

SUJECCIÓN AL IVA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR SOCIEDADES INSTRUMENTALES CONSTITUIDAS POR ENTES PÚBLICOS

Análisis de la STJUE de 29 de octubre de 2015, Asunto C-174/14

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

1. SUPUESTO DE HECHO

La sociedad que dio lugar a la controversia era Saudaçor, sociedad anónima que procedía de la transformación como tal del Instituto de gestión financiera de la salud de la Región Autónoma de las Azores. Su capital social era propiedad al 100 % de dicha Región. De acuerdo con sus disposiciones de creación, la entidad tenía como misión la prestación de servicios de interés económico general en el ámbito de la salud, constituyendo su objeto la planificación y la gestión del Servicio Regional de Salud y de los sistemas de información, infraestructuras e instalaciones correspondientes, así como la realización de obras de construcción, conservación, recuperación y reconstrucción de las unidades y servicios sanitarios, en particular en las regiones afectadas por catástrofes naturales y en las zonas consideradas de riesgo.

Saudaçor se regía por sus propias disposiciones de creación (emanadas de la Región de las Azores), por sus estatutos, por el régimen jurídico de las empresas públicas y por el derecho privado. Se disponía igualmente que, en el marco de sus actividades, Saudaçor había de respetar las normas de organización y funcionamiento del Servicio Regional de Salud de la Región de las Azores. Asimismo, se establecía que para la ejecución de sus cometidos Saudaçor disponía de las mismas prerrogativas de poder público que la Región de las Azores, entre ellas, la de expropiar.

Saudaçor ejercía sus actividades en virtud de contratos-programa celebrados con el Gobierno de la Región de las Azores, en los que se definían los servicios que Saudaçor debía prestar en el ámbito de la planificación y gestión del Servicio Regional de Salud, así como la compensación, denominada «contribución financiera», que dicha región debía abonar como contrapartida de tales servicios, destinada a cubrir los gastos de funcionamiento de Saudaçor.

La controversia que dio lugar a la cuestión prejudicial se produjo como consecuencia de la pretensión de las autoridades fiscales portuguesas de considerar los servicios prestados por Soudaço sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), viniendo su base imponible dada por la precitada contribución financiera. A esta conclusión llegaba tras el análisis de la operativa de la compañía, que se consideraba equiparable a la de la iniciativa privada, resultando su posible no sujeción susceptible de crear distorsiones de la competencia, siempre en opinión de las referidas autoridades. La deducción, por parte de Soudaço, del IVA soportado refrendaba esta conclusión (siempre en opinión de las autoridades fiscales portuguesas).

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Con estos antecedentes, la primera cuestión que se suscitó ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) fue si el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112 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 dicha región.

En su análisis, el TJUE apeló a la amplitud del ámbito de aplicación de la directiva y al concepto mismo de prestación de servicios a título oneroso, que requiere de la existencia de una relación directa entre la prestación realizada y la contraprestación recibida a cambio (construcción que tradicionalmente se ha conocido como doctrina del vínculo directo, elaborada a partir de la ya antigua Sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, asunto C-16/93 (NFJ003302), más que reiterada con posterioridad).

Aunque la apreciación de la concurrencia de estas circunstancias en el asunto controvertido se remitió al juez nacional (apdo. 34 de la sentencia), el TJUE consideró conveniente, no obstante, dar alguna indicación adicional, para lo cual prestó especial relevancia a la contribución financiera que la Región de las Azores debía abonar a Soudaço «como contrapartida» de los servicios que esta había de prestar en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud, especificada en los contratos-programa suscritos al efecto.

Con esta base, se concluyó que: «36. A la vista del carácter permanente y continuo de los servicios de planificación y gestión prestados por Soudaço, el hecho de que dicha compensación se fije, no en función de prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado y sobre una base anual, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de esta sociedad, no puede en sí afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios claramente establecidos (véase, en este sentido, la sentencia Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartados 36 y 37)».

