



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIILLO JÄÄSKINEN
presentadas el 25 de junio de 2015¹

Asunto C-174/14

Saudaçor — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA contra Fazenda Pública

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)]

«Procedimiento prejudicial — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 13, apartado 1 — No consideración como sujeto pasivo — Concepto de “demás organismos de Derecho público” — Región autónoma de las Azores — Entidad establecida por la región en forma de sociedad anónima cuyo capital posee íntegramente y encargada de la prestación a la región de servicios de interés económico general en el ámbito de la gestión del servicio de salud de la región — Determinación de las modalidades de estos servicios, incluida su retribución, en los contratos programa celebrados entre la entidad y la región»

I. Introducción

1. El presente asunto se refiere a la interpretación del artículo 13, 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 añadido² y, en concreto, a la interpretación del concepto de «demás organismos de Derecho público». Dicho artículo prevé la exención del IVA para determinadas operaciones realizadas por organismos de Derecho público.

2. La demandante en el litigio principal, Saudaçor — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (en lo sucesivo, «Saudaçor»), es una sociedad anónima de capital exclusivamente público participada al 100 % por la Región Autónoma de las Azores (en lo sucesivo, «RAA»). Su régimen particular, que incluye características tanto públicas como privadas, llevó al Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) a dudar de su condición de organismo de Derecho público, en el sentido del mencionado artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

3. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre esta disposición (anteriormente artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme)³ es

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 347, p. 1.

3 — DO L 145, p. 1, en lo sucesivo, «Sexta Directiva».

abundante, pero se refiere fundamentalmente al segundo criterio acumulativo establecido por dicho artículo, en particular, al requisito relativo a las actividades y operaciones realizadas por los organismos de Derecho público «como autoridades públicas». Por el contrario, el concepto de «demás organismos de Derecho público», como tal, ha sido examinado con menor frecuencia.

II. Marco normativo

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 2004/18/CE

4. Con arreglo al artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y el 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:⁴

«Son considerados “poderes adjudicadores”: el Estado, los entes territoriales, los organismos de Derecho público y las asociaciones constituidas por uno o más de dichos entes o de dichos organismos de Derecho público.

Es considerado “organismo de Derecho público” cualquier organismo:

- a) creado específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil,
- b) dotado de personalidad jurídica y
- c) cuya actividad esté mayoritariamente financiada por el Estado, los entes territoriales u otros organismos de Derecho público, o bien cuya gestión se halle sometida a un control por parte de estos últimos, o bien cuyo órgano de administración, de dirección o de vigilancia esté compuesto por miembros de los cuales más de la mitad sean nombrados por el Estado, los entes territoriales u otros organismos de Derecho público.

En el anexo III figuran las listas no exhaustivas de los organismos y de las categorías de organismos de Derecho público que cumplen los criterios enumerados en las letras a), b) y c) del párrafo segundo. [...]»

2. Directiva 2006/112

5. La Directiva 2006/112 derogó, a partir del 1 de enero de 2007, la normativa comunitaria existente en materia de IVA, en particular, la Sexta Directiva, y la sustituyó.⁵

6. El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 establece:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

4 — DO L 134, p. 114.

5 — Pese a las numerosas modificaciones del texto, las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 son sustancialmente idénticas a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva. Véase, en este sentido, la sentencia *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 6.

- c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

7. Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de esta Directiva:

«Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

8. El artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva prevé:

«Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.»

B. *Derecho portugués*

1. Normativa en materia de IVA

9. El artículo 2, apartado 2, del Código del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Código del IVA») dispone que el Estado y las demás personas jurídicas de Derecho público no están sujetos al IVA cuando efectúan actividades en el ejercicio de sus potestades de autoridad, aunque perciban con tal motivo tributos o cualquier otra contrapartida, en la medida en que el hecho de no considerarlas sujetos pasivos no provoque distorsiones de la competencia.

10. El artículo 2, apartado 3, de dicho Código prevé que en cualquier caso el Estado y las demás personas jurídicas de Derecho público están sujetos al IVA cuando ejercen determinadas actividades y en cuanto a las operaciones imponibles que de ellas resultan, salvo si está acreditado que las efectúan de forma no significativa.

2. El régimen jurídico de Sudaçor

11. Sudaçor fue creada por el Decreto legislativo regional 41/2003/A, de 17 de octubre de 2003,⁶ en forma de sociedad anónima de capital exclusivamente público participada al 100 % por la RAA. Sudaçor se creó para transformar el Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores (Instituto de gestión financiera de la salud de la RAA) en sociedad anónima.

12. En virtud del artículo 2, apartado 1, de dicho Decreto legislativo n° 41/2003/A, la función de Sudaçor es prestar un servicio de interés económico general en el ámbito de la salud. El objeto de esta función es la planificación y la gestión del sistema regional de salud y de los sistemas de información, infraestructuras e instalaciones asociados, así como la realización de obras de construcción, de conservación, de restauración y de reconstrucción de las unidades y servicios sanitarios, concretamente en las regiones afectadas por catástrofes naturales y en las zonas consideradas de riesgo.

13. A tenor del artículo 3 de dicho Decreto legislativo regional n° 41/2003/A:

«En el marco de su función de prestación de servicios de interés económico general, Sudaçor desempeñará los siguientes cometidos:

- a) llevar a cabo de manera centralizada el abastecimiento del sector regional de la salud;
- b) suministrar bienes y servicios a las entidades miembros del sistema regional de salud [en lo sucesivo, «SRS»];
- c) conceder financiación a las unidades de salud, con arreglo a los objetivos de prestación de asistencia a los que se ha comprometido cada unidad en virtud de los contratos que han firmado;
- d) definir las normas y los principios rectores para la gestión presupuestaria de las unidades de salud, así como supervisar su aplicación;
- e) evaluar la gestión económico-financiera de las instituciones y de los servicios integrados en el SRS o financiados por este último, y elaborar informes periódicos sobre su situación financiera y sobre la gestión de sus recursos humanos y materiales;
- f) fomentar el desarrollo de sistemas de información para las instituciones que dependen del SRS;
- g) llevar a cabo aquellas tareas relacionadas con el SRS cuya realización sea oportuna para el interés público;
- h) prestar apoyo a los servicios y establecimientos del SRS en los ámbitos en que resulte necesario.»

