

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 16 de septiembre de 2008*

En el asunto C-288/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Reino Unido), mediante resolución de 6 de marzo de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de junio de 2007, en el procedimiento entre

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

e

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas y K. Lenaerts, Presidentes de Sala, y los Sres. G. Arestis, U. Lõhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh y A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de abril de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Isle of Wight Council, el Mid-Suffolk District Council, el South Tyneside Metropolitan Borough Council y el West Berkshire District Council, por los Sres. J. Ghosh, QC, J. Henderson, Barrister y R. Genn, Solicitor, así como por la Sra. L. Leach, Adviser;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Z. Bryanston-Cross, en calidad de agente, asistida por los Sres. C. Vajda, QC, y B. Rayment, Barrister;

— en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por los Sres. A. Aston, SC, y N. Travers, BL;

- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

- en nombre del la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de junio de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de sendos litigios entre los Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y cuatro entidades locales, a saber, el Isle of Wight Council, el Mid-Suffolk District Council, el South Tyneside Metropolitan Council y el West Berkshire District Council (en lo sucesivo, conjuntamente, «entidades locales de que se trata»), en relación con la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de dichas entidades por lo que respecta a las actividades de explotación de aparcamientos cerrados para automóviles («offstreet parking») (en lo sucesivo, «aparcamientos»).

Marco jurídico

- 3 El artículo 2 de la Sexta Directiva, contenido en el título II de ésta, que lleva la rúbrica «Ámbito de aplicación», dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

- 4 El artículo 4 de la Sexta Directiva, contenido en el título IV de ésta, que lleva la rúbrica «Sujetos pasivos», establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

5. 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 que desarrollen en el ejercicio de sus funciones 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 como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 5 El anexo D de la Sexta Directiva, al cual el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva hace referencia, enumera trece categorías de operaciones. Sin embargo, la explotación de aparcamientos no figura entre estas últimas.
- 6 No ha sido llevada a cabo la adaptación del Derecho interno del Reino Unido al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, cuyo efecto directo fue reconocido por el

Tribunal de Justicia en la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (231/87 y 129/88, Rec. p. 3233), apartado 33.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 7 Las entidades locales de que se trata alquilan plazas en aparcamientos. El sector privado también ofrece dicho servicio.

- 8 Históricamente, las entidades locales del Reino Unido han aceptado que tienen la condición de sujetos pasivos del IVA por lo que respecta a sus rendimientos derivados de la explotación de aparcamientos. Sin embargo, a raíz del pronunciamiento de la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, Rec. p. I-11435), unas 127 entidades locales solicitaron la devolución del IVA previamente satisfecho porque estimaban que, en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, no deberían haber estado sujetas a dicho impuesto. El importe total de las solicitudes de devolución presentadas asciende a unos 129 millones de GBP. En relación con el importe que representaría el conjunto de las reclamaciones que podrían llegar a presentarse, en la resolución de remisión se indica que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cuenta aproximadamente con 468 entidades locales.

- 9 En los litigios del asunto principal, la suma total de las reclamaciones asciende aproximadamente a 1,6 millones de GBP. El órgano jurisdiccional remitente señala que dichos litigios son asuntos piloto, ya que las entidades locales de que se trata constituyen una muestra representativa del conjunto de las entidades locales. En efecto, el Isle of Wight Council, el Mid-Suffolk District Council, el South Tyneside Metropolitan Bourough Council y el West Berkshire District Council se encargan respectivamente de la administración de una isla, de un área rural, de un área urbana y de una región.

- 10 Al haber considerado las entidades locales de que se trata que, según una interpretación correcta del Derecho comunitario, no son deudoras del IVA por la actividad controvertida, solicitaron la devolución del IVA previamente abonado. Sin embargo, los Commissioners se negaron a llevar a cabo dicha devolución. En consecuencia, las referidas entidades locales interpusieron un recurso contra la resolución de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, London. Al haber estimado que la cuestión de la no consideración de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos, sobre la base del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debía ser objeto de un análisis diferenciado para cada una de las entidades locales de que se trata, es decir, «sujeto pasivo por sujeto pasivo», el VAT and Duties Tribunal, London, llegó a la conclusión de que la no consideración como sujetos pasivos del IVA de las referidas entidades locales no llevaba a distorsiones graves de la competencia. Por tanto, cada una de las antedichas entidades locales quedaba exenta del IVA por lo que respecta a sus rendimientos derivados de la explotación de aparcamientos.
- 11 Los Commissioners apelaron la resolución del VAT and Duties Tribunal, London, ante la High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). Su alegación principal se basa en que, a su entender, el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva tiene un alcance nacional, que exige realizar una apreciación global del impacto que tendría para el conjunto del sector privado una exención del IVA concedida a las entidades locales por lo que respecta a la explotación de aparcamientos. La referida apelación tiene también por objeto el significado de los términos «lleve a» y «graves», contenidos en el fragmento de frase «en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia», del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.
- 12 En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe apreciarse la expresión “distorsiones de la competencia” respecto de cada organismo público, de forma que, en el contexto del presente asunto, la existencia de tales distorsiones deba determinarse tomando como referencia el área o