Constatado, pues, el carácter de contraprestación de los servicios prestados para la así llamada «contribución financiera», el TJUE hizo dos consideraciones adicionales:

- a) El hecho de que el importe de la citada contribución financiera pudiera ajustarse después de establecida inicialmente no se consideró relevante, entendiéndose más bien como particularidad de la forma de funcionamiento de la entidad.
- b) Otro tanto se dispuso respecto al hecho de que los servicios prestados por Saudaçor tuviera por objeto la ejecución de una obligación constitucional que incumbe exclusiva y directamente al Estado en virtud de la Constitución portuguesa, a saber, la obligación de crear un servicio nacional de salud universal y potencialmente gratuito que debe financiarse esencialmente con recursos públicos.

La **conclusión** respecto a esta primera cuestión fue contundente:

«42. [...] el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 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».

Centrados en el carácter público, o su posible consideración como tal, para las actividades desplegadas por Saudaçor, el TJUE entró en el análisis de si la no sujeción que establece el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112 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 gestión del Servicio Regional de Salud conforme a los contratos-programa celebrados entre esa sociedad y esa región.

A estos efectos, la primera posibilidad que se valoró fue la de interpretar el concepto de «demás organismos de derecho público» que se contiene en el artículo 13.1 de la mencionada directiva recurriendo a la definición del concepto de «organismo de derecho público» formulada en el artículo 1.9 de la **Directiva 2004/18, relativa a la adjudicación de contratos públicos**.

El TJUE descartó de plano esta posibilidad, justificando su postura en la diferencia de contexto de ambas directivas, por cuanto esta se basa en los principios de transparencia y no discriminación en la adjudicación de contratos públicos, cometido completamente ajeno a los objetivos y contexto de la Directiva 2006/112.

Centrado en la determinación de las condiciones de aplicación del artículo 13 de la Directiva 2006/112 al supuesto controvertido, el TJUE insistió en la vocación de amplitud de la sujeción al impuesto de las actividades económicas, de donde se infiere como corolario la necesidad de hacer una **interpretación estricta** de lo dispuesto por dicho precepto (apdo. 49).

Centrados con algo más de detalle en la norma, el TJUE apeló a los dos requisitos que tradicionalmente han informado la interpretación del citado artículo 13 de la Directiva 2006, como

son: a) el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y b) el ejercicio de actividades en las que este actúe como autoridad pública (entre otras, Sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión contra Alemania, asunto 107/84; 26 de marzo de 1987, Comisión contra Países Bajos, asunto 235/85 (NFJ000268); 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, asunto C-202/90 (NFJ006850); 13 de diciembre de 2007, Götz, asunto C-408/06 (NFJ026986); Auto de 21 de mayo de 2008, Mihal, asunto C-456/07, y Sentencia de 25 de marzo de 2010, Comisión contra Países Bajos, asunto C-79/09, estos dos últimos expresamente citados por el TJUE).

Constatado, adicionalmente, que no hay en la disposición comunitaria controvertida ninguna referencia al Derecho de los Estados miembros, la interpretación de la misma se remitió por el TJUE a los dos requisitos precitados. Con este argumento, y recordando los principios de interpretación autónoma y uniforme del Derecho de la Unión, el TJUE concluyó que: «la enumeración recogida en dicha disposición es exhaustiva, de modo que el concepto de "demás organismos de derecho público" constituye una categoría residual de organismos que forman parte de la autoridad pública distintos de los que se mencionan específicamente en esa disposición» (apdo. 55).

En lo que se refiere específicamente al primero de los dos requisitos establecidos en el artículo 13 de la Directiva 2006/112, a saber, el relativo al **carácter de organismo público**, se analizó la relevancia que pudiera tener a estos efectos el ejercicio de prerrogativas públicas, recordándose por el TJUE que por el hecho de que una persona o entidad lleve a cabo actos que forman parte de las prerrogativas del poder público de manera independiente, sin estar integrada en la organización de la Administración pública, no puede calificarse de organismo de derecho público a estos efectos de dicha disposición (Auto de 21 de mayo de 2008, Mihal, asunto C-456/07).