14. El artículo 4, apartado 1, del citado Decreto legislativo regional n° 41/2003/A establece que Sudaçor se rige «por las disposiciones del presente texto, por los estatutos adjuntos, por el régimen jurídico del sector de las empresas públicas, previsto en el Decreto-ley n° 558/99, de 17 de diciembre de 1999, [7] y por el Derecho privado». Con arreglo al apartado 2 de este mismo artículo, en el marco de sus actividades, Sudaçor respetará las normas de organización y funcionamiento del servicio regional sanitario de la RAA.

6 — *Diário da República I*, serie A, n° 257, de 6 de noviembre de 2003, p. 7430.

7 — *Diário da República I*, serie A, n° 292, de 17 de diciembre de 1999, p. 9012.

15. El artículo 10 del Decreto legislativo regional nº 41/2003/A establece que, para la ejecución de sus cometidos, Soudaçor dispone de las mismas potestades de autoridad que la RAA y enumera a continuación, a modo de ejemplo, algunas de estas potestades, entre ellas la expropiación.

16. De conformidad con el artículo 4, apartado 1, del Decreto legislativo regional nº 41/2003/A, relativo a la constitución de Soudaçor, esta entidad está sujeta al régimen jurídico de las empresas públicas, tal como se establece en el Decreto-ley nº 558/99. Según el artículo 3 de este Decreto-ley nº 558/99,⁸ se considerarán empresas públicas las sociedades constituidas con arreglo al Código de Comercio en las que el Estado u otras entidades públicas estatales ejerzan, de manera independiente o conjunta, directa o indirectamente, una influencia dominante, así como las entidades que presenten la forma de empresas previstas en el capítulo III de este régimen, denominadas entidades públicas empresariales.

17. A tenor del artículo 7 del Decreto-ley nº 558/99, sin perjuicio de las disposiciones legislativas aplicables a las empresas públicas regionales,⁹ intermunicipales y municipales, las empresas públicas se regirán por el Derecho privado, salvo lo dispuesto en el presente Decreto-ley y en los textos relativos a la adopción de los estatutos de dichas empresas. Las empresas públicas tributarán, directa e indirectamente, con arreglo al régimen común.¹⁰

18. Soudaçor ejerce sus actividades en virtud de contratos programa celebrados con la RAA, con arreglo al artículo 20, apartado 1, de sus estatutos, en los que se definen, en particular, los servicios que Soudaçor debe prestar en el ámbito de la planificación y gestión del servicio regional sanitario y la compensación, denominada «contribución financiera», que dicha región debe abonar «a cambio de la prestación de los servicios objeto del contrato» y «considerada suficiente para cubrir los gastos de funcionamiento de Soudaçor».

19. De este modo, el 23 de julio de 2004 se celebró un primer contrato programa correspondiente al período comprendido entre 2004 y 2008, en el que se fijó una compensación global de 15 905 000 euros, en particular 3 990 000 euros para el año 2007 y 4 050 000 euros para el año 2008. Se celebró un segundo contrato programa con efectos a partir del 1 de enero de 2009,¹¹ correspondiente al período comprendido entre 2009 y 2012, en el que se estableció una compensación anual de 8 500 000 euros, cantidad que, mediante decreto conjunto de 8 de marzo de 2012,¹² se redujo a 6 599 147 euros para el año 2009. Con arreglo a las cláusulas 5 de estos dos contratos programa, estas cantidades pueden ser revisadas si, en virtud de una modificación debida a las circunstancias, son manifiestamente insuficientes para permitir la ejecución del contrato programa.

20. Los contratos programa enumeran las obligaciones contractuales de Soudaçor en sus cláusulas 3 y los servicios de interés general prestados por Soudaçor en sus anexos III. Estos servicios de interés general comprenden tres categorías de servicios, a saber, la asistencia para la planificación del servicio regional de salud, la supervisión y la financiación del servicio regional de salud, así como la ejecución, la gestión y el mantenimiento de los sistemas de información e informáticos de apoyo al sector sanitario de la RAA.

8 — En su versión modificada. Dicho Decreto-ley fue derogado a partir del 2 de diciembre de 2013 por el Decreto-ley nº 133/2013 (*Diário da República I*, serie A, nº 191, de 3 de octubre de 2013, p. 5988). Sin embargo, el primer texto estaba en vigor en el momento de los hechos del litigio principal, es decir, los años 2007 a 2010.

9 — Según las observaciones del Gobierno portugués, esta reserva no se refiere a las empresas creadas a iniciativa de las regiones autónomas, sino a las empresas creadas a iniciativa de las regiones administrativas, que, en el momento del litigio principal, no habían sido creadas.

10 — Además de a este régimen de empresas estatales, que es aplicables a Soudaçor en virtud del artículo 4, apartado 1, del Decreto legislativo regional nº 41/2003/A, la Comisión Europea hizo referencia al régimen jurídico de las empresas públicas de la RAA establecido por el Decreto legislativo regional nº 7/2008/A (*Diário da República I*, serie A, nº 58, de 24 de marzo de 2008, p. 1649). El artículo 9 de este Decreto legislativo regional contiene disposiciones fundamentalmente idénticas a las del artículo 7 del Decreto-ley nº 558/99.

11 — En cambio, este segundo contrato programa no se aprobó y firmó hasta marzo de 2010.

12 — Decreto del Vicepresidente del Gobierno regional de las Azores y de la Secretaría General de Salud.

III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

21. El 2 de marzo de 2011, la Administración tributaria portuguesa elaboró un proyecto de informe de control en el que proponía determinadas rectificaciones relativas al IVA adeudado por Saudaçor por las actividades que ejerció en los años 2007 a 2010 por un importe total de 4 750 586,24 euros.

22. Tras oír a Saudaçor, el 6 de abril de 2011 se adoptó dicho informe de control.

23. De acuerdo con este informe, mencionado en la resolución de remisión, durante los ejercicios controvertidos Saudaçor contabilizó las contrapartidas que recibió de la RAA como subvenciones exentas del IVA. No obstante, en el transcurso del procedimiento, Saudaçor descartó la calificación de subvención y consideró que debía considerársele «persona jurídica de Derecho público», en el sentido del artículo 2, apartado 2, del Código del IVA, disposición por la que se transpone el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, cuyo contenido corresponde al del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112.

