pela Sexta Diretiva (39).

2. Quanto à interpretação do conceito de «outros organismos de direito público» e à qualificação jurídica da SAUDAÇOR a esse respeito

68. No que se refere à segunda e quarta questões prejudiciais, a questão essencial, para efeitos da interpretação do conceito de «outros organismos de direito público» na aceção do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, é saber se se trata de um conceito autónomo do direito da União, como defende o Governo do Reino Unido, ou antes uma referência implícita aos direitos internos dos Estados-Membros.

69. Recordo, antes de mais, que o legislador da União optou por não definir este conceito no quadro da Diretiva 2006/112 e não remeter para o conceito de organismo de direito público, conforme enunciado, designadamente, na Diretiva 2004/18, como já referi no n.º 66 das presentes conclusões.

70. O conceito de «outros organismos de direito público» já constava do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, cuja redação é idêntica à do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112. Aquele artigo anterior mencionava, na sua versão em língua francesa, «les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public».

71. A este respeito, os artigos 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 e 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva também mantiveram uma redação idêntica nas suas versões alemã e inglesa. Em alemão, a enumeração é a seguinte: «Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts», ao passo que a versão inglesa tem a seguinte redação: «states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law».

72. No entanto, importa referir que as diversas versões linguísticas não são absolutamente idênticas, porquanto a versão francesa enumera, além dos outros organismos de direito público, quatro níveis de organismos de direito público, ao passo que as versões alemã e inglesa só enumeram três. Relativamente às outras versões linguísticas originais do referido artigo, as versões dinamarquesa e italiana enumeram quatro categorias de organismos, à semelhança da versão francesa, enquanto a versão neerlandesa enumera cinco: «de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen».

73. A abordagem seguida para estabelecer esta lista não foi explicada na exposição de motivos da proposta de Sexta Diretiva (40), mas várias versões linguísticas (41) da proposta inicial da Sexta Diretiva foram alteradas, antes da aprovação da referida diretiva, para acrescentar a palavra «outros» (42).

74. Tendo em conta as divergências linguísticas e a presença da palavra «outros» na lista, parece-me claro que a referida lista tem por objeto enumerar, de forma não taxativa, os organismos que podem beneficiar da isenção de IVA, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112. Por conseguinte, os Estados, as regiões e as autarquias locais são apenas exemplos de organismos suscetíveis de beneficiar da isenção.

75. Consequentemente, considero que o conceito de «outros organismos de direito público» constante da disposição em questão tem unicamente por função evidenciar o carácter

exemplificativo desta disposição. Esta análise é corroborada pela existência de divergências linguísticas quanto ao número e à designação dos organismos ou entidades que podem beneficiar da isenção.

76. Por conseguinte, parece-me que a lista do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 remete implicitamente para as legislações dos Estados-Membros no que respeita ao conceito de «outros organismos de direito público».

77. Na audiência, o Governo do Reino Unido defendeu que o conceito de organismo de direito público é um conceito autónomo do direito da União. Segundo este governo, se este conceito dependesse unicamente das legislações dos Estados-Membros, isso poderia conferir-lhe um alcance muito amplo. Entende que a qualificação de uma entidade como organismo de direito público, na aceção da legislação nacional, não é desprovida de pertinência, mas não é decisiva.

78. É verdade que, à primeira vista, a jurisprudência do Tribunal de Justiça parece corroborar esta tese do Governo do Reino Unido. Com efeito, segundo o Tribunal de Justiça, embora a designação de um organismo pelo direito administrativo de um Estado-Membro, enquanto organismo de direito público, seja efetivamente pertinente para determinar o seu tratamento para efeitos de IVA, não pode ser considerada decisiva quando a natureza real e a substância da atividade que esse organismo exerce mostram que as condições estritas para a aplicação desta regra de não sujeição a imposto não estão preenchidas (43).

