

■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Francisco Alfredo García Prats

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la AEDAF
Universitat de València

Sentencia del TJCE (Gran Sala) 16 de septiembre de 2008.

■ **Asunto:** C-288/07, Isle of Wight Council

■ **Partes:** The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs y Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 4, apartado 5 – Actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público – Explotación de aparcamientos de pago – Distorsiones de la competencia – Significado de los términos “lleve a” y “grave”

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

A consecuencia de la Sentencia del TJCE de 14 de diciembre de 2000, *Facenda Pública* (C-446/98, Rec. P. I-I 1435), unas 127 entidades locales del Reino Unido que alquilaban plazas en aparcamiento solicitaron la devolución del IVA previamente satisfecho porque estimaron que en virtud del artículo 4.5 apartado primero de la Sexta Directiva no deberían haber estado sujetas a dicho impuesto. Con anterioridad, las entidades locales aceptaban la sujeción de dichas actividades de explotación de aparcamientos.

De entre las entidades reclamantes, se toma algunas de ellas como muestra representativa del conjunto de las entidades locales, incluyendo las administraciones encargadas de una isla, un área rural, un área urbana y una región.

Al no considerar dichas entidades que tenían la condición de deudoras del IVA por la actividad de explotación de aparcamientos, solicitaron la devolución del IVA previamente abonado.

Ante la negativa de los Commissioners, las entidades locales interpusieron un recurso contra la resolución ante el VAT and Duties Tribunal de Londres. El Tribunal londinense consideró que la cuestión interpretativa debía dilucidarse caso por caso, en atención a las peculiaridades de cada entidad pública, pero consideró que la no consideración como sujetos pasivos del IVA de dichas entidades no llevaba a distorsiones graves de la competencia. Por tanto, cada una de las entidades locales quedaba exenta del IVA en relación a los rendimientos derivados de la explotación de aparcamientos.

Los Commissioners apelaron la resolución del VAT and Ruties Tribunal de Londres ante la High Court of Justice de Inglaterra y Gales (Chancery Division), considerando que debía interpretarse la expresión en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia, incluido en el artículo 4.5, párrafo segundo de la Sexta Directiva.

La High Court of Justice suspende el procedimiento y plantea 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”?»

2. Comentario

El Tribunal acude a la interpretación de la Sexta Directiva conforme a su finalidad, y estructura para resolver la determinación del significado de los términos contenidos en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo de la Sexta Directiva del IVA, así como al lugar que dicho precepto ocupa dentro del sistema común del IVA. Al mismo tiempo, para apreciar las implicaciones de su significado acude a descifrar las exigencias del principio de neutralidad y del de seguridad jurídica.

De este modo, el Tribunal considera que la apreciación de la distorsión de la competencia entre el sector privado y el sector público debe llevarse a cabo con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que resulte correcto el análisis sobre la base de un mercado local específico.

El Tribunal no entra a considerar, así, la pretensión de las entidades locales que exigía la verificación de las distorsiones de la competencia con respecto a cada organismo público en particular y a sus condiciones de mercado. Hacerlo así supondría una vulneración del principio de neutralidad pero, fundamentalmente, una contradicción del principio de seguridad jurídica. El Tribunal entra a considerar los efectos del artículo 5.4 de la Sexta Directiva para concluir que como excepción a la regla general, los Estados, regiones, provincias, municipios y demás organismos de Derecho público no tienen la consideración de sujetos pasivos.

Recuerda el TJCE que la excepción a la sujeción de las actividades de los organismos públicos al IVA exige la concurrencia de dos requisitos:

- el ejercicio de actividades por parte de un organismo público;
- la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública, considerándose como tales 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 válidos.

Debe ser el juez nacional el que califique la actividad llevada a cabo en consonancia con dicho criterio.

Sin embargo, dicha excepción viene delimitada por una excepción a la misma, que constituye la confirmación del principio general de sujeción de todas las actividades económicas al IVA. Esta excepción a la excepción del artículo 5.4.primerο viene concretada en el artículo 5.4.segundo Sexta directiva, cuando no considerar a los entes públicos como sujetos pasivos genere distorsiones graves en la competencia.

El artículo 5.4.primerο debe ser interpretado, como excepción a la regla general de sujeción de todas las actividades de carácter económico de forma estricta, en tanto en cuanto suponen una excepción a la sujeción general, y en tanto en cuanto vengan estrechamente vinculadas al uso de prerrogativas de poder público.

El artículo 5.4 segundo, en cambio, no debe ser objeto de interpretación estricta, a riesgo de vulnerar el principio de neutralidad y el de generalidad. El ejercicio de funciones públicas por parte de los entes públicos no determina la aplicación de la excepción a la sujeción de dichas actividades cuando:

- el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia, o también
- si las actividades se encuentran enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva, a no ser que su volumen sea insignificante. En este caso, se presume que la no consideración de los organismos de derecho público como sujetos pasivos del IVA lleva a distorsiones de la competencia, salvo que su volumen de actividades sea insignificante.

Del artículo 5.4. tercero, se desprende que la consideración como sujeto pasivo resulta de la realización de las actividades enumeradas en sí mismas consideradas, con independencia de que un organismo de derecho público tenga que hacer frente o no a algún tipo de competencia a nivel del mercado local en el que lleva a cabo esas actividades.

