

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 29 de octubre de 2015

Asunto: C-174/14

Partes: *Saudaçor - Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA* *Fazenda Pública*

Síntesis:

Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 13, apartado 1 — No sujeción al IVA de las actividades de los entes públicos: servicios prestados entre entes públicos — Concepto de “organismo de Derecho público” — Sociedad anónima encargada de la prestación de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio de Salud de la Región Autónoma de las Azores

1. Antecedentes

Saudaçor es una sociedad anónima portuguesa (de la región autónoma de las Azores) con capital social exclusivamente público. El objeto de esta la sociedad pública es la planificación y la gestión del Servicio Regional de Salud que incluye la realización de todas las tareas relacionadas con dicho servicio cuya realización sea oportuna para el interés público.

A raíz de una inspección practicada en 2011 la Administración tributaria portuguesa considera que la sociedad pública Saudaçor no podría invocar la regla de no sujeción al IVA prevista en el Código del IVA interno para los Organismos de Derecho Público, puesto que la entidad realiza actividades que forman parte de la iniciativa privada.

La Administración tributaria practica las liquidaciones del IVA para los ejercicios 2007-2010 que, junto con los intereses de demora devengados para dicho periodo, ascienden a más de 5 millones de euros; cantidad que es reclamada al ente público.

Saudaçor recurre las liquidaciones del IVA y los intereses de demora ante el Tribunal Fiscal de Ponta Delgada (Portugal), que desestima el recurso de la entidad. El Tribunal confirma el criterio de la Administración tributaria y concluye que regla de no sujeción al IVA no se puede aplicar a Saudaçor dado que esta realiza actividades de carácter económico propias de la iniciativa privada que podrían, por tanto, distorsionar la competencia.

La empresa Saudaçor recurre esta decisión ante el Tribunal Supremo Administrativo de Portugal.

2. Cuestión prejudicial

El Tribunal Supremo decide suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Justicia la cuestiones de 1) si el concepto de organismo de derecho público contemplado en la regla de no sujeción del art. 13.1 de la Directiva IVA, coincide con el concepto previsto en el art. 9.1 de la Directiva 2004/18/CE, en materia coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos; y 2) si en el presente caso resulta aplicable la regla de no sujeción del art. 13.1 de la Directiva IVA.

3. Comentario

En primer lugar, el TJUE analiza la concurrencia de una actividad económica en virtud del artículo 9.1 de la Directiva IVA. Para ello, el TJUE establece las pautas que de seguir el órgano jurisdiccional nacional a efectos de verificación, reiterando que ha de existir una relación directa entre la prestación del servicio y la contrapartida recibida por el sujeto pasivo. Este vínculo directo entre partes queda acreditado cuando en el marco de la relación jurídica ya establecida se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida constituye el contravalor efectivo del servicio prestado.

En juicio del Tribunal este vínculo no puede cuestionarse por el hecho de que las contraprestaciones de la entidad no se fijan en función de prestaciones individualizadas, sino en tanto alzado y sobre una base anual. Puesto que los servicios prestados por la entidad gozan de carácter permanente y continuidad el Tribunal considera que no es exigible fijar una cantidad determinada para cada prestación, aunque sí que es exigible que la regla de un tanto alzado respete los criterios de la objetividad.

Tampoco se rompería el vínculo directo por sujetar el importe de la compensación a posibles ajustes posteriores practicados cuando tal importe resulte manifiestamente insuficiente para permitir la realización de las prestaciones. A juicio del Tribunal, siempre que el nivel de la compensación sea determinado según criterios claramente establecidos que garanticen que ese nivel sea suficiente para cubrir los gastos de funcionamiento de Sudaçor, cabría considerar que los ajustes a posteriori tienen por objeto adaptar el importe de la contrapartida a tanto alzado a las prestaciones suministradas de manera continua y permanente por dicha sociedad.

A continuación, el TJUE analiza si procede aplicar la regla de no sujeción del artículo 13. 1 de la Directiva IVA. De acuerdo con la jurisprudencia reiterada del TJUE recaída en los asuntos Mihai, C-456/17 y Comisión/Países Bajos, C-79/09 han de cumplirse dos requisitos simultáneos para que la regla de no sujeción al IVA despliegue sus efectos, a saber, que el ente tenga la consideración de un Organismo de Derecho público y que ejerce las actividades como una autoridad pública.

El Tribunal de Justicia examina el concepto de Organismo de Derecho público contemplado en la Directiva IVA y el previsto en la Directiva 2004/18/CE, de contratación, y rechaza la coincidencia de ambas definiciones en base a los distintos objetivos perseguidos por ambas directivas. Frente al contenido amplio del concepto de Organismo de Derecho Público contemplado en la Directiva de contratación que obedece a criterios de transparencia y no discriminación; esta definición goza de una interpretación estricta en el marco de la Directiva IVA porque determina la aplicación de la regla de no sujeción al IVA del artículo 13. 1, que a su vez es una excepción a la regla general de sujeción de toda la actividad económica.