No obstante, «el hecho de que el organismo de que se trate disponga, en virtud del Derecho nacional aplicable, de **prerrogativas de poder público**, si bien no resulta determinante a efectos de dicha calificación, constituye no obstante, en la medida en que es una característica esencial propia de toda autoridad pública, un indicio importante para acreditar que dicho organismo debe ser calificado de organismo de Derecho público» (apdo. 58). Tal era el caso de Sudaçor.

A continuación, el TJUE analizó si era posible considerar a Sudaçor integrada en la Administración pública de la Región de las Islas Azores, posibilidad que no excluyó (aunque incumbiera al juez nacional).

A pesar de la forma jurídica de la entidad –sociedad anónima–, el TJUE llamó la atención sobre varios aspectos (apdos. 62 y ss.):

- a) La autonomía real de Sudaçor parecía limitada por el hecho de que su capital, que no estaba abierto a la participación de particulares, era propiedad al 100% de la Región de las Azores. Adicionalmente, esta era su único cliente, si se exceptúan los servicios prestados a terceros en el marco de las actividades llamadas «accesorias», de las que constaba que tenían una importancia marginal. En opinión del TJUE, estas circunstancias podían indicar que la Región de las Azores estaba en condiciones de ejercer una influencia determinante sobre las actividades de Sudaçor.

- b) Conforme a los contratos-programa celebrados entre Saudaçor y la Región de las Azores, la sociedad llevaba a cabo su misión conforme a las orientaciones definidas por la Región de las Azores, estando sometida a su supervisión.
- c) De acuerdo con la normativa reguladora de su régimen jurídico, el derecho privado ocupaba un lugar secundario con respecto al atribuido a las normas que determinaban el régimen jurídico de Saudaçor en cuanto empresa pública.
- d) Aun cuando de la existencia de los contratos-programa pudiera colegirse que Saudaçor actuaba en el mercado en competencia con otros operadores privados, no es menos cierto que, en la Región de las Azores, Saudaçor era la única que prestaba dichos servicios y que tales servicios no se adjudicaban a operadores privados, por ejemplo, a través de un procedimiento de licitación.
- e) Adicionalmente, parecía existir un vínculo orgánico entre Saudaçor y la Región de las Azores, aunque solo fuera por el hecho de que esa sociedad fuera creada mediante un acto legislativo adoptado por el legislador de la región con objeto de que esta dispusiera de una «prestación de servicios de interés económico general en el ámbito de la salud».

Con estas premisas, el TJUE concluyó que: «no cabe excluir, pues, que, partiendo de una **valoración de conjunto** que tome en consideración las disposiciones del derecho nacional aplicables a Saudaçor, ese tribunal llegue a la conclusión de que esta entidad puede ser calificada de **organismo de derecho público** en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112» (apdo. 68).

En cuanto al segundo de los requisitos, esto es, el de la **actuación como autoridad pública**, el TJUE (apdo. 70) recordó que:

- a) Constituyen actividades de esta índole las realizadas por dichos organismos en el ámbito del **régimen jurídico** que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.
- b) El **objeto o el fin de la actividad** es irrelevante a este respecto, si bien el hecho de que el desarrollo de la actividad controvertida en el litigio principal implique el ejercicio de **prerrogativas de poder público** permite acreditar que esa actividad está sujeta a un régimen de derecho público.

En la concreción de estos extremos al supuesto controvertido, se hizo referencia al hecho de que las prerrogativas de las que disponía Saudaçor no constituían un instrumento que esta pudiera utilizar para llevar a cabo las actividades controvertidas, sino que eran utilizadas a otros efectos (apdo. 72) pareciendo indicarse con ello que se excluía la no sujeción.

Asimismo, se señaló que aun suponiendo que debiera concluirse que Saudaçor era un organismo de derecho público y se considerase que ejercía la actividad económica controvertida en

el litigio principal actuando como autoridad pública, había de valorarse la compatibilidad de la no sujeción con la interdicción de la **distorsión de la competencia** que establece expresamente el artículo 13 de la Directiva 2006/112.