24. En dicho informe de control, la Administración tributaria señaló en particular que, habida cuenta de su régimen jurídico, Saudaçor estaba sujeta al régimen ordinario del IVA y no podía invocar la regla de la no sujeción al IVA de los organismos de Derecho público, tal como prevé el artículo 2, apartado 2, del Código del IVA. Por otra parte, Saudaçor admitió su sujeción al IVA al reclamar un importe total de 2 300 273,17 euros en concepto de deducciones del IVA por compras de bienes y servicios, sin liquidar, no obstante, el IVA sobre los importes percibidos de la RAA.

25. La Administración tributaria citó el dictamen vinculante n° 1271 de 21 de marzo de 2006¹³ según el cual el artículo 2, apartado 2, del Código del IVA limita la exclusión del ámbito de aplicación del impuesto, en las condiciones que prevé, al Estado y a las personas jurídicas de Derecho público. Las demás entidades no pueden beneficiarse de tal exclusión, aunque se trate de empresas públicas a efectos del régimen jurídico del sector de las empresas de Estado, como sucede con la sociedad anónima del presente asunto, cuyo capital es exclusivamente público, y ello pese a que tenga encomendadas determinadas actividades propias del ejercicio de potestades de autoridad delegada que no generan distorsiones de la competencia.

26. Por otra parte, según la Administración tributaria, los servicios de planificación y gestión del servicio regional sanitario, prestados por Saudaçor en virtud de los contratos programa, tienen por objeto ámbitos de actividad pertenecientes a la iniciativa privada, por lo que la no sujeción al IVA podría dar lugar a distorsiones de la competencia. Es el caso, por ejemplo, de la instalación, la gestión y el mantenimiento del sistema informático sanitario de una región.

27. Posteriormente, Saudaçor recibió las liquidaciones tributarias. El 27 de julio de 2011, fue citada para comparecer en el procedimiento de ejecución tributaria relativo a la liquidación del IVA y de los intereses compensatorios.

28. Saudaçor interpuso un recurso ante el Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada contra las liquidaciones del IVA y de los intereses compensatorios, en relación con los ejercicios 2007 a 2010, por los que se le reclamaba un importe total de 5 157 249,72 euros.

13 — Las indicaciones contenidas en la resolución de remisión a este respecto son poco claras, pero al parecer se trata de un dictamen vinculante emitido por la Administración tributaria en el procedimiento A200 2005045, relativo a la cuestión de si la actividad ejercida por Saudaçor podía considerarse comprendida en el marco de las potestades de autoridad previstas en el artículo 2, apartado 2, del Código del IVA y, de no ser así, cómo debían ser calificadas su actividad y su empresa a efectos del IVA. En la vista, el Gobierno portugués afirmó que fue la propia Saudaçor quien solicitó este dictamen vinculante.

29. Este órgano jurisdiccional de primera instancia desestimó el recurso basándose, en particular, en que la regla de no sujeción al IVA de los organismos de Derecho público, prevista en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, no incluye a una entidad como Saudaçor que, aunque fue creada por la RAA, es una sociedad anónima, distinta de la región, sujeta a normas de Derecho privado y que persigue sus funciones y objetivos de manera independiente.

30. El órgano jurisdiccional remitente, ante el que se interpuso un recurso de casación contra esta sentencia, estima que la cuestión esencial en el caso de autos consiste en dilucidar si una entidad como Saudaçor puede invocar la regla de no sujeción al IVA de los organismos de Derecho público, prevista en el artículo 2, apartado 2, del Código del IVA, cuyo contenido corresponde al artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, y determinar si los importes de las liquidaciones del IVA controvertidos son transferencias presupuestarias entre entidades públicas.

31. Dicho órgano jurisdiccional considera que, si bien la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha establecido claramente que únicamente se excluirán de la sujeción al IVA las actividades de los organismos de Derecho público que actúen en calidad de autoridades públicas, esta jurisprudencia no permite determinar si una entidad como Saudaçor, teniendo en cuenta su estatuto jurídico de sociedad anónima resultante de la transformación de una entidad estatal, está comprendida en ese concepto de organismo de Derecho público y si, en este contexto, el alcance de tal concepto coincide con el de organismo de Derecho público, según se define en el artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18, como sostiene Saudaçor.

32. Al albergar dudas acerca de la interpretación del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, el Supremo Tribunal Administrativo decidió, mediante resolución de 12 de marzo de 2014, suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1. ¿Puede el juez nacional dar contenido al concepto de organismo de Derecho público en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva [2006/112], acudiendo al concepto normativo de organismo de Derecho público consagrado en el artículo 1, número 9, de la Directiva [2004/18]?
2. ¿Responde al concepto de organismo de Derecho público que actúa como autoridad pública, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva [2006/112], una entidad que ha sido constituida como sociedad anónima, con capital exclusivamente público y participada al 100 % por la Región Autónoma de las Azores, que tiene por objeto social la práctica de actividades de consultoría y gestión del área del Sistema Regional de Salud, para su fomento y racionalización, ejecutadas en cumplimiento de contratos programa celebrados con la Región Autónoma de las Azores, y a la que corresponden, por delegación, las potestades de autoridad de que dispone en dicha área la Región Autónoma, a la que incumbe originariamente proporcionar el servicio público de salud?
3. ¿Puede considerarse, a la luz de lo dispuesto en la misma Directiva, que la contrapartida recibida por esa sociedad, que consiste en la puesta a disposición de los medios financieros necesarios para la ejecución de esos contratos programa, es una retribución por los servicios prestados a efectos de la consideración como sujeto pasivo del IVA?
4. En caso afirmativo, ¿cumple dicha sociedad los requisitos necesarios para poder acogerse a la norma de no sujeción al impuesto contenida en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva [2006/112]?»

33. Han presentado observaciones escritas Saudaçor, los Gobierno portugués y del Reino Unido y la Comisión, y todos ellos estuvieron representados en la vista celebrada el 19 de marzo de 2015.

IV. Análisis

A. Observaciones preliminares

34. Antes de comenzar el examen de las cuestiones prejudiciales, analizaré el orden en que deben abordarse. Saudaçor ha propuesto examinar, en primer lugar, la tercera cuestión, que versa sobre si la contrapartida pagada por la RAA es una retribución a cambio de los servicios prestados. Según Saudaçor, se trata de una cuestión relativa a la naturaleza de sus actividades, que no son «económicas» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

35. Los artículos 9 y 13 de la Directiva 2006/112 forman parte del título III de la misma, titulado «Sujetos pasivos». Este título III recoge las normas sobre la sujeción en general, así como los supuestos particulares, tales como la agrupación a efectos del IVA y las normas relativas a las autoridades públicas.