El TJUE considera que también el concepto de “demás organismos de Derecho público” del artículo 13. 1, ha de obedecer a una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión. Asimismo, dado que el artículo 13. 1, en cuanto excepción a la regla general, debe ser objeto de interpretación estricta permite considerar en opinión del TJUE, que la enumeración recogida en dicha disposición es exhaustiva. Por tanto, el concepto de “demás organismos de Derecho público” constituye una categoría residual de organismos que forman parte de la autoridad pública pero que son distintos de los que específicamente se mencionan en esa disposición.

A partir de la jurisprudencia Mihai, C-456/07, el TJUE determina que para calificar un ente como Organismo de Derecho público, no basta con que la persona lleve a cabo actividades que formen parte de las prerrogativas

del poder público de manera independiente. Se requieren además que el sujeto no disponga de una autonomía instrumental frente a la Administración en su función y gestión ordinaria, propia de los sujetos privados. A este respecto, Soudaço se asemeja en ciertos aspectos a una persona jurídica de Derecho privado y dispone de una cierta autonomía frente al Estado en su funcionamiento y en su gestión ordinaria.

No obstante, el Tribunal de Justicia destaca una serie de características de Soudaço que permiten considerar a la entidad, desde una valoración más amplia y global, como un Organismo de Derecho público en el sentido del artículo 13. 1, de la Directiva IVA. Concretamente: la autonomía real de Soudaço parece limitada por el hecho de que su capital, 100% de propiedad pública, no está abierto a la participación de particulares; lleva a cabo su misión conforme a las orientaciones de la Región de las Azores, y está sometida a su supervisión; el Derecho privado ocupa un lugar secundario con respecto al régimen jurídico de Soudaço en cuanto empresa pública; Soudaço es la única que presta los servicios contratados, sin que tales servicios se adjudican a operadores privados, a través de contratos de licitación; además, la Región de las Azores es el único cliente de la entidad.

En cuanto al segundo requisito para aplicar la regla de no sujeción del art. 13. 1 de la Directiva IVA – Organismo de Derecho público que “actúe como autoridad pública” –, el Tribunal de Justicia reitera su jurisprudencia de los casos Fazenda Pública, C-446/98, y, Isle of Wight Council, C-288/07, según la cual constituyen actividades de esta índole las realizadas por dichos organismos en el ámbito del régimen jurídico que le es propio. Es decir, el ámbito del Derecho público. Por tanto, los Organismos de Derecho público no actúan como autoridad pública cuando desarrollan sus actividades en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.

Ahora bien, si las actividades de Soudaço, a pesar de ser de naturaleza económica, no están estrechamente vinculadas a las prerrogativas de poder público, la entidad no podrá acogerse a la excepción de no sujeción. Este sería el caso si las prerrogativas de poder público de las que dispone la entidad no sean utilizadas para las actividades de planificación y gestión del Servicio Regional de Salud de las Azores cuya sujeción al IVA se impugna.

No obstante, el artículo 13. 1, párrafo segundo, no permitirá que opere la no sujeción del IVA si el juez nacional considera esta excepción lleva a distorsiones significativas de la competencia. El TJUE finaliza su razonamiento precisando que tales distorsiones deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado específico, y con respecto, no sólo a la competencia actual, sino también a la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética.

En este último aspecto, aun siendo claros e inequívocos los criterios del TJUE respecto la excepción de la no sujeción que manifiesta la distorsión de la competencia, se observa que la Ley del IVA español no contempla una previsión de este tipo. El artículo 7.8º de la Ley de IVA que regula la no sujeción al IVA de las actividades de los entes públicos no incorpora una excepción como la recogida en el artículo 13. 1, parr. 2º de la Directiva IVA, incluso tras la reforma operada por la Ley 28/2014; situación que podría dar lugar a problemas interpretativos y litigiosidad adicional.

4. Fallo

1. El artículo 9, apartado 1, 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 constituye una actividad económica, a efectos de dicha disposición, una actividad como la controvertida en el litigio principal,

consistente en la prestación a una Región, por parte de una sociedad, de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud conforme a los contratos programa celebrados entre esa sociedad y esa Región.

2. El artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la regla de no sujeción al impuesto sobre el valor añadido establecida en esa disposición no se aplica a una actividad como la controvertida en el litigio principal, consistente en la prestación a una Región, por parte de una sociedad, de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud, en el supuesto de que tal actividad constituya una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva, si cabe considerar —extremo cuya verificación incumbe al órgano jurisdiccional remitente— que la mencionada sociedad debe calificarse de organismo de Derecho público y que lleva a cabo esa actividad actuando como autoridad pública, siempre y cuando el órgano jurisdiccional remitente compruebe que la exención de dicha actividad no puede dar lugar a distorsiones significativas de la competencia.

En ese contexto, el concepto de «demás organismos de Derecho público» del artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva no debe interpretarse recurriendo a la definición del concepto de «organismo de Derecho público» formulada en el artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios.