79. Todavia, o referido processo Comissão/Espanha era relativo a uma situação em que a designação de um organismo, pela legislação nacional, enquanto organismo de direito público não correspondia à sua natureza e às atividades realmente exercidas por esse organismo, uma vez que os operadores em causa não estavam integrados na organização da Administração Pública e exerciam as suas atividades no âmbito de uma profissão equiparada a profissão liberal. Assim, a interpretação adotada nesse processo em concreto era necessária para assegurar uma interpretação estrita de qualquer regra de isenção, como a do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 (44).

80. Em contrapartida, parece-me dificilmente concebível que um organismo de direito privado nos termos da legislação nacional possa ser qualificado de organismo de direito público para efeitos do direito da União. Uma vez que não existe uma definição de «direito público» ao nível do direito da União, há que aplicar as regras do direito público de cada Estado-Membro.

81. Ora, como já referi no n.º 63 das presentes conclusões, o artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, enquanto derrogação ao princípio da sujeição a imposto de qualquer atividade de natureza económica, deve ser objeto de interpretação estrita. Assim, esta disposição pode servir, conjuntamente com o critério cumulativo do exercício de atividades na qualidade de autoridade pública, para limitar, mas não para alargar, uma qualificação de organismo de direito público no direito nacional, quando esta possa conduzir a uma isenção de IVA não conforme com o espírito da Diretiva 2006/112 e com os objetivos do seu artigo 13.º

82. Daqui se conclui, na minha opinião, que o artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 não pode ser interpretado no sentido de que um organismo privado na aceção da legislação nacional pode ser qualificado de organismo de direito público ao abrigo do direito da União. Os Estados-Membros devem poder ter o direito de definir de forma estrita os «outros organismos de direito público», sem que o direito da União possa alargar essa definição aos outros organismos que, em conformidade com as disposições de direito nacional aplicáveis, são de natureza privada. No meu entender, a posição do Tribunal de Justiça no referido acórdão Comissão/Espanha (45) não põe em causa esta conclusão.

83. Acresce que, tendo em conta as considerações precedentes, me parece que a limitação de uma definição nacional de um organismo de direito público que não refletisse a natureza real e a substância das atividades desse organismo poderia também ser efetuada com recurso à segunda condição cumulativa exigida para a aplicação desta regra de não sujeição a imposto, a saber, a condição segundo a qual o organismo em questão deve agir na qualidade de autoridade pública. O exercício das atividades «na qualidade de autoridades públicas», na aceção do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, constitui um conceito autónomo do direito da União. Com efeito, segundo o acórdão Comissão/Espanha, para a aplicação a um organismo desta regra de não sujeição a imposto, importa ter em conta, além da designação desse organismo que consta do direito nacional, «a natureza real e a substância da atividade que esse organismo exerce» (46). A «substância da atividade» pode ser entendida, na minha opinião, como uma referência direta à condição relativa ao exercício das atividades «na qualidade de autoridade pública».

84. No que respeita ao critério cumulativo do exercício das atividades na qualidade de autoridades públicas, resulta de jurisprudência assente que as atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas, na aceção do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados. Incumbe ao juiz nacional qualificar as atividades em causa à luz desse critério (47).

85. A este propósito, segundo a jurisprudência, são as modalidades de exercício das atividades que permitem determinar o alcance da não sujeição dos organismos públicos a imposto. Com efeito, na medida em que o artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 subordina a não sujeição dos organismos de direito público a imposto à condição de atuarem «na qualidade de autoridades públicas», exclui da não sujeição as atividades realizadas por estes organismos não na sua qualidade de sujeitos de direito público mas enquanto sujeitos de direito privado. No entanto, o único critério que permite distinguir com rigor estas duas categorias de atividades é, por conseguinte, o regime jurídico aplicável com base no direito nacional (48). Assim, a qualificação de uma operação como «atividade na qualidade de autoridade pública» depende, também ela, em certa medida, do direito nacional aplicável.