Esta posibilidad fue contestada señalando que: «las distorsiones significativas de la competencia a las que podría llevar el hecho de no considerar sujetos pasivos a los organismos de derecho público que actúen como autoridades públicas deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado específico, y con respecto, no solo 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» (apdo. 74).

Con estos antecedentes, el TJUE concluyó lo siguiente:

«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 conforme a los contratos-programa celebrados entre esa sociedad y esa región, 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».

Ciertamente, la interpretación de la declaración final del TJUE no es sencilla. Probablemente, así es por el error en la traducción al español cometido con esta sentencia, que se percibe cuando analizamos la misma en inglés: «Article 13(1) of Directive 2006/112 must be interpreted as meaning that an activity such as that at issue in the main proceedings, whereby a company provides a region with services in respect of the planning and management of the regional health service under the programme agreements concluded between that company and that region, **falls under** the rule of treatment as a non-taxable person for value added tax purposes...» y, con mayor claridad, si acudimos al idioma original de la sentencia, que es el portugués: «O artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que **está abrangida** pela regra de não sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado, prevista nessa disposição, uma atividade como a em causa no processo principal...» («abrangida» se traduce como «incluida»).

Con esta premisa, se entiende bastante mejor la conclusión a la que llega el TJUE, que admite la extensión de la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos a las actividades realizadas por una entidad como Sudaçor, supuesto que se cumplan los tradicionales requisitos exigidos para ello y en la hipótesis de que con ello no se está distorsionando la competencia.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Varias son las cuestiones que se suscitan a partir de la lectura de esta sentencia, la primera de las cuales tiene por objeto una cuestión general de Derecho comunitario, siendo relativas las demás a la incidencia del IVA en las sociedades públicas, aunque bien podría abrirse el angular para referirla a cualesquiera otras fórmulas de personificación de los entes públicos. Esta cuestión, que fue objeto de una importante, aunque incompleta, modificación de la normativa interna, que entró en vigor en 2015, hace que la sentencia adquiera una especial relevancia en España.

El primer tema que anunciábamos era de carácter general en cuanto al Derecho de la Unión y se concreta en la **discrepancia lingüística** entre las diferentes versiones de la sentencia, al menos, entre las que hemos manejado para este comentario.

A este respecto, hay que manejar dos elementos importantes y que, en este caso, conducen a la misma conclusión.

El primero de ellos se plasma en el Reglamento de funcionamiento del TJUE y tiene por objeto su régimen lingüístico, contemplado en sus artículos 29 a 31. Sin necesidad de entrar en más detalles en cuanto a la determinación de la lengua o lenguas en la que se sustancia cada procedimiento, lo cierto y verdad es que únicamente los documentos que se redactan en las mismas tienen la condición de documentos auténticos (art. 31). Considerando que la lengua del procedimiento que dio lugar a la sentencia que comentamos es el portugués, es la versión en portugués de la sentencia la que merita tal consideración, sin que la misma sea extensible a sus traducciones.

Por otra parte, es un principio consagrado del Derecho de la Unión la procedencia de interpretar sus disposiciones conforme a su contexto y objetivos, sin que quepa otorgar a ninguna de sus versiones la preferencia sobre el resto. Considerando que los requisitos que se establecen a continuación de la exclusión de la aplicación de la norma de no sujeción que se predica en la versión en español de la sentencia son, precisamente, los que conforme a la jurisprudencia reiterada del tribunal han de concurrir para que la citada no sujeción sea aplicable, bien cabe concluir que la voluntad auténtica del TJUE era señalar la procedencia de extender la no sujeción que establece el artículo 13 de la Directiva 2006/112 a las actividades de Sudaçor, por más que la traducción de la sentencia al español diga precisamente lo contrario.

Nótese que el principio al que hemos apuntado en el párrafo anterior choca, en cierto modo, con el anterior, por lo que, en una hipótesis en la que condujeran a conclusiones distintas, se podría generar una situación compleja. Con todo, e insistiendo en que la versión auténtica de las sentencias es la que se dicta en el idioma o idiomas en los que se ha sustanciado el procedimiento, esta discordancia únicamente podría producirse en caso de que la sentencia que le pone término fuera intrínsecamente contradictoria. No es este el caso si leemos la sentencia en portugués.