36. A este respecto, procede señalar que el artículo 9 de la Directiva 2006/112 enuncia la norma general, mientras que el artículo 13 es una regla de exención.¹⁴ Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la aplicación del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, supone que se determine previamente el carácter económico de la actividad en cuestión.¹⁵

37. El concepto de actividad económica que figura en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 está relacionado con el artículo 2 de dicha Directiva, ya que, para que una actividad puede considerarse económica, debe realizarse a título oneroso. Cuando la actividad de un prestador de servicios consiste en proporcionar, exclusivamente, prestaciones sin contraprestación directa, no existe base imponible y, en consecuencia, dichas prestaciones no están sujetas al IVA. Las actividades económicas de los sujetos pasivos son necesariamente actividades ejercidas con el fin de obtener un contravalor o que pueden retribuirse mediante un contravalor.¹⁶

38. Así pues, desde mi punto de vista, el Tribunal de Justicia sólo tiene que resolver dos cuestiones jurídicas para poder ofrecer respuestas útiles al órgano jurisdiccional *a quo*.

39. En efecto, la solución del litigio principal depende, en primer lugar, de si una entidad como Saudaçor debe ser considerada un sujeto pasivo, lo que depende, a su vez, de si sus actividades presentan o no un carácter económico en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Para responder a esta cuestión, es preciso examinar si la retribución pagada por la RAA representa la contrapartida obtenida por los servicios prestados por Saudaçor.

40. En segundo lugar, en caso de que se concluya que Saudaçor es un sujeto pasivo, ha de analizarse si, sin embargo, estaba exenta del IVA en virtud del artículo 13, apartado 1, de la Directiva, en su condición de organismo de Derecho público que actúa en las operaciones de que se trata como autoridad pública.

41. Por consiguiente, propongo que las cuestiones planteadas por el Supremo Tribunal Administrativo sean tratadas en este orden.

14 — Véase, en lo que se refiere al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, que corresponde al actual artículo 13 de la Directiva 2006/112, la sentencia Comisión/Países Bajos (C-235/85, EU:C:1987:161), apartado 18.

15 — Véanse, en este sentido, las sentencias T-Mobile Austria y otros (C-284/04, EU:C:2007:381), apartado 48; Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 15, y Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartados 34 y 39.

16 — Sentencias Hong-Kong Trade Development Council (C-89/81, EU:C:1982:121), apartados 10 y 11, y Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 12.

42. Por otra parte, procede observar que el Gobierno portugués ha respaldado su tesis de que el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 carece de pertinencia en el presente asunto alegando que, dado que Soudaçoçor ha realizado operaciones que, según ella misma reconoce, le permiten deducir el IVA soportado por sus adquisiciones, no puede ya invocar el derecho a la no sujeción al IVA en estas mismas operaciones. En este sentido, este Gobierno ha citado las sentencias *Cantor Fitzgerald International*¹⁷ y *MDDP*.¹⁸ Sin embargo, considero que las informaciones contenidas en estas sentencias no son directamente aplicables al presente asunto ni pertinentes para la resolución del litigio principal.

43. En efecto, a mi juicio, el concepto de actividades económicas en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, así como el concepto de demás organismos de Derecho público en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la misma Directiva, son conceptos fundados en elementos objetivos. El comportamiento de una persona, sea o no sujeto pasivo del IVA, no puede modificar el alcance y el ámbito de aplicación de estos artículos.¹⁹

B. Sobre la naturaleza económica de las actividades de Soudaçoçor y su sujeción al IVA

44. La duda del órgano jurisdiccional remitente acerca de la naturaleza de las prestaciones de Soudaçoçor, que se plasma en la tercera cuestión prejudicial, surge de la afirmación de Soudaçoçor según la cual las retribuciones que la RAA le abonó corresponden a una asignación presupuestaria de ingresos entre dos personas jurídicas de Derecho público, con objeto de que Soudaçoçor pueda prestar servicios de carácter no mercantil en el ámbito de la ejecución y gestión del servicio regional de salud.

45. En cambio, según las otras partes que presentaron observaciones, las cantidades pagadas por la RAA a Soudaçoçor están directamente relacionadas con los servicios que Soudaçoçor tiene la obligación de prestar a la RAA.

46. Cabe recordar que la función de Soudaçoçor es prestar servicios de interés económico general en el ámbito de la salud, cuyo objeto es la planificación y la gestión del sistema regional sanitario y de los sistemas de información, infraestructuras e instalaciones asociados, así como la realización de obras de construcción, conservación, restauración y reconstrucción de las unidades y servicios de salud.²⁰

47. El Gobierno portugués indicó que el litigio principal sólo versa sobre los pagos previstos en las cláusulas 2, letra a), y 5, apartado 1, y en los anexos I de los contratos programa correspondientes a los períodos 2004-2008 y 2009-2012, relativos a los servicios que Soudaçoçor se comprometió a prestar a la RAA, puesto que las liquidaciones del IVA impugnadas en el litigio principal únicamente se refieren a dichos pagos.²¹ Además, según ese Gobierno, los servicios en cuestión son únicamente servicios de asistencia técnica y administrativa, a menudo denominados de «back office».

17 — Según dicha sentencia (C-108/99, EU:C:2001:526), apartado 33, un sujeto pasivo que, para la consecución de un determinado objetivo económico, puede optar entre operaciones exentas y operaciones imponibles debe, por tanto, en su propio interés, tomar normalmente su decisión teniendo en cuenta el régimen objetivo del IVA. El principio de neutralidad fiscal no implica que un sujeto pasivo que puede optar entre dos operaciones pueda elegir una e invocar los efectos de la otra.

18 — En dicha sentencia (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 45 y parte dispositiva, el Tribunal de Justicia declaró que un sujeto pasivo no puede reclamar un derecho de deducción del IVA soportado si, debido a una exención establecida en el Derecho nacional que contraviene lo dispuesto en las disposiciones del Derecho de la Unión, sus prestaciones realizadas no están sujetas al IVA.

19 — Es preciso señalar que, en cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducción del IVA de un operador cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva [véase, en este sentido, la sentencia *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128), apartados 33 y 34].

20 — Véase el punto 12 de las presentes conclusiones.