86. Recorde-se que a jurisprudência consagra claramente o princípio de que os *operadores de direito privado* não podem beneficiar da isenção de IVA nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, mesmo que as suas atividades consistam no exercício de atos que se enquadrem em prerrogativas de autoridade pública (49). Assim, se um determinado operador não estiver integrado na organização da Administração Pública, a sua atividade é exercida não na qualidade de organismo de direito público mas sob a forma de atividade realizada no quadro de uma profissão equiparada a profissão liberal (50). Por conseguinte, o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 não pode ser aplicado a uma sociedade privada, mesmo que esta seja integralmente detida por um organismo de direito público (51).

87. Recordo que a SAUDAÇOR é uma sociedade anónima e, segundo o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2033/A, rege-se pelo regime jurídico do setor empresarial do Estado e *pelo direito privado*. Também, nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 558/99, que estabelece o regime jurídico do setor empresarial do Estado, as empresas públicas se regem pelo *direito privado*.

88. Assim, na medida em que, por força da legislação interna aplicável, a SAUDAÇOR, enquanto sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos que não está integrada na organização da Administração Pública, se rege pelo direito privado, o que, em todo o caso,

compete ao tribunal de reenvio verificar, e é tributada e taxada em conformidade com o regime comum, é um operador de direito privado.

89. Por conseguinte, tal sociedade anónima não pode ser qualificada de organismo de direito público na aceção do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 e, portanto, as suas atividades em causa não podem beneficiar da isenção de IVA ao abrigo do referido artigo. O facto de a SAUDAÇOR dispor, para o exercício de algumas das suas tarefas, dos mesmos poderes de autoridade que a RAA não tem impacto nesta constatação.

90. Recordo que devem estar cumulativamente preenchidas duas condições, para que o artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 seja aplicável, isto é, o exercício de atividades por um organismo de direito público e o exercício de atividades na qualidade de autoridade pública (52). Uma vez que a primeira condição não está preenchida no caso em apreço, não é necessário examinar as atividades da SAUDAÇOR em relação à segunda condição.

## V – Conclusão

91. Atendendo às considerações anteriores, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais apresentadas pelo Supremo Tribunal Administrativo, do seguinte modo:

«No que se refere à terceira questão, numa situação como a que está em causa no litígio no processo principal, as ‘comparticipações financeiras’ pagas ao abrigo de um contrato? programa ‘como contrapartida da realização das prestações objeto do contrato’, por uma entidade pública a uma sociedade anónima que se rege pelo direito privado e da qual a primeira detém 100% do capital social, constituem a contrapartida dos serviços prestados por essa sociedade anónima a essa entidade pública.

No que se refere à primeira questão, o conceito de ‘outros organismos de direito público’ na aceção do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não pode ser interpretado à luz do conceito de ‘organismo de direito público’, conforme definido no artigo 1.º, n.º 9, da Diretiva 2004/18/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de março de 2004, relativa à coordenação dos processos de adjudicação dos contratos de empreitada de obras públicas, dos contratos públicos de fornecimento e dos contratos públicos de serviços.

No que se refere à segunda e quarta questões, nos termos da Diretiva 2006/112, uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos que não está integrada na organização da Administração Pública e que se rege pelo direito privado e é tributada e taxada em conformidade com o regime comum, por força da legislação interna aplicável, não pode ser qualificada de organismo de direito público, na aceção do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, desta diretiva.»

1 – Língua original: francês.

2 – JO L 347, p. 1.

3 – JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva».

4 – JO L 134, p. 114.

5 – Apesar das numerosas alterações de redação, as disposições pertinentes da Diretiva 2006/112 são, em substância, idênticas às disposições correspondentes da Sexta Diretiva. V., neste sentido, acórdão Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 6).

6 – *Diário da República*, I série?A, n.º 257, de 6 de novembro de 2003, p. 7430.

7 – *Diário da República*, I série?A, n.º 292, de 17 de dezembro de 1999, p. 9012.