las áreas en las que el organismo concreto de que se trata explote aparcamientos, o bien tomando como referencia la totalidad del territorio nacional del Estado miembro?

- 2) ¿Cuál es el significado de [la expresión] “lleve a”? Concretamente, ¿qué grado de probabilidad o qué nivel de certeza se requiere para que se cumpla esta condición?

- 3) ¿Cuál es el significado del término “grave”? Concretamente, ¿significa “grave” un efecto sobre la competencia que sea algo más que insignificante o *de minimis*, un efecto “sustancial” o un efecto “excepcional”?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- ¹³ Las entidades locales de que se trata estiman que la expresión «distorsiones de la competencia» debe apreciarse con respecto a cada organismo público, de forma que, en el contexto del presente asunto, la existencia de tales distorsiones debe determinarse tomando como referencia el territorio o los territorios en los que el organismo

concreto de que se trate alquile plazas en aparcamientos y no un mercado hipotético que abarque la totalidad del territorio nacional de un Estado miembro determinado. A su entender, el enfoque contrario no es coherente con el propio concepto de competencia. Según dichas entidades locales, la exención del IVA concedida a cada una de ellas no da en modo alguno lugar a distorsiones de la competencia con respecto a los operadores privados o a las entidades locales situados, por ejemplo, en Glasgow, y mucho menos a distorsiones «graves». Asimismo, ninguna persona que desee realizar compras en la isla de Wight aparcará su vehículo en Manchester.

- 14 El Gobierno del Reino Unido, basándose sobre todo en los principios fundamentales de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica, estima que, en principio, un enfoque «actividad por actividad», es decir, un enfoque que tenga en cuenta el conjunto del mercado nacional y no cada mercado local, es el más razonable a la hora de interpretar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. A su entender, el carácter local de la demanda supone que, incluso en el territorio perteneciente a una determinada entidad local, pueden existir varios mercados locales, entre los cuales algunos pueden generar competencia, mientras que otros no.
- 15 Según Irlanda, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los Estados miembros tienen libertad para elegir el método más apropiado a la hora de adaptar su Derecho nacional al artículo 4, apartado 5, párrafos segundo y tercero, de la Sexta Directiva. A su juicio, corresponde a cada Estado miembro determinar cuáles son las actividades desarrolladas por el Estado y por las entidades públicas que, si no estuviesen sujetas al IVA, llevarían a distorsiones graves de la competencia. En consecuencia, a su entender, los Estados miembros pueden adoptar enfoques locales, regionales o nacionales.
- 16 El Gobierno italiano propone que se apliquen los principios propios del ámbito de la competencia. A este respecto, se remite a la Comunicación de la Comisión relativa a la definición de mercado de referencia a efectos de la normativa comunitaria en materia de competencia (DO 1997, C 372, p. 5) y, basándose en ella, considera que, en los litigios del procedimiento principal, el mercado geográfico relevante no puede en ningún caso estar constituido por la totalidad del mercado nacional. A su entender,

en materia de alquiler de plazas en aparcamientos, no puede considerarse que exista ningún tipo de competencia entre los servicios ofrecidos por ciudades diferentes.