21 — Según este mismo Gobierno, Soudaçoçor puede recibir de la RAA otras cantidades también en virtud de las cláusulas 2, 5 y 7 de los contratos programa, en particular, subvenciones abonadas por la RAA a Soudaçoçor a fin de alcanzar determinados objetivos específicos importantes de interés público.

48. En lo que se refiere a la reducción de la contribución financiera correspondiente al año 2009 mediante el decreto de 8 de marzo de 2010, el Gobierno portugués explicó que se trata de la rectificación de un error importante en el contrato programa correspondiente a los años 2009-2012,²² y no de una fijación unilateral por parte de la RAA de la retribución que debía abonarse a Sudaçor que, por otra parte, cuenta con un consejo de administración propio y autónomo, así como con facultades de negociación y contractuales completas.

49. En primer lugar, conviene recordar que, según el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Conforme a la jurisprudencia, el análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presente un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación.²³

50. Según jurisprudencia reiterada, la posibilidad de calificar una operación como operación a título oneroso sólo se supedita a la existencia de una *relación directa* entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Por consiguiente, una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso y, por tanto, sólo es imponible, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco que se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.²⁴

51. Carece de interés que las actividades de un operador consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público.²⁵ Por tanto, un pago realizado por una autoridad pública en interés general puede constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Directiva 2006/112. El concepto de prestación de servicios depende del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo.²⁶

52. Por otra parte, ni siquiera es necesario, para considerar que una prestación de servicios se ha efectuado a título oneroso, en el sentido de la Directiva 2006/112, que la contrapartida de dicha prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, ya que la contrapartida puede obtenerse asimismo de un tercero.²⁷ No obstante, éste no es el caso en el litigio principal, dado que el destinatario de los servicios prestados por Sudaçor es la RAA, la entidad pública responsable del sistema regional de salud de las Azores, que realiza el pago y es la beneficiaria de tales servicios.

22 — Dado que este contrato programa no se firmó hasta el 5 de marzo de 2010, el importe de la contribución de que se trata que figura en el contrato no se corresponde con el importe real que ya había sido facturado mensualmente y pagado por los servicios efectivamente prestados por Sudaçor en 2009.

23 — Sentencias Comisión/Países Bajos, (EU:C:1987:161), apartados 8, 9 y 15; Comisión/Grecia (C-260/98, EU:C:2000:429), apartados 26 y 28, y Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 37 y jurisprudencia citada.

24 — Sentencias Apple and Pear Development Council (C-102/86, EU:C:1988:120), apartados 11 y 12; Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartados 13 y 14; Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), apartado 39; Comisión/Finlandia, (C-246/08, EU:C:2009:617), apartado 44; GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700), apartado 18 y 19, y Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599), apartado 37 y jurisprudencia citada.

25 — Sentencia Comisión/Países Bajos, (EU:C:1987:161), apartado 10; Comisión/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425), apartado 31, y Comisión/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426), apartado 43.

26 — Sentencia Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartado 20.

27 — Sentencias Loyalty Management UK y Baxi Group (C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590), apartado 56, y Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 34.

53. Por último, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, cuando la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones requeridas, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de servicios individualizada y puntual.²⁸

54. En mi opinión, de los contratos programa, que prevén explícitamente una compensación «en contrapartida de la prestación de los servicios objeto del contrato», se deduce, en primer lugar, que existe una relación directa entre los pagos de la RAA y la prestación de los servicios de interés general efectuados por Sudaçor. El hecho de que un pago sea realizado por una autoridad pública en interés general no excluye que se pueda considerar la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Directiva 2006/112.²⁹

55. Además, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Dado que la situación contractual refleja normalmente la realidad económica y mercantil de las operaciones y con objeto de responder a las exigencias de seguridad jurídica, las estipulaciones contractuales pertinentes constituyen habitualmente un elemento que debe tomarse en consideración, a menos que resultara que dichas estipulaciones contractuales constituyen un montaje puramente artificial que no corresponde a la realidad económica y mercantil de las operaciones.³⁰ No parece que suceda así en el asunto principal. Por tanto, las estipulaciones contractuales pueden tenerse en cuenta como elementos de apreciación.

56. En el caso de autos, nada indica tampoco que la contribución recibida por Sudaçor no corresponda manifiestamente al valor real del servicio prestado.³¹ En cambio, según los contratos programa, el importe de la contribución podrá ser revisado si se demuestra que es insuficiente para la ejecución de dicho contrato programa. A mi juicio, no se produjeron dichas revisiones para el aumento de la cantidad durante el período comprendido entre los años 2007 y 2010. Por el contrario, la revisión a la baja de la contribución financiera correspondiente al año 2009 se llevó a cabo en circunstancias en que las cantidades que ya habían sido facturadas por Sudaçor, en el momento de la firma del contrato programa para el año de que se trata, eran aproximadamente dos millones de euros menos que el importe previsto en el contrato programa firmado en 2010.

57. Las actividades de Sudaçor, consistentes en servicios de planificación, gestión y asesoría, tienen un carácter permanente y Sudaçor percibe una remuneración a cambio de sus servicios. Por consiguiente, las actividades de Sudaçor presentan carácter económico y son prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso. Además, conviene destacar que Sudaçor no presta en absoluto servicios de salud pública a los residentes de las Azores. Tales servicios son ofrecidos por las entidades integradas en el sistema regional sanitario.

28 — Sentencias *Kennemer Golf*, (C-174/00, EU:C:2002:200), apartado 40 y *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 36. En el presente asunto, según los contratos programa, la contribución por parte de la RAA se paga a Sudaçor por doceavas partes y, según el Gobierno portugués, los servicios de Sudaçor se facturan asimismo mensualmente.

29 — Sentencia *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627), apartado 20.

30 — Sentencia *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409), apartados 42 a 45.

31 — Véase, a este respecto, la sentencia *Comisión/Finlandia* (C-246/08, EU:C:2009:671), apartados 49 y 51, según la cual la relación entre los servicios de asistencia jurídica prestados por las oficinas públicas de asistencia jurídica y el contravalor que debían pagar los beneficiarios no presentaba, en dicho asunto, el carácter directo que se exigía para poder considerar que dicho contravalor constituía la remuneración de esos servicios y para calificar, por tanto, dichos servicios de actividades económicas, dado que la retribución parcial pagada a las oficinas públicas por los beneficiarios sólo dependía parcialmente del valor real de los servicios prestados.