Pasando al fondo del asunto, la sentencia versa sobre la posible no sujeción al IVA de las actividades desarrolladas por una sociedad pública cuyas operaciones tienen como destinataria

primordial a la entidad pública de la que depende, esto es, propietaria del 100% de su capital. Esta posible no sujeción es analizada desde dos perspectivas distintas, que son la posible consideración de la entidad como integrada en la Administración pública y el desarrollo de su actividad en tanto que autoridad pública. Veámoslas por separado.

En cuanto a la posible **calificación de la sociedad como parte de la Administración pública**, hay una primera consideración que se expresa por el TJUE con claridad y que, a la vista de la redacción vigente del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, que se ocupa de la cuestión en nuestro país, no deja de llamar la atención: se trata de la impropiedad de extrapolar a este ámbito las categorías incluidas en la Directiva 2004/18, sobre **contratación administrativa**.

Así, la relación de entidades que, por mandato expreso de la norma interna, han de considerarse como Administraciones públicas a los efectos de la aplicación de la norma de no sujeción se parece enormemente a la que se comprende en el artículo 3.1 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

Sin dejar de reconocerle a la legislación nacional una cierta lógica, por cuanto, al fin y al cabo, de lo que se trata es de delimitar lo que se puede considerar, desde un punto de vista financiero, como Administración pública, la contundencia con la que el TJUE descarta esta asimilación deja poco lugar a la duda. La norma sobre contratación administrativa se consagra a los principios de transparencia y no discriminación en la adjudicación de contratos públicos, que son completamente ajenos a la interpretación de una norma, la de no sujeción al IVA que, en tanto que reguladora de un supuesto de excepción a la regla general de tributación de las operaciones realizadas en el desarrollo de actividades económicas, ha de ser objeto de interpretación estricta.

Centrados en la discusión de si cabría considerar a Soudaço como un ente público, el TJUE hace una serie de consideraciones que no vamos a reproducir pero que son relevantes, especialmente si las ponemos en relación con la conocida como «**doctrina del órgano técnico administrativo**» y la elevación a rango legal de la misma que se produjo con la aprobación y entrada en vigor de la Ley 28/2014.

De esta forma, el control que la Región de las Islas Azores ejerce sobre la compañía es tal y las manifestaciones que el mismo alcanza son tan variadas que, en última instancia, el TJUE llega a asimilar a una y a otra, admitiendo la prescripción para la entidad del mismo tratamiento que correspondería a la Administración pública territorial de la que depende. En buena lógica, esta asimilación puede amparar la no sujeción –erróneamente calificada como exención en la sentencia– de las operaciones realizadas por la compañía.

Sin perjuicio de la muy discutible, por la necesidad de realizar un estudio caso a caso, extrapolación de estos criterios a otros supuestos más o menos similares, esta asimilación genera dos dudas principales, que son la determinación exacta de su alcance y la corrección de la base jurídica sobre la cual el TJUE basa su conclusión.

En cuanto a la **extensión de la no sujeción**, hay un ámbito idóneo, no controvertido y al que, por tanto, no prestaremos mayor atención, que es el de los servicios que Sudaçor pudiera prestar a la entidad pública de la que depende, los cuales, con las premisas que después veremos, pueden considerarse no sujetos al tributo.

Algo más dudosa sería la extensión de esta no sujeción a prestaciones de servicios que pudieran tener por destinatarias otras personificaciones de la misma Región de las Azores y que, por razones idénticas a las que se han señalado respecto a Sudaçor, compartieran su mismo tratamiento. Otro tanto cabe decir de los servicios prestados a terceros, completamente ajenos a la Administración pública en las Islas Azores.