- 17 En opinión de la Comisión de las Comunidades Europeas, a la hora de evaluar el riesgo de que se produzcan distorsiones de la competencia, es preciso tener en cuenta la naturaleza de la actividad y no las condiciones locales de la competencia. A su juicio, la correcta fundamentación de este enfoque puede deducirse del hecho de que el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva establece que, en cualquier caso, las operaciones enumeradas en el anexo D de ésta última estarán sujetas al IVA a no ser que su volumen sea insignificante. A su entender, al hacer esto, la Sexta Directiva parte claramente del supuesto de que la relación de competencia y el riesgo de distorsiones que de ella resulta deben determinarse de forma abstracta, basándose en la propia naturaleza de la actividad y sin hacer referencia a las condiciones locales.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 18 Con carácter preliminar, debe recordarse que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, 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 que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.
- 19 Como ha declarado este Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones, deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que la antedicha disposición sea aplicable, a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, apartado 18, y Fazenda Pública, anteriormente citada, apartado 15).

- 20 En lo que respecta al primero de estos requisitos, ha quedado acreditado que las entidades locales de que se trata son organismos de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.
- 21 En cuanto al segundo requisito, es preciso recordar que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido de la antedicha disposición son las que realizan los organismos de Derecho público 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 (véase, en particular, la sentencia Fazenda Pública, antes citada, apartado 17 y la jurisprudencia allí mencionada).
- 22 Habida cuenta de la naturaleza del análisis que debe efectuarse, corresponde al juez nacional calificar la actividad de que se trata en el asunto principal en atención al criterio anteriormente referido (sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartado 16; de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, C-4/89, Rec. p. I-1869, apartado 11, y Fazenda Pública, antes citada, apartado 23).
- 23 Al no haberse planteado como cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia el hecho de si, en los litigios del asunto principal, las entidades locales de que se trata actuaban en el ejercicio de sus funciones públicas, es preciso, a reserva de comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, partir del supuesto de que la actividad controvertida en el procedimiento principal debe considerarse, a efectos de la presente petición de decisión prejudicial, comprendida dentro del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.
- 24 Asimismo, debe recordarse que, aunque las entidades locales lleven a cabo una actividad de esas características en el ejercicio de sus funciones públicas, dichas entidades deberán ser consideradas como sujetos pasivos, de conformidad con el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en la medida en que el hecho de

no considerarlas sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si dichas distorsiones deben apreciarse tomando como referencia los mercados locales en los que actúan cada una de las entidades locales de que se trata, o bien tomando como referencia la actividad, tal y como se lleva a cabo en la totalidad del territorio nacional.

25 Para responder a esta pregunta, es preciso, a falta de indicaciones en el propio tenor del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, tomar en consideración la estructura y la finalidad de dicha Directiva, así como el lugar que el artículo 4, apartado 5, ocupa dentro del sistema común del IVA establecido por la referida Directiva.

26 A este respecto, es importante subrayar que, como norma general y de conformidad con el artículo 2, punto 1, de esa misma Directiva, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso.

27 Además, a tenor del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 del mismo artículo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Ese apartado 2 define el concepto de «actividades económicas» como todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios (sentencia de 26 de junio de 2007, T-Mobile Austria y otros, C-284/04, Rec. p. I-5189, apartado 33).

28 Por consiguiente, el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA (véanse las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 7, y de 4 de diciembre de 1990, van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 17).

29 A este respecto, conviene, no obstante, precisar que esta última disposición sólo contempla las actividades de carácter económico (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1996, *Regie dauphinoise*, C-306/94, Rec. p. I-3695, apartado 15; de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, Rec. p. I-4295, apartado 47; de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 18, así como *T-Mobile Austria* y otros, antes citada, apartado 34).

30 Sólo como excepción a esta regla general determinadas actividades de naturaleza económica no quedan sujetas al IVA. Dicha excepción está prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, en virtud del cual las actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas no están sujetas a ese impuesto.

31 La referida excepción tiene principalmente por objeto las actividades desarrolladas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas que, si bien son de naturaleza económica, están estrechamente vinculadas al uso de prerrogativas de poder público. En esas condiciones, el hecho de no considerar a dichos organismos sujetos pasivos del IVA por lo que respecta a las mencionadas actividades carece potencialmente de efectos contrarios a la competencia, ya que éstas últimas las lleva generalmente a cabo el sector público con carácter exclusivo o casi exclusivo.

32 Sin embargo, aunque estos organismos lleven a cabo ese tipo de actividades en el ejercicio de sus funciones públicas, deberán ser considerados como sujetos pasivos, de conformidad con el artículo 4, apartado 5, párrafos segundo y tercero, de la Sexta Directiva, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia, o también, si las antedichas actividades se encuentran enumeradas en el anexo D de la referida Directiva, excepto cuando su volumen sea insignificante.