58. Dado que debe estimarse que las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal, realizadas por Saudaçor, son de índole económica, ha de entenderse que Saudaçor es sujeto pasivo del IVA en virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Por consiguiente, es preciso interpretar el concepto de organismo de Derecho público que figura en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 para poder examinar si Saudaçor puede quedar exenta del IVA en su condición de organismo de Derecho público que actúa como autoridad pública.

C. Sobre la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 a las actividades económicas de Saudaçor

1. Sobre la falta de pertinencia del concepto de «organismo de Derecho público» en el sentido de la Directiva 2004/18 a efectos de la interpretación del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112

59. En el caso de autos, Saudaçor propuso, por razones de coherencia interna del sistema, interpretar el concepto de «demás organismos de Derecho público», en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, a la luz del concepto de «organismo de Derecho público», previsto en el artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18. Según Saudaçor, el concepto de organismo de Derecho público es transversal en el Derecho de la Unión. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si dicha interpretación es admisible.

60. Al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido y la Comisión, estimo que no procede acoger dicha interpretación, por los motivos que expondré a continuación.

61. Conviene recordar que los artículos 9 y 13 de la Directiva 2006/112 establecen un ámbito de aplicación muy amplio para el IVA. El Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones que de la estructura y la finalidad de dicha Directiva, así como del lugar que el artículo 13 de esta Directiva ocupa dentro del sistema común del IVA establecido por la referida Directiva, se desprende que toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA.³²

62. En efecto, el legislador de la Unión ha querido limitar el ámbito de aplicación de la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público, con el fin de dar cumplimiento a la regla general.³³ De este modo, el objetivo del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 es eximir del IVA únicamente el ejercicio de las actividades económicas en las que los organismos de Derecho público actúan como autoridades públicas, a excepción de aquellas situaciones en las que la exención lleve a «distorsiones significativas de la competencia».³⁴

63. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 13 está considerado como una regla de exención que debe situarse en el contexto general del sistema común del IVA.³⁵ Así pues, como excepción al principio de sujeción de toda actividad de naturaleza económica, el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 debe *interpretarse de forma estricta*.³⁶ Esto se refiere, obviamente, también a la interpretación del concepto de «demás organismos de Derecho público» que figura en dicho artículo 13, apartado 1, párrafo primero.

32 — Sentencia *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505), apartados 25 a 28 y 38; *Comisión/Irlanda* (C-554/07, EU:C:2009:464), apartado 39, y *Comisión/Países Bajos* (C-79/09, EU:C:2010:171), apartado 76.

33 — Sentencia *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 38.

34 — Artículo 13, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

35 — Sentencia *Comisión/Países Bajos* (C-235/85, EU:C:1987:161), apartado 18.

36 — El subrayado es mío. Véanse, a este respecto, las sentencias *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 60; *Comisión/Irlanda* (C-554/07, EU:C:2009:464), apartado 42, y *Comisión/España* (C-154/08, EU:C:2009:695), apartado 119, y el auto *Gmina Wrocław* (C-72/13, EU:C:2014:197), apartado 19.

64. Por el contrario, habida cuenta de los objetivos previstos en las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos y, en particular, el doble objetivo de apertura a la competencia y de transparencia, procede adoptar una interpretación amplia y funcional del concepto de «organismo de Derecho público», en el sentido del artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18.³⁷

65. Es obligado señalar que los significados, por una parte, del concepto de «organismo de Derecho público», a efectos de la Directiva 2004/18 y, por otra, del concepto de «demás organismos de Derecho público», a efectos de la Directiva 2006/112, no pueden ser idénticos, ya que los objetivos de estas dos directivas son muy distintos. En efecto, como subrayó el Gobierno portugués, los objetivos del sistema común del IVA se verían perjudicados si, a efectos de este impuesto, fuese posible acoger una interpretación amplia del concepto de «demás organismos de Derecho público», como la adoptada para el «organismo de Derecho público» en la Directiva 2004/18 por razones funcionales a efectos del cumplimiento de las normas de adjudicación de los contratos públicos. En efecto, este enfoque daría lugar a una exención injustificada del IVA de las actividades económicas realizadas por las entidades públicas y privadas mencionadas en el artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18.

66. Como señaló acertadamente el Gobierno del Reino Unido, conviene añadir que la elección del legislador de la Unión de no hacer referencia en la Directiva 2006/112 al concepto de «organismo de Derecho público» tal como figura en la Directiva 2004/18, es intencionada. En efecto, en otros contextos, cuando el legislador de la Unión ha estimado oportuno establecer una relación entre dos instrumentos del Derecho de la Unión, ha optado por adoptar la definición utilizada en la Directiva 2004/18 mediante una remisión.³⁸

67. Por consiguiente, procede interpretar el concepto de «demás organismos de Derecho público» previsto en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 únicamente a la luz de la estructura y la finalidad de dicha Directiva, así como del lugar que dicha disposición ocupa dentro del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva.³⁹

2. Sobre la interpretación del concepto de «demás organismos de Derecho público» y sobre la calificación jurídica de Saudaçor a este respecto

68. En lo que atañe a las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta, el punto fundamental, a efectos de la interpretación del concepto de «demás organismos de Derecho público» en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, consiste en determinar si se trata de un concepto autónomo del Derecho de la Unión, como afirma el Gobierno del Reino Unido, o una referencia implícita al Derecho interno de los Estados miembros.

37 — Véanse, en particular, las sentencias *Adolf Truley* (C-373/00, EU:C:2003:110), apartado 43 y *Comisión/España* (C-214/00, EU:C:2003:276), apartado 53 y jurisprudencia citada.

38 — Véanse, por ejemplo, el artículo 2, apartado 8, de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE (DO L 315, p. 1); el artículo 2, apartado 16, del Reglamento (UE) n° 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, por el que se establecen disposiciones comunes relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión, al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y por el que se establecen disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y se deroga el Reglamento (CE) n° 1083/2006 del Consejo (DO L 347, p. 320), y el artículo 2, inciso i), del Reglamento (CE) n° 1698/2005 del Consejo, de 20 de septiembre de 2005, relativo a la ayuda al desarrollo rural a través del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (FEADER) (DO L 277, p. 1). Este último Reglamento se adoptó con anterioridad a la promulgación de la Directiva 2006/112 y los dos primeros actos posteriores a su adopción, lo que demuestra que la práctica del legislador de la Unión a este respecto no ha cambiado.

