

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MACIEJ SZPUNAR

presentadas el 8 de septiembre de 2016 (1)

Asunto C-344/15

National Roads Authority

contra

The Revenue Commissioners

[Petición de decisión prejudicial planteada por los Appeal Commissioners (Comisión de Recursos Tributarios, Irlanda)]

Procedimiento prejudicial — Tributos — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 13, apartado 1 — Sujetos pasivos — Actividades u operaciones realizadas por organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas — Construcción y explotación de vías de peaje — Distorsiones de la competencia

Introducción

1. Puede parecer que la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de las actividades realizadas por organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas carece de sentido, ya que genera grandes complicaciones administrativas sin más resultado tangible para las finanzas públicas que la transferencia de fondos de una cuenta a otra. Sin embargo, dos razones de peso abogan en pro de tal sujeción en el supuesto de que, por su naturaleza, la actividad de los organismos públicos se asemeje a una actividad económica ordinaria.

2. En primer lugar, el principio de generalidad del IVA requiere que, en la medida de lo posible, toda actividad económica quede sujeta a dicho impuesto. En segundo lugar, si ciertos organismos públicos realizan una actividad bajo el mismo régimen que aquel bajo el que la efectúan o pueden efectuar los operadores privados, pero sin ser gravados, pueden producirse diversas distorsiones de la competencia. (2)

3. Por ello, el legislador de la Unión ha establecido que se graven las actividades realizadas por organismos públicos cuando la falta de gravamen pueda inducir a distorsiones de la competencia. Aunque este principio ya ha sido objeto de una serie de sentencias del Tribunal de Justicia, sigue planteando dificultades en la práctica. El presente asunto brinda la posibilidad de disipar algunas de esas dificultades y de completar la jurisprudencia actual.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

4. A tenor del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: (3)

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

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

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

Derecho irlandés

5. La disposición de Derecho irlandés de transposición del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 vigente en la época de los hechos que son objeto del litigio principal era el artículo 8, apartado 2A, de la Value Added Tax Act 1972 (Ley del IVA de 1972).

6. La National Roads Authority, demandante en el litigio principal (en lo sucesivo, «NRA»), fue establecida por la Roads Act 1993 (Ley de carreteras de 1993) como autoridad pública independiente encargada de la construcción y explotación de la red viaria pública nacional. En virtud del artículo 17, apartado 1, de esa Ley, la función principal de la NRA consiste en garantizar la existencia de una red viaria nacional segura y eficaz.

7. En virtud de los artículos 56 y 57 de la Ley de carreteras de 1993, la NRA, en su condición de «autoridad viaria» de las carreteras nacionales, puede instaurar un sistema de peaje en ciertas carreteras nacionales. El artículo 61 de dicha Ley la autoriza asimismo a adoptar disposiciones de ejecución relativas al sistema de vías de peaje.

8. De conformidad con el artículo 58 de la Ley de carreteras de 1993, la NRA puede percibir peajes por el importe que ella misma fije en las disposiciones de ejecución que adopte. Sin embargo, a tenor del artículo 63 de esa Ley, la NRA tiene la facultad de confiar la percepción de dichos peajes a terceros mediante la celebración de acuerdos. Además de otorgar el derecho a percibir peajes, esos acuerdos imponen a los terceros obligaciones relativas a la construcción y al mantenimiento de la vía de peaje, a la financiación de la construcción y del mantenimiento de dicha vía o a la explotación de ésta durante la duración del acuerdo.

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

9. En Irlanda, la mayor parte de las vías de peaje son gestionadas por operadores privados a través de acuerdos celebrados con la NRA. Sin embargo, dos de esas vías, a saber, la Westlink Toll Road (autopista que forma parte de la circunvalación de Dublín) y el Dublin Tunnel (túnel que une Dublín al puerto), son explotadas por la NRA, que percibe los correspondientes peajes. (4) Procede señalar que, hasta el mes de agosto de 2008, la Westlink Toll Road era explotada por un operador privado sobre la base de un acuerdo celebrado con la NRA. Sin embargo, este operador

se negó a correr con el gasto de modificación del sistema de cobro de los peajes, por lo que la NRA resolvió el acuerdo y se hizo cargo de la gestión directa de esta autopista.