8 – Com alterações posteriores. Este decreto?lei foi revogado, com efeitos a partir de 2 de dezembro de 2013, pelo Decreto?Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro de 2013 (*Diário da República*, I série?A, n.º 191, de 3 de outubro de 2013, p. 5988), mas o primeiro diploma estava em vigor à data dos factos do litígio no processo principal, a saber, nos anos 2007 a 2010.

9 – Segundo as observações do Governo português, esta reserva não diz respeito às empresas criadas por iniciativa das Regiões Autónomas, mas às empresas resultantes da iniciativa das regiões administrativas, que, à data do litígio no processo principal, não tinham sido criadas.

10 – Além deste regime das empresas do Estado, que é aplicável à SAUDAÇOR por força do artigo 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A, a Comissão Europeia faz referência ao regime jurídico das empresas públicas da RAA, aprovado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 7/2008/A (*Diário da República*, I série?A, n.º 58, de 24 de março de 2008, p. 1649). O artigo 9.º deste decreto legislativo regional contém disposições essencialmente idênticas às do artigo 7.º do Decreto?Lei n.º 558/99.

11 – Em contrapartida, este segundo contrato?programa só foi assinado em março de 2010.

12 – Despacho conjunto do Vice?Presidente do Governo Regional dos Açores e do Secretário Regional da Saúde.

13 – As indicações contidas na decisão de reenvio a este respeito não são muito claras, mas parece?me que se trata de uma informação vinculativa elaborada pela Administração Fiscal no processo A200 2005045, relativa à questão de saber se o exercício da atividade da SAUDAÇOR se considerava realizado no âmbito dos poderes de autoridade abrangidos pelo disposto no artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA, ou, se diferentemente, qual o enquadramento da sua atividade e empresa em sede de IVA. Na audiência, o Governo português afirmou que a própria SAUDAÇOR tinha pedido esta informação vinculativa.

14 – V., a respeito do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, que corresponde ao atual artigo 13.º da Diretiva 2006/112, acórdão Comissão/Países Baixos (235/85, EU:C:1987:161, n.º 18).

15 – V., neste sentido, acórdãos T-Mobile Austria e o. (C?284/04, EU:C:2007:381, n.º 48); Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, n.º 15); e Comissão/Finlândia (C?246/08, EU:C:2009:671, n.os 34 e 39).

16 – Acórdãos Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, n.os 10 e 11) e Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, n.º 12).

17 – Segundo esse acórdão (C?108/99, EU:C:2001:526, n.º 33), *um sujeito passivo que, para atingir determinado objetivo económico, possa optar entre operações isentas e operações tributáveis deve, no seu próprio interesse, tomar corretamente a sua decisão, tendo em conta o regime objetivo de IVA. O princípio da neutralidade fiscal não implica que um sujeito passivo que tenha a opção entre duas operações possa escolher uma e invocar os efeitos da outra.*

18 – Nesse acórdão (C?319/12, EU:C:2013:778, n.º 45 e dispositivo), o Tribunal de Justiça declarou que um sujeito passivo não pode invocar um direito a dedução do IVA pago a montante, se, em razão de uma isenção prevista pelo direito nacional, em violação das disposições do

direito da União, as suas prestações efetuadas a jusante não estiverem sujeitas a IVA..

19 – Além disso, importa observar que, em todo o caso, compete ao juiz nacional recusar o benefício do direito a dedução do IVA de um operador, se for provado, com elementos objetivos, que esse direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente (v., neste sentido, acórdão Fini H, C?32/03, EU:C:2005:128, n.os 33 e 34).

20 – V. n.º 12 das presentes conclusões.

21 – Segundo o mesmo governo, a SAUDAÇOR pode receber da RAA outros montantes, também nos termos das cláusulas 2.ª, 5.ª e 7.ª dos contratos?programa, designadamente subvenções pagas pela RAA à SAUDAÇOR para prosseguir determinados fins específicos de relevante interesse público.