39 — Sentencia *Isle of Wight Council* y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 25.

69. En primer lugar, cabe recordar que el legislador de la Unión optó por no definir este concepto en el marco de la Directiva 2006/112 y no remitirse a la noción de organismo de Derecho público, tal como figura, en particular, en la Directiva 2004/18, como ya he expuesto en el punto 66 de las presentes conclusiones.

70. El artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, cuyo tenor es idéntico al del artículo 13, apartado 1, párrafo primero de la Directiva 2006/112, ya recogía el concepto de «demás organismos de Derecho público». Este artículo precedente hacía referencia, en su versión en lengua francesa, a «les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public».

71. Los artículos 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva también han conservado, a estos efectos, un tenor idéntico en las versiones alemana e inglesa. En alemán, se realiza la siguiente enumeración: «Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts», mientras que la versión inglesa está redactada de la siguiente forma: «states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law».

72. No obstante, es preciso señalar que las diferentes versiones lingüísticas no son exactamente idénticas, dado que la versión francesa enumera, además de los «autres organismes de droit public», cuatro niveles de organismos de Derecho público, mientras que las versiones alemana e inglesa solo enumeran tres. En cuanto a las demás versiones lingüísticas originales de este artículo, las versiones danesa e italiana enumeran, al igual que la francesa, cuatro categorías de organismos, mientras que la versión neerlandesa enumera cinco: «de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen».

73. En la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva⁴⁰ no se explicó el enfoque adoptado para establecer esta lista; no obstante, varias versiones lingüísticas⁴¹ de la propuesta inicial de la Sexta Directiva fueron modificadas antes de la adopción de dicha Directiva para añadir la palabra «demás».⁴²

74. Habida cuenta de las diferencias lingüísticas, así como de la presencia de la palabra «demás» en la lista, me parece evidente que dicha lista tiene por objeto enumerar, de forma no exhaustiva, los organismos que podrán estar exentos del IVA en virtud del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112. Por tanto, los Estados, las regiones, las provincias y los municipios son sólo ejemplos de organismos que pueden estar exentos.

75. En consecuencia, estimo que el concepto de «demás organismos de Derecho público» previsto en la disposición de que se trata tiene como única función poner de manifiesto el carácter meramente ilustrativo de dicha disposición. La existencia de divergencias lingüísticas en cuanto al número y a la designación de los organismos o entidades susceptibles de exención corrobora esta tesis.

76. En consecuencia, soy de la opinión de que la lista que figura en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 se remite implícitamente a las legislaciones de los Estados miembros en lo que respecta al concepto de «demás organismos de Derecho público».

40 — Explanatory Memorandum, COM(73) 950, de 20 de junio de 1973.

41 — En particular, las versiones francesa, alemana, italiana y neerlandesa.

42 — Véase la Propuesta de Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, presentada por la Comisión al Consejo el 29 de junio de 1973 (DO C 80, p. 1).

77. En la vista, el Gobierno del Reino Unido afirmó que el concepto de organismo de Derecho público es un concepto autónomo del Derecho de la Unión. Según este Gobierno, en caso de que tal concepto dependiese únicamente de las legislaciones de los Estados miembros podría adquirir un alcance demasiado amplio. La calificación de una entidad como organismo de Derecho público a efectos de la legislación nacional es pertinente, pero no decisiva.

78. Es cierto que, a primera vista, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia parece confirmar la tesis formulada por el Gobierno del Reino Unido. En efecto, según el Tribunal de Justicia, si bien la designación de un organismo por el Derecho administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho público resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza revelan que no se cumplen los requisitos estrictos para la aplicación de la citada regla de no sujeción.⁴³

79. Sin embargo, el mencionado asunto Comisión/España tenía por objeto una situación en la que la designación de un organismo, por la legislación nacional, como organismo de Derecho público no se correspondía con la naturaleza y las actividades que realmente ejercía, puesto que los operadores en cuestión no estaban integrados en la organización de la Administración pública y ejercían sus actividades en el marco de una profesión asimilada a una profesión liberal. Así pues, la interpretación adoptada en ese asunto concreto era necesaria para garantizar una interpretación estricta de toda regla de exención, como la que figura en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112.⁴⁴

80. En cambio, me parece difícil de imaginar que un organismo de Derecho privado en virtud de la legislación nacional pueda calificarse de organismo de Derecho público a efectos del Derecho de la Unión. En efecto, habida cuenta de que no existe ninguna definición de «Derecho público» a nivel de la Unión, es preciso consultar las normas de Derecho público de cada Estado miembro.

81. Ahora bien, como ya he indicado en el punto 63 de las presentes conclusiones, el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, como excepción al principio de sujeción de toda actividad de naturaleza económica, debe ser objeto de una interpretación estricta. De este modo, esta disposición puede servir, junto con el criterio acumulativo de la actuación como autoridad pública en las operaciones, para limitar, pero no para ampliar, una calificación de organismo de Derecho público en el Derecho nacional, cuando se genere así una exención del IVA contraria al espíritu de la Directiva 206/112 y a los objetivos de su artículo 13.

82. A mi juicio, de ello se infiere que el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 no puede interpretarse en el sentido de que un organismo privado a efectos de la legislación nacional pueda ser calificado de organismo de Derecho público en virtud del Derecho de la Unión. Los Estados miembros deben poder contar con el derecho de definir los «demás organismos de Derecho público» de manera estricta, sin que el Derecho de la Unión pueda ampliar esta definición a otros organismos que, de conformidad con las disposiciones de Derecho nacional aplicables, son de naturaleza privada. En mi opinión, la postura del Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/España,⁴⁵ antes citada, no pone en entredicho esta conclusión.

43 — Sentencia Comisión/España (C-154/08, EU:C:2009:695), apartado 119.

44 — Véase el punto 63 de las presentes conclusiones. No obstante, procede señalar que una interpretación «estricta» no significa necesariamente una interpretación «restrictiva». En efecto, las exenciones del IVA han de ser estrictamente interpretadas, pero no deben ser reducidas a través de su interpretación. Las limitaciones de las exenciones no deben ser interpretadas restrictivamente, pero tampoco de modo que excedan de sus términos. Las exenciones, al igual que cualesquiera limitaciones de ellas, han de ser interpretadas de forma que la exención se aplique a lo que se pretendía y nada más [véanse, a este respecto, las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698), punto 19].

45 — C-154/08, EU:C:2009:695.