33 De este modo, un organismo de Derecho público puede estar encargado, en virtud del Derecho nacional, de llevar a cabo determinadas actividades de naturaleza esencialmente económica en el marco de un régimen jurídico que le es propio, aunque esas mismas actividades también puedan llevarlas a cabo de forma paralela operadores privados, de forma que la no consideración de dicho organismo como sujeto pasivo del IVA tenga como resultado el que se produzcan determinadas distorsiones de la competencia.

34 El legislador comunitario ha querido evitar ese resultado indeseable al establecer, en el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, que las actividades enumeradas de forma precisa en el anexo D de esa misma Directiva (a saber, las telecomunicaciones, la distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica, el transporte de bienes, los servicios portuarios y aeroportuarios, el transporte de personas, etc.) estarán, «en cualquier caso», salvo cuando su volumen sea insignificante, sujetas al IVA, y ello aun cuando los organismos de Derecho público lleven a cabo dichas actividades en el ejercicio de sus funciones públicas.

35 En otras palabras, se presume que la no consideración de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos del IVA con respecto a las referidas actividades lleva a distorsiones de la competencia, excepto cuando el volumen de esas actividades sea insignificante. En consecuencia, del tenor del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva se desprende claramente que la consideración como sujetos pasivos del IVA de los antedichos organismos resulta de la realización de las actividades enumeradas en el anexo D de esa misma Directiva en sí mismas consideradas, con independencia de que un organismo de Derecho público determinado tenga que hacer frente o no a algún tipo de competencia al nivel del mercado local en el que lleva a cabo esas actividades.

36 Asimismo, a nivel nacional, pueden existir otras actividades de naturaleza esencialmente económica, no enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva y cuya lista puede variar de un Estado miembro a otro o de un sector económico a otro, que sean llevadas a cabo de forma paralela tanto por organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas como por operadores privados.

37 Son precisamente esas las actividades a las que se aplica el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que establece que los organismos de Derecho público, aun cuando actúen en el ejercicio de sus funciones públicas, deberán ser considerados como sujetos pasivos, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

38 Por consiguiente, los párrafos segundo y tercero del referido artículo 4, apartado 5, están estrechamente vinculados, en la medida en que persiguen el mismo objetivo, a saber, la consideración como sujetos pasivos del IVA de los organismos de Derecho público, aun cuando éstos actúen en el ejercicio de sus funciones públicas. Por tanto, los párrafos antedichos se encuentran sujetos a la misma lógica, mediante la cual el legislador comunitario 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, formulada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la referida Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA.

39 En consecuencia, es preciso interpretar conjuntamente los párrafos segundo y tercero del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

40 De lo antedicho se desprende que la consideración de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos del IVA, ya sea sobre la base del párrafo segundo del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, o sobre la base del párrafo tercero de dicha disposición, resulta de la realización de una actividad determinada en sí misma considerada, con independencia de que los referidos organismos tengan que hacer frente o no a algún tipo de competencia al nivel del mercado local en el que desarrollan esa actividad.

41 Por otra parte, esta conclusión se ve corroborada por los principios generales del Derecho comunitario aplicables en materia fiscal, como los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica.

- 42 Así, el principio de neutralidad fiscal, principio fundamental del sistema común del IVA (véase, en particular, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 92), se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (véase, en particular, la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20).
- 43 A este respecto, procede recordar que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tiene por objeto garantizar el respeto del principio de neutralidad fiscal (sentencia de 8 de junio de 2006, Feuerbestattungsverein Halle, C-430/04, Rec. p. I-4999, apartado 24).
- 44 Si bien es cierto que la Sexta Directiva prevé algunas excepciones que pueden interferir en cierta medida con la aplicación del principio de neutralidad fiscal, como la excepción prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Rec. p. I-4685, apartado 43), en la medida en que esta disposición permite la no consideración como sujetos pasivos del IVA de los organismos de Derecho público, siempre y cuando ello lleve, únicamente, a distorsiones de la competencia de escasa entidad, no es menos cierto que dicha excepción debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible el principio referido.
- 45 Ahora bien, la tesis defendida por las entidades locales de que se trata equivale a atribuir la consideración de sujetos pasivos del IVA a unas entidades locales sí y a otras no, en función de las distorsiones de la competencia que se hayan producido o no en cada uno de los mercados locales en los que dichas entidades locales operan, aunque la prestación de servicios de que se trata, es decir, la explotación de aparcamientos, sea esencialmente la misma. En consecuencia, esta tesis implica no sólo que se trate de forma distinta a los operadores privados con respecto a los organismos de Derecho público en el supuesto de que la no consideración como sujetos pasivos de estos últimos lleve, únicamente, a distorsiones de la competencia de escasa entidad, sino también a establecer un tratamiento diferenciado dentro del propio grupo de los organismos de Derecho público.