El Tribunal reconoce que pueden existir otras actividades de naturaleza esencialmente económica realizadas por entes públicos que no están enumeradas en el anexo D y que pueden variar de un Estado miembro a otro o de un sector económico a otro. A dichas actividades les resulta aplicable el artículo 5.4.segundo de la Sexta Directiva.

El TJCE considera que los párrafos segundo y tercero del artículo 5.4 persiguen un mismo objetivo, que no es otro que el de limitar el ámbito de aplicación de la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público (artículo 5.4. primerο), con el fin de dar cumplimiento a la regla general (artículos 2.1; 4.1 y 2 Sexta Directiva) por la que toda actividad de naturaleza económica se encuentra en principio sujeta a IVA.

Por ello, los párrafos segundo y tercero del artículo 5.4 deben ser objeto de interpretación conjunta. Ello **significa que la condición de los entes públicos como sujetos pasivos del IVA 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.**

Dicha conclusión se ve corroborada por los principios de neutralidad y de seguridad jurídica.

El principio de neutralidad se opone a que los operadores económicos sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA.

El artículo 5.4.segundo tiene por objeto garantizar el respeto del principio de neutralidad, por lo que la excepción al principio general debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible el principio referido.

Dicho principio de neutralidad no debe interpretarse únicamente en comparación entre operadores privados y organismos de derecho público, sino entre estos propios organismos de derecho público. Por ello debe analizarse la existencia de distorsiones tomando como referencia a la actividad en sí misma considerada, con independencia de las condiciones de competencia del mercado local.

Además, el Tribunal alega las exigencias del principio de seguridad jurídica, según el cual la legislación comunitaria debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables. Según dicha afirmación, 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.

El principio de seguridad jurídica 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. Ello implica que el análisis de las distorsiones de competencia no puede llevarse a nivel local, puesto que exigiría una revaluación sistemática, análisis económicos complejos de las condiciones de competencia local, que puede resultar particularmente difícil. De plantearse la interpretación del artículo 5.4. segundo conforme a las condiciones del mercado local se pondría en peligro los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica, por lo que las entidades locales no podrían prever con la certidumbre necesaria para llevar a cabo sus actuaciones si un mercado local reúne dichas condiciones y por tanto si las entidades locales se encuentran o no sujetas a IVA.

Por ello se propone la interpretación del artículo 4.5 párrafo segundo 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.**

De ahí que dos son las cuestiones relevantes:

- determinar cuándo las actividades de los entes públicos 'llevan a' distorsiones graves de la competencia;
- determinar cuándo se produce una distorsión 'grave' de la competencia.

La primera cuestión la resuelve el TJCE en el sentido de considerar que la expresión 'lleve a' en el artículo 4.5 segundo párrafo de la Sexta Directiva toma en consideración no sólo la competencia actual sino también la competencia potencial. Sin embargo, dicha competencia potencial no abarca la posibilidad meramente teórica de que un operador privado entre en el mercado de referencia, no apoyada por ningún elemento de hecho ni ningún indicio objetivo ni ningún análisis de mercado, por lo que la posibilidad potencial debe ser real y no meramente hipotética.

Se basa esta respuesta en la necesidad de interpretar la excepción de la regla general de forma estricta, por lo que el párrafo segundo del artículo 5.4, al restaurar la regla general, no puede ser objeto de interpretación restrictiva.

El Tribunal, en segundo lugar, considera que los entes públicos no pueden dejar de ser considerados sujetos pasivos del IVA únicamente en los casos en que la distorsión fuera sustancial o excepcional, por lo que deben serlo únicamente cuando las distorsiones de la competencia fueran insignificantes, puesto que de este modo se respeta el principio de neutralidad fiscal, el de generalidad, equiparando el trato de los operadores privados y el de los organismos públicos

Por ello, la distorsión 'grave' de la competencia **debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia actuales o potenciales deben ser algo más que insignificantes.**

A juicio del TJCE, 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.

Para ello utiliza el mismo criterio interpretativo similar, atendiendo a la función que ocupa el artículo 5.4 segundo párrafo dentro del sistema de imposición previsto en la Sexta Directiva, restaurando la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica, por lo que dicha disposición no puede ser objeto de interpretación restrictiva.

Así, la presente sentencia constituye una cierta reformulación de los criterios interpretativos expuestos en la sentencia *Facenda Pública*, anteriormente citada.

Sin en aquella sentencia se podía leer que **El artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se considera necesariamente que los organismos de Derecho público tengan la condición de sujetos pasivos cuando efectúen actividades cuyo volumen no sea insignificante. Sólo en el caso de que dichos organismos ejerzan una actividad o efectúen una operación enumerada en el anexo D de la Sexta Directiva 77/388, se puede tener en cuenta el criterio del carácter insignificante de dicha actividad o de dicha operación con el fin, si el Derecho nacio-**

nal ha hecho uso de la facultad establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva 77/388, de excluirlas de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el volumen es insignificante”, en la sentencia objeto del presente comentario la conclusión es, ciertamente, opuesta y diferente, atendiendo a una interpretación conjunta, contextual y teleológica. Así, según el criterio interpretativo de la nueva 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.**’

De este modo, el criterio interpretativo que servía para dilucidar el caso de los aparcamientos públicos en el asunto portugués *Facenda Pública*, parece no servir en el asunto inglés, sobre la base de una necesaria y conveniente interpretación conjunta de la Sexta Directiva en atención a sus objetivos y su posición en el sistema.

Fallo

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 si 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. ■