22 – Uma vez que este contrato?programa só foi assinado em 5 de março de 2010, o montante da comparticipação em questão inscrito no contrato não corresponde ao montante real já faturado mensalmente e pago pelos serviços efetivamente prestados pela SAUDAÇOR em 2009.

23 – Acórdãos Comissão/Países Baixos (235/85, EU:C:1987:161, n.os 8, 9 e 15); Comissão/Grécia (C?260/98, EU:C:2000:429, n.os 26 e 28); e Comissão/Finlândia (C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 37 e jurisprudência referida).

24 – Acórdãos Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, n.os 11 e 12); Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, n.os 13 e 14); Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, n.º 39); Comissão/Finlândia (C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 44); GFKL Financial Services (C?93/10, EU:C:2011:700, n.os 18 e 19); e Serebryannay vek (C?283/12, EU:C:2013:599, n.º 37 e jurisprudência referida).

25 – Acórdãos Comissão/Países Baixos (235/85, EU:C:1987:161, n.º 10); Comissão/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425, n.º 31); e Comissão/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426, n.º 43).

26 – Acórdão Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, n.º 20).

27 – Acórdãos Loyalty Management UK e Baxi Group (C?53/09 e C?55/09, EU:C:2010:590, n.º 56) e Le Rayon d’Or (C?151/13, EU:C:2014:185, n.º 34).

28 – Acórdãos Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, n.º 40) e Le Rayon d’Or (C?151/13, EU:C:2014:185, n.º 36). No caso em apreço, segundo os contratos?programa, a compensação é paga pela RAA à SAUDAÇOR em duodécimos e, segundo o Governo português, os serviços da SAUDAÇOR são também faturados mensalmente.

29 – Acórdão Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, n.º 20).

30 – Acórdão Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, n.os 42 a 45).

31 – V., a este respeito, acórdão Comissão/Finlândia (C?246/08, EU:C:2009:671, n.os 49 e 51), segundo o qual o nexa entre os serviços de assistência jurídica prestados pelos gabinetes públicos de assistência jurídica e a contrapartida a pagar pelos beneficiários não reveste, nesse caso, o caráter direto exigido para esta poder ser considerada uma remuneração desses serviços e, portanto, para que estes últimos sejam considerados atividades económicas, visto que a retribuição parcial paga aos gabinetes públicos pelos beneficiários de serviços de assistência jurídica dependia apenas em parte do valor real dos serviços prestados.

32 – Acórdãos Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.os 25 a 28 e 38);

Comissão/Irlanda (C?554/07, EU:C:2009:464, n.º 39); e Comissão/Países Baixos (C?79/09, EU:C:2010:171, n.º 76).

33 – Acórdão Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.º 38).

34 – Artigo 13.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112.

35 – Acórdão Comissão/Países Baixos (235/85, EU:C:1987:161, n.º 18).

36 – V., a este respeito, acórdãos Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.º 60); Comissão/Irlanda (C?554/07, EU:C:2009:464, n.º 42); e Comissão/Espanha (C?154/08, EU:C:2009:695, n.º 119); e despacho Gmina Wroc?aw (C?72/13, EU:C:2014:197, n.º 19).

37 – V., designadamente, acórdãos Adolf Truley (C?373/00, EU:C:2003:110, n.º 43) e Comissão/Espanha (C?214/00, EU:C:2003:276, n.º 53 e jurisprudência referida).

38 – V., por exemplo, artigo 2.º, ponto 8, da **Diretiva 2012/27/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de outubro de 2012, relativa à eficiência energética, que altera as Diretivas 2009/125/CE e 2010/30/UE e revoga as Diretivas 2004/8/CE e 2006/32/CE** (JO L 315, p. 1); artigo 2.º, ponto 16, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013, que estabelece disposições comuns relativas ao Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional, ao Fundo Social Europeu, ao Fundo de Coesão, ao Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural e ao Fundo Europeu dos Assuntos Marítimos e das Pescas, que estabelece disposições gerais relativas ao Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional, ao Fundo Social Europeu, ao Fundo de Coesão e ao Fundo Europeu dos Assuntos Marítimos e das Pescas, e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1083/2006 do Conselho (JO L 347, p. 320); e artigo 2.º, alínea i), do **Regulamento (CE) n.º 1698/2005 do Conselho, de 20 de setembro de 2005, relativo ao apoio ao desenvolvimento rural pelo Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (Feader)** (JO L 277, p. 1). Este último regulamento foi aprovado antes da Diretiva 2006/112 e os dois primeiros atos depois desta, o que demonstra que a prática do legislador da União a este respeito não se alterou.