46 En cambio, si las antedichas distorsiones se analizan tomando como referencia la actividad en sí misma considerada, con independencia de las condiciones de competencia que se den en un mercado local determinado, el respeto del principio de neutralidad fiscal queda asegurado, ya que la consideración o no consideración como sujetos pasivos del IVA se aplicaría a la totalidad de los organismos de Derecho público, de forma que sólo se quebraría el mencionado principio en lo que respecta a las relaciones entre esos organismos y los operadores privados, y ello en la medida en que las distorsiones de la competencia fuesen de escasa entidad.

47 Además, según ha recordado en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia, la legislación comunitaria debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véanse, en particular, las sentencias de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo, C-301/97, Rec. p. I-8853, apartado 43, y Halifax y otros, antes citada, apartado 72). Este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1987, Países Bajos/Comisión, 326/85, Rec. p. 5091, apartado 24, y de 29 de abril de 2004, Sudholz, C-17/01, Rec. p. I-4243, apartado 34).

48 Pues bien, el principio de seguridad jurídica, que es parte del ordenamiento jurídico comunitario, debe ser respetado tanto por las instituciones comunitarias como por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias (véase la sentencia de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen», C-376/02, Rec. p. I-3445, apartado 32).

49 Así, la tesis conforme a la cual las distorsiones de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, deben apreciarse con respecto a cada uno de los mercados locales en los que las entidades locales alquilan plazas en aparcamientos presupone una revaluación sistemática, sobre la base de análisis económicos a menudo complejos, de las condiciones de competencia en un gran número de mercados locales, cuya determinación puede resultar particularmente difícil, en la medida en que la delimitación de éstos no coincide necesariamente con la competencia territorial de las entidades locales. Además, en el territorio de una misma entidad local pueden existir varios mercados locales.

50 Por consiguiente, una situación como la antedicha puede provocar numerosas controversias cuando se produzcan cambios que afecten a las condiciones de competencia de un mercado local determinado.

51 En consecuencia, ni las entidades locales ni los operadores privados podrán prever con la certidumbre necesaria para llevar a cabo sus actuaciones si, en un mercado local determinado, la explotación de aparcamientos de pago por parte de las entidades locales se encuentra o no sujeta al IVA.

52 Por tanto, dicha situación podría poner en peligro los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica.

53 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las distorsiones graves de la competencia a las cuales podría llevar la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público que actúen en el ejercicio de sus funciones públicas deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico.

Sobre la segunda cuestión

54 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los términos «lleve a» distorsiones graves de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que toman en consideración únicamente la competencia actual o en el sentido de que también comprenden la competencia potencial. Asimismo, dicho

órgano jurisdiccional solicita que se le precise qué grado de probabilidad se requiere para que se cumpla esta condición.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 55 Basándose en el punto 139 de las conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto que dio lugar a la sentencia de 26 de junio de 2007, Hutchison 3G y otros (C-369/04, Rec. p. I-5247), las entidades locales de que se trata estiman que los términos «lleve a» deben interpretarse en el sentido de que exigen la existencia de un riesgo real e importante de que se produzcan distorsiones de la competencia.
- 56 El Gobierno del Reino Unido estima que los términos «lleve a» («would lead to») son intercambiables con la expresión «pudiera dar lugar a» («could lead to») que el Tribunal de Justicia utiliza en las sentencias Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citadas, lo cual, a su entender, es también coherente con el análisis realizado por la Abogado General Kokott en los puntos 127 y 131 de sus conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia Hutchinson 3G y otros, antes citada. Añade que ya existe, por una parte, una competencia entre las empresas privadas y las entidades locales en numerosas regiones del Reino Unido y, por otra parte, una competencia potencial en otras regiones en las que, por el momento, ningún operador privado está presente.
- 57 Según Irlanda, los términos «lleve a» exigen que las autoridades nacionales competentes encargadas de aplicar el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva se aseguren de que el riesgo de que se produzcan distorsiones de la competencia sea probable, y no meramente posible.