83. Es más, teniendo en cuenta el conjunto de consideraciones anteriores, estimo que la limitación de una definición nacional de un organismo de Derecho público que no refleje la naturaleza real y la esencia de las actividades de dicho organismo, podría efectuarse asimismo a través del segundo requisito acumulativo exigido para la aplicación de la regla de no sujeción, es decir, el requisito en virtud del cual el organismo de que se trate debe actuar «como autoridad pública». La realización de las actividades como autoridad pública, en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión. En efecto, según la sentencia Comisión/España, antes citada, para la aplicación de la citada regla de no sujeción a un organismo, conviene tener en cuenta, además de la designación de dicho organismo recogida en el Derecho nacional, «la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza».⁴⁶ En mi opinión, la «esencia de la actividad» puede entenderse como una referencia directa al requisito relativo a la realización de las actividades «como autoridad pública».

84. En cuanto al criterio acumulativo de la realización de las actividades como autoridad pública, se desprende de jurisprudencia reiterada que las actividades realizadas como autoridades públicas en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 son aquellas que realizan los organismos de Derecho público en el marco del régimen jurídico que les es propio, salvo las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. Corresponde al Juez nacional calificar la actividad de que se trata en atención a este criterio.⁴⁷

85. A este respecto, según la jurisprudencia, éstas son las modalidades de ejercicio de las actividades que permiten determinar el alcance de la no sujeción de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 supedita la no sujeción de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen «como autoridades públicas», considera imponibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. No obstante, el único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional.⁴⁸ De este modo, la calificación de una operación como «actividad realizada como autoridad pública» también depende, en cierta medida, del Derecho nacional aplicable.

86. Procede recordar que la jurisprudencia establece claramente el principio en virtud del cual los *operadores económicos privados* no pueden quedar exentos del IVA en virtud del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, aun cuando sus actividades consistan en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública.⁴⁹ Así pues, si un operador determinado no está integrado en la organización de la Administración pública, su actividad se

46 — *Ibidem*, apartado 119.

47 — Véanse, en particular, las sentencias Comune di Carpaneto Piacentino y otros (C-231/87 y C-129/88, EU:C:1989:381), apartado 16; Comune di Carpaneto Piacentino y otros (C-4/89, EU:C:1990:204), apartado 8; Comisión/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424), apartado 40; Comisión/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425), apartado 38; Comisión/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426), apartado 50; Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691), apartado 17, así como Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 21.

48 — Véanse en este sentido, las sentencias Comune di Carpaneto Piacentino y otros (231/87 y 129/88, EU:C:1989:381), apartado 15, y Comune di Carpaneto Piacentino y otros (C-4/89, EU:C:1990:204), apartado 10.

49 — Sentencias Comisión/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424), apartados 45 y 46; Comisión/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425), apartados 43 y 44, y Comisión/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426), apartados 55 y 56.

ejercerá, no como organismo de Derecho público, sino como una actividad realizada en el marco de una profesión asimilada a una profesión liberal.⁵⁰ Por consiguiente, el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no puede aplicarse a una sociedad privada, aun cuando ésta esté participada en un 100 % por un organismo de Derecho público.⁵¹

87. Cabe subrayar que, según el artículo 4, apartado 1, del Decreto legislativo regional n° 41/2003/A, Saudaçor es una sociedad anónima que se rige, en particular, por el régimen jurídico del sector de las empresas públicas y *por el Derecho privado*. Asimismo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto-ley n° 558/99, que regula el régimen jurídico de las empresas públicas, las empresas estatales se rigen *por el Derecho privado*.

88. De esta manera, en la medida en que Saudaçor, en su condición de sociedad anónima de capital exclusivamente público no integrada en la organización de la Administración pública, se rija por el Derecho privado con arreglo a la legislación interna aplicable, lo que incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar en cualquier caso, y tributa con arreglo al régimen común, es claramente un operador privado.

89. En consecuencia, dicha sociedad anónima no podrá ser calificada de organismo de Derecho público en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 y, por ello, sus actividades no podrán estar exentas del IVA en virtud de dicho artículo. El hecho de que Saudaçor disponga, para la realización de algunas de sus tareas, de las mismas potestades de autoridad que la RAA no afecta a esta constatación.

90. Téngase en cuenta que para que sea aplicable el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/12, deben reunirse dos requisitos acumulativos: el ejercicio de actividades por un organismo de Derecho público y el ejercicio de actividades desarrolladas como autoridad pública.⁵² Al no cumplirse el primer requisito en el caso de autos, no es necesario examinar las actividades de Saudaçor en relación con el segundo requisito.

V. Conclusión

91. A la luz de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) del siguiente modo:

En lo que respecta a la tercera cuestión, en una situación como la controvertida en el litigio principal, las «contribuciones financieras» abonadas en virtud de un contrato programa «como contrapartida a la prestación de servicios objeto del contrato» por una entidad pública a una sociedad anónima regida por el Derecho privado participada por aquélla en un 100 % constituyen la contrapartida de los servicios prestados por esta sociedad anónima a dicha entidad pública.

En lo que atañe a la primera cuestión, el concepto de «demás organismos de Derecho público», en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no puede interpretarse a la luz del concepto de «organismo de Derecho público», tal y como se define en el

50 — Al igual que la sentencia Comisión/España (C-154/08, EU:C:2009:695), apartado 115. En la sentencia CO.GE.P. (C-174/06, EU:C:2007:634), apartados 24 y 25, el Tribunal de Justicia declaró que un organismo público de carácter económico que actúa, no en nombre y por cuenta del Estado, sino en nombre propio y adopta decisiones autónomas, no reúne los requisitos acumulativos exigidos para que pueda aplicarse la regla exención que figura en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

51 — Véase, a este respecto, el informe final de la Comisión, de 1 de mayo de 2011, titulado «VAT in the public sector and exemptions in the public interest», Final report for TAXUD/2009/DE/316, p. 41.

52 — Véanse, en particular, las sentencias Comisión/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424), apartado 39, e Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 19.

artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y el 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.

En cuanto a las cuestiones segunda y cuarta, de conformidad con la Directiva 2006/112 no cabe calificar de organismo de Derecho público, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la referida Directiva, a una sociedad anónima de capital exclusivamente público que no está integrada en la organización de la Administración pública y que se rige por el Derecho privado y tributa con arreglo al régimen común en virtud de la legislación interna aplicable.