10. Los peajes que abonan los usuarios de las vías, tanto de las explotadas por operadores privados como de las gestionadas por la NRA, incluyen el IVA. No obstante, la NRA solicitó a los Revenue Commissioners (la autoridad fiscal competente) la devolución del impuesto de los meses de julio y agosto de 2010 correspondiente a las dos vías nacionales que gestiona directamente, aduciendo que, en su calidad de organismo de Derecho público, no está sujeta al IVA en virtud de las disposiciones de transposición del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Rechazada la devolución del IVA por los Revenue Commissioners, la NRA interpuso un recurso contra la resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

11. Al albergar dudas sobre la correcta interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112, dicho órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En caso de que un organismo de Derecho público lleve a cabo una actividad consistente en facilitar el acceso a una vía a cambio del pago de un peaje, existiendo en el Estado miembro entidades privadas que recaudan peajes en distintas vías de peaje con arreglo a un acuerdo con el organismo de Derecho público de que se trate y de conformidad con las disposiciones legales nacionales, ¿debe interpretarse el artículo 13, [apartado 1,] párrafo segundo, de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que dicho organismo de [Derecho] público compite con tales operadores privados, de manera que considerar que el organismo de [Derecho] público no es sujeto pasivo llevaría a una distorsión significativa de la competencia, pese a que a) no existe ni puede existir ninguna competencia real entre el organismo de [Derecho] público y los operadores privados de que se trata, y b) no hay ningún dato que indique la existencia de una posibilidad real de que un operador privado pueda entrar en el mercado para construir y explotar una vía de peaje que compita con la vía de peaje explotada por el organismo de [Derecho] público?»

2) En caso de que no sea aplicable ninguna presunción, ¿qué se requiere a efectos de determinar la existencia de una distorsión significativa de la competencia en el sentido del artículo 13, [apartado 1,] párrafo segundo, de la [Directiva 2006/112]?»

12. La petición de decisión prejudicial fue recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de julio de 2015. Las partes en el litigio principal y la Comisión presentaron observaciones escritas. Esas mismas partes y los Gobiernos alemán y polaco estuvieron representados en la vista, celebrada el 25 de mayo de 2016.

Análisis

13. Las cuestiones prejudiciales del presente asunto, que cabe analizar conjuntamente, parten de la premisa explícitamente formulada por el órgano jurisdiccional remitente en su resolución de remisión de que, en relación con la percepción de los peajes, la NRA actúa como autoridad pública, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112. Según esto, el órgano jurisdiccional remitente estima que la NRA sólo puede ser considerada eventualmente sujeto pasivo en la medida en que la no sujeción de su actividad lleve a distorsiones significativas de la competencia. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente ha solicitado al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, dando por descontada la aplicación del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva. No obstante, no estoy completamente convencido de que la premisa de la que parte el órgano jurisdiccional remitente sea fundada. Por ello, me parece necesario hacer ciertas observaciones previas sobre este particular. (5)

Percepción de peajes viarios como actividad realizada por una autoridad pública

14. De conformidad con el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen «como autoridades públicas». Por consiguiente, ha de dilucidarse si, al percibir peajes por el uso de carreteras públicas, organismos tales como la NRA actúan como autoridades públicas.

15. Parece evidente que el hecho de garantizar la existencia y el funcionamiento de infraestructuras públicas adecuadas, como las infraestructuras viarias, es función de los poderes públicos, de forma que los organismos encargados de asumir dicha función actúan efectivamente como autoridades públicas. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha considerado en una serie de sentencias que permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido de las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de IVA. (6) Esto se explica en particular por el hecho de que, cuando se cobran tales peajes por el uso de ciertos tramos de carreteras, y no de forma general por el uso de la totalidad de la red viaria del país o del conjunto de carreteras de determinada categoría, se trata de vías de un nivel superior (por ejemplo, autopistas) o con un tráfico específico (por ejemplo, túneles o puentes de gran longitud). En esos casos, suele existir además una alternativa que permite llegar al mismo lugar por carreteras gratuitas. La puesta a disposición de tales vías no pertenece ya a la función propia de los poderes públicos que consiste en facilitar una infraestructura viaria y se asemeja a un servicio de carácter mercantil. (7)

16. No obstante, en esas mismas sentencias, el Tribunal de Justicia rechazó la tesis de la Comisión según la cual el concepto de autoridad pública en el sentido del actual artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 (8) exige una interpretación estricta, es decir, limitada a las funciones propias de los poderes públicos, lo que excluye la puesta a disposición de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje. (9) Esta postura del Tribunal de Justicia es comprensible si se considera que, de conformidad con las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de IVA, son sujetos pasivos quienes realicen alguna actividad económica. (10) Por esta razón, el artículo 13 de la Directiva 2006/112 únicamente exime de sujeción actividades de carácter económico, puesto que excluir una actividad no económica carecería de sentido. (11)

17. El Tribunal de Justicia ha recordado que, según su propia jurisprudencia, las actividades que se desarrollan en calidad de autoridad pública son aquellas que realizan los organismos de Derecho público en el marco del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que lleven a cabo en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. (12)

18. Al rechazar la tesis de la Comisión, el Tribunal de Justicia ha admitido implícitamente que la percepción de peajes viarios puede considerarse tanto una actividad de una autoridad pública como una actividad económica de operadores privados, incluso en los Estados en los que coexisten esos dos sistemas de percepción de peajes. (13) No obstante, no considero que quepa concluir de esas sentencias que un organismo público que perciba peajes actúa siempre como autoridad pública en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112.