58 El Gobierno italiano considera que, si bien no es necesaria una certeza absoluta en la materia, los términos «lleve a» deben entenderse en el sentido de que los riesgos de distorsión de la competencia resultantes del ejercicio de una actividad no sujeta al IVA representen una elevada probabilidad y no sólo una mera posibilidad.

59 La Comisión subraya que, con el fin de garantizar que los organismos públicos y los operadores privados se encuentren en una situación de igualdad por lo que se refiere a las condiciones de competencia, es necesario que no existan barreras a la entrada de operadores privados en el mercado de que se trata en el asunto principal. Por tanto, considera que los términos «lleve a» comprenden la competencia potencial. A este respecto, a su entender, basta con que exista una posibilidad real de entrada en dicho mercado de operadores privados que compitan con los organismos de Derecho público de que se trata.

Respuesta del Tribunal de Justicia

60 Es preciso recordar que, tal como se desprende del apartado 30 de la presente sentencia, la no consideración como sujetos pasivos del IVA de los organismos de Derecho público en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva constituye una excepción a la regla general de la sujeción al impuesto de toda actividad de naturaleza económica, y que, por tanto, procede interpretar dicha disposición de forma estricta. Pues bien, por lo que respecta al artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la referida Directiva, debe señalarse que éste restaura la mencionada regla general para evitar que la no consideración como sujetos pasivos de esos organismos lleve a distorsiones graves de la competencia. En consecuencia, esta última disposición no puede ser objeto de interpretación restrictiva.

61 Pues bien, el alcance del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva se vería indebidamente ampliado si la consideración como sujetos pasivos de los antedichos organismos, en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva, debiera limitarse únicamente a los casos de distorsión de la competencia actuales, lo cual permitiría que no se considerase sujetos pasivos a los referidos organismos cuando tuvieran que hacer frente a la competencia sólo potencialmente.

62 Asimismo, la no consideración como sujetos pasivos del IVA de esos mismos organismos puede por sí sola disuadir a los competidores potenciales de entrar en el mercado del alquiler de plazas en aparcamientos.

63 De lo anterior se desprende que la expresión «lleve a», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, toma en consideración no sólo la competencia actual, sino también la competencia potencial.

64 No obstante, la posibilidad meramente teórica de que un operador privado entre en el mercado de referencia, que no venga apoyada por ningún elemento de hecho, ningún indicio objetivo ni ningún análisis del mercado, no puede asimilarse a la existencia de una competencia potencial. Para poder realizar esa asimilación, dicha posibilidad debe ser real y no meramente hipotética.

65 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que los términos «lleve a», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que toman en consideración no sólo la competencia actual, sino también 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.

Sobre la tercera cuestión

66 La tercera cuestión se refiere a la interpretación que debe darse al término «grave», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, y, en

particular, a si debe interpretarse que dicho término significa «algo más que insignificante o *de minimis*», «sustancial» o, incluso, «excepcional».

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- ⁶⁷ Según las entidades locales de que se trata, el término «grave» implica la existencia de un «efecto desfavorable importante» o de un «efecto excepcional» sobre los competidores del organismo de Derecho público o de un efecto distinto del derivado del mero hecho de que el organismo público no factura el IVA, mientras que sus competidores de carácter privado sí lo hacen. A este respecto, se basan en el punto 41 de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto que dio lugar a la sentencia *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, antes citada, punto en el cual, a su entender, se considera que el término «grave» es sinónimo de «excepcional».
- ⁶⁸ El Gobierno del Reino Unido estima que el término «grave» hace referencia a cualquier distorsión de la competencia que no sea insignificante o *de minimis*. Añade, en relación con el uso del término «excepcional» que hace el Abogado General Jacobs en el punto 41 de sus conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, antes citada, que el Tribunal de Justicia no siguió dichas conclusiones ni retomó ese término.
- ⁶⁹ Según Irlanda, el término «grave» significa que las distorsiones de la competencia deben ser significativas y apreciables, en el sentido de que deben poder afectar de forma considerable a las condiciones de competencia que, en otras circunstancias, se darían en el mercado de que se trata, y ello manifiestamente en perjuicio de los operadores privados afectados.