39 – Acórdão Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.º 25).

40 – Explanatory Memorandum [COM(73) 950, de 20 de junho de 1973].

41 – Nomeadamente as versões francesa, alemã, italiana e neerlandesa.

42 – V. Proposta da Sexta Diretiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, apresentada pela Comissão ao Conselho em 29 de junho de 1973 (JO 1973, C 80, p. 1).

43 – Acórdão Comissão/Espanha (C?154/08, EU:C:2009:695, n.º 119).

44 – V. n.º 63 das presentes conclusões. Todavia, importa referir que a interpretação «estrita» não significa necessariamente uma interpretação «restritiva». Com efeito, as isenções de IVA devem ser interpretadas estritamente, mas não devem ser minimizadas por via interpretativa. As limitações das isenções de IVA não devem ser interpretadas restritivamente, mas também não devem ser interpretadas de forma a irem além dos seus termos. Quer as isenções quer as suas eventuais limitações devem ser interpretadas de modo a que a isenção se aplique ao caso a que se pretendia aplicar e nada mais (v., a este respeito, conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas no processo Zoological Society, C?267/00, EU:C:2001:698, n.º 19).

45 – C?154/08, EU:C:2009:695.

46 – *Ibidem* (n.º 119).

47 – V., designadamente, acórdãos *Comune di Carpaneto Piacentino e o.* (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, n.º 16); *Comune di Carpaneto Piacentino e o.* (C?4/89, EU:C:1990:204, n.º 8); *Comissão/França* (C?276/97, EU:C:2000:424, n.º 40); *Comissão/Irlanda* (C?358/97, EU:C:2000:425, n.º 38); *Comissão/Reino Unido* (C?359/97, EU:C:2000:426, n.º 50); *Fazenda Pública* (C?446/98, EU:C:2000:691, n.º 17); e *Isle of Wight Council e o.* (C?288/07, EU:C:2008:505, n.º 21).

48 – V., neste sentido, acórdãos *Comune di Carpaneto Piacentino e o.* (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, n.º 15) e *Comune di Carpaneto Piacentino e o.* (C?4/89, EU:C:1990:204, n.º 10).

49 – Acórdãos *Comissão/França* (C?276/97, EU:C:2000:424, n.os 45 e 46); *Comissão/Irlanda* (C?358/97, EU:C:2000:425, n.os 43 e 44); e *Comissão/Reino Unido* (C?359/97, EU:C:2000:426, n.os 55 e 56).

50 – *Idem* e acórdão *Comissão/Espanha* (C?154/08, EU:C:2009:695, n.º 115). No acórdão *CO.GE.P.* (C?174/06, EU:C:2007:634, n.os 24 e 25), o Tribunal de Justiça declarou que a situação de um estabelecimento público de carácter económico que atua não em nome e por conta do Estado mas em seu próprio nome, tomando decisões autónomas, não preenche as condições cumulativas necessárias para que a regra da não sujeição a imposto que figura no artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva possa ser aplicada.

51 – V., a este respeito, relatório final da Comissão de 1 de março de 2011, intitulado «VAT in the public sector and exemptions in the public interest», Final report for TAXUD/2009/DE/316, p. 41.

52 – V., designadamente, acórdãos *Comissão/França* (C?276/97, EU:C:2000:424, n.º 39) e *Isle of Wight Council e o.* (C?288/07, EU:C:2008:505, n.º 19).