La consideración como Administración pública de Sudaçor debería conducir a la conclusión de que, con independencia de la condición del destinatario de sus operaciones, estas han de quedar no sujetas al impuesto (supuesto que actúa como autoridad pública, aspecto sobre el que volveremos más adelante), por cuanto la norma de no sujeción que interpreta la sentencia, que es el artículo 13 de la Directiva 2006/112, no discrimina, a estos efectos, en función del destinatario de las operaciones.

Probablemente, las anteriores disquisiciones vienen inducidas por el modelo de negocio de la compañía y, especialmente, por la forma en la que el legislador nacional ha configurado la no sujeción de estas operaciones, refiriéndolas únicamente a determinados servicios. Como decíamos, la norma de referencia, el artículo 13 de la Directiva 2006/112, no discrimina, por lo que, admitida la posibilidad de la no sujeción, esta debería hacerse extensiva al total de las operaciones que realice la empresa, ya tengan por destinataria a la Administración pública territorial accionista de la misma, ya tengan por destinatarias a otras personas o entidades.

Desde esta perspectiva, la limitación de la no sujeción de ciertas actividades desarrolladas por estas entidades exclusivamente a las que tengan por destinatarias a las Administraciones públicas que participan en su capital resulta, cuanto menos, chocante. Otro tanto cabe decir de la limitación de la no sujeción a las operaciones que hayan de calificarse como prestaciones de servicios, sin admitir su extensión a entregas de bienes, cuando la norma comunitaria de no sujeción que venimos comentando no hace distinción.

El siguiente comentario lo referiremos a la base jurídica sobre la que el TJUE sustenta su sentencia, que es el artículo 13 de la directiva. Bien es cierto que esa era la norma que se había sometido a su consideración y respecto a la cual se solicitaba su pronunciamiento; sin embargo, no por ello debemos abstenernos de extender el estudio a otros artículos de la Directiva 2006/112, en particular, a su artículo 11, regulador, por así decirlo, del **régimen de grupos de IVA**. A esta conclusión llegamos especialmente tras la lectura de los apartados 62 y siguientes de la sentencia y la insistencia de los mismos en el control que la Región de las Islas Azores tenía sobre la compañía.

Considerando los vínculos que han de concurrir para la efectiva aplicación del régimen de grupos, financiero, económico y organizativo, como establecen tanto la norma interna como la

comunitaria, bien podría llegarse a la conclusión de que todos ellos concurrían en la operativa de Sudaçor y la Región de las Azores, lo cual debería haber conducido igualmente a la consideración de ambas entidades como integrantes de un grupo (la posibilidad de admitir como integrantes de grupos de IVA a entidades que no tengan la condición de empresario o profesional ha sido expresamente admitida por el TJUE y de manera indiscriminada, Sentencia de 9 de abril de 2013, Comisión contra Irlanda, asunto C-85/11 (NFJ050408), entre otras, por más que nuestro legislador lo haya entendido en términos un tanto peculiares). Nótese que, de nuevo, esto habría supuesto la asimilación entre ambas entidades y el tratamiento de las mismas como un sujeto pasivo único, cabe entender que como ente público, con todo lo que ello implicara en cuanto a no sujeción de las operaciones internas, referencia del derecho a la deducción al total del grupo y, finalmente, consideración conjunta del total de las operaciones realizadas por el grupo para con terceros (es de suponer que para conducir a su no sujeción).

Como decíamos, no hay en la sentencia ninguna referencia al asunto, por lo que se trata de comentarios «a beneficio de inventario», pero que muy probablemente tienen especial sentido desde la perspectiva de la forma en la que se ha configurado la operativa de estas entidades en nuestro ordenamiento.

Hay una última cuestión que hemos de señalar y es la difícil aplicación en este caso del principio de **no distorsión de la competencia** cuando de lo que se trata es, precisamente, de la aplicación de una norma que exime de tributación. Quizá la clave pueda estar en la razón de ser de la compañía y si la misma consiste en el aprovechamiento de la situación de ventaja que le podría dar su no sujeción al impuesto, de forma que, no siendo este el caso, bien podría descartarse la citada distorsión. Con todo, se trata de una cuestión polémica.