- 70 El Gobierno italiano estima que debe interpretarse que el término «grave» significa «de una importancia al menos considerable o sustancial, y no sólo insignificante».
- 71 En opinión de la Comisión, el término «grave» remite a una distorsión que no sea insignificante ni carezca de importancia. A este respecto, se basa en el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo D de la misma Directiva, conforme al cual las actividades enumeradas en dicho anexo D deben estar sujetas al IVA, excepto cuando su volumen «sea insignificante». A su entender, la función del referido tercer párrafo es, en cualquier caso, someter al IVA a determinadas categorías de actividades que, de no ser así, habría que evaluar a la luz del párrafo segundo de dicho artículo 4, apartado 5. A su juicio, esos dos párrafos responden a la misma lógica y de ello puede deducirse que el legislador, al utilizar el término «insignificante», ha querido describir las actividades que no llevan a distorsiones «graves» de la competencia.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 72 En primer lugar, es preciso señalar que, tal como se desprende del apartado 60 de la presente sentencia, la consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público por lo que respecta a las actividades de naturaleza económica que llevan a cabo en el ejercicio de sus funciones públicas, prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, restaura la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica para evitar que la no consideración como sujetos pasivos de esos organismos lleve a distorsiones graves de la competencia, y que, en consecuencia, la referida disposición no puede ser objeto de interpretación restrictiva.
- 73 Por tanto, debe entenderse que el término «grave» tiene por objeto restringir el ámbito de aplicación de la no consideración como sujetos pasivos, prevista en el

artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, de los organismos de Derecho público por lo que respecta a las actividades mencionadas.

74 Ahora bien, si se entendiese que dicho término tiene el significado de sustancial o, incluso, de excepcional, el ámbito de aplicación de la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público se vería indebidamente ampliado. En cambio, si sólo se admitiese la no consideración como sujetos pasivos de éstos últimos en el caso en que ello únicamente llevase a distorsiones de la competencia insignificantes, su alcance quedaría circunscrito de forma efectiva.

75 A continuación, es preciso recordar que, de conformidad con el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las actividades enumeradas en el anexo D de la Directiva, excepto cuando el volumen de éstas sea «insignificante». En otras palabras, se admite la no consideración como sujetos pasivos del IVA de dichos organismos siempre que el volumen de las actividades referidas sea insignificante, presumiéndose, de este modo, que las distorsiones de la competencia derivadas de ello también serían insignificantes.

76 Pues bien, puesto que, tal como se desprende del apartado 38 de la presente sentencia, los párrafos segundo y tercero del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva están estrechamente vinculados, en la medida en que persiguen el mismo objetivo y se encuentran sujetos a la misma lógica, procede interpretar el término «grave» en el sentido de que sólo puede admitirse la no consideración como sujetos pasivos de los organismos públicos en el caso en que ello únicamente lleve a distorsiones de la competencia insignificantes.

77 Por último, el respeto del principio de neutralidad fiscal confirma esta interpretación. En efecto, la tesis defendida por las entidades locales de que se trata conforme a la cual los organismos de Derecho público sólo deberían ser considerados sujetos pasivos del IVA en el caso en que las distorsiones de la competencia resultantes de su no consideración como sujetos pasivos fueran sustanciales o, incluso, excepcionales, crearía una situación fiscal en la que un número significativo de operadores privados que llevasen a cabo las mismas operaciones que las realizadas por los referidos organismos recibiría un trato distinto al que éstos reciben en lo que respecta a la percepción del IVA, lo cual constituiría un importante menoscabo del principio de neutralidad fiscal.

- 78 En cambio, la no consideración como sujetos pasivos del IVA de los antedichos organismos, en los supuestos en que no lleve a ninguna distorsión de la competencia o lleve tan sólo a distorsiones insignificantes, menoscabaría de forma mínima el principio de neutralidad fiscal.
- 79 Por tanto, procede responder a la tercera cuestión que el término «grave», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia actuales o potenciales deben ser algo más que insignificantes.

Costas

- 80 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del asunto principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del asunto principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

- 1) **El artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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, debe interpretarse en el sentido de que las distorsiones graves de la competencia a las cuales podría llevar la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público que actúen en el ejercicio de sus funciones deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico.**

- 2) Los términos «lleve a», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, deben interpretarse en el sentido de que toman en consideración no sólo la competencia actual, sino también 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.

- 3) El término «grave», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia actuales o potenciales deben ser algo más que insignificantes.

Firmas