19. Las sentencias citadas recayeron en recursos por incumplimiento de las obligaciones que incumben a un Estado miembro. Como declaró el Tribunal de Justicia, en esos procedimientos la Comisión ni demostró ni intentó demostrar siquiera que los organismos públicos de los diversos Estados miembros demandados percibiesen peajes actuando en las mismas condiciones que

operadores económicos privados. (14) Así las cosas, y habida cuenta del carácter contradictorio del recurso por incumplimiento, el Tribunal de Justicia no tuvo más solución que declarar que los Estados miembros demandados no habían incumplido las obligaciones que les incumbían en virtud de los Tratados al no someter al IVA los peajes percibidos por los organismos públicos.

20. No obstante, a nuestro entender, esto no implica que el actual artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 haya de interpretarse en el sentido de que los organismos públicos que perciben peajes viarios actúan siempre como autoridades públicas. Esta cuestión requiere un análisis individualizado, caso por caso, siguiendo el criterio mencionado en el punto 17 de las presentes conclusiones. Me permito recordar que, según dicho criterio, procede determinar si los organismos públicos actúan en el marco de un régimen jurídico que les es propio o bien atienden a normas generales que se aplican o pueden aplicarse asimismo a los operadores privados.

21. Retomando el presente asunto, corresponderá a los órganos jurisdiccionales nacionales valorar si un organismo público que percibe peajes viarios actúa únicamente en virtud de disposiciones que le son propias o también con arreglo a normas generales. A este respecto, desearía destacar los siguientes aspectos.

22. Como se desprende de lo indicado en la resolución de remisión, la NRA fue establecida en virtud de la Ley de carreteras de 1993, que rige igualmente los principios de funcionamiento de ese organismo. De conformidad con dicha Ley, la NRA puede instaurar un sistema de peaje en las carreteras nacionales que explota, adoptar disposiciones de ejecución que regulen el funcionamiento de tal sistema de peaje y percibir ella misma los peajes o confiar su percepción a un operador privado. (15)

23. Por ello, puede parecer obvio que, al percibir peajes viarios, la NRA actúa en el marco del régimen jurídico que le es propio, como es indudablemente el constituido por las disposiciones de la Ley de carreteras de 1993. Con todo, no está de más recordar que los operadores privados que explotan las vías de peaje sobre la base de acuerdos celebrados con la NRA también actúan con arreglo a esa misma Ley y a las disposiciones de ejecución adoptadas por la NRA. Al igual que los operadores privados, al percibir peajes la NRA queda vinculada pues por sus propias disposiciones de ejecución que regulan un determinado sistema de peaje (es decir, el sistema de peaje aplicable al tramo de que se trate de carretera nacional).

24. Por lo tanto, no cabe descartar que la NRA actúe como autoridad pública cuando decide instaurar un sistema de peaje en cierto tramo de carretera y adopta disposiciones de ejecución al respecto, pero que, en cambio, actúe según las mismas normas que un operador privado cuando percibe los peajes. En tal caso, no sería aplicable la no sujeción mencionada en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112. Considero que el órgano jurisdiccional remitente debería volver a examinar, a la luz de las anteriores consideraciones, su hipótesis según la cual la NRA, al percibir peajes viarios, actúa como autoridad pública y queda incluida por lo tanto en el ámbito de dicha no sujeción. Si, como consecuencia de ese nuevo examen, el órgano jurisdiccional remitente llegase a la conclusión de que la NRA no actúa como autoridad pública cuando percibe peajes, las cuestiones prejudiciales objeto del presente asunto quedarían sin contenido.

Sobre las cuestiones prejudiciales

25. Mediante las cuestiones prejudiciales planteadas en el presente asunto, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando en virtud del Derecho nacional del Estado miembro, los peajes puedan ser percibidos y

sean efectivamente percibidos tanto por organismos de Derecho público como por operadores privados, debe considerarse que los organismos de Derecho público tienen la condición de sujeto pasivos del IVA debido a que pueden inducir a distorsiones significativas de la competencia, a pesar de que no exista ninguna posibilidad real de competencia directa entre las carreteras por las que el organismo de Derecho público percibe los peajes y aquellas por las que los perciben los operadores privados.

26. Para interpretar correctamente el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, es necesario situar esta disposición en el contexto del sistema común del IVA. De conformidad con el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica. Recordemos que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, (16) permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje constituye una actividad de esa índole. Por consiguiente, todo operador que lleve a cabo dicha actividad será, en principio, sujeto pasivo. No obstante, el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 impone que no se considere sujetos pasivos a los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionada anteriormente, (17) las actividades que se desarrollan en calidad de autoridad pública son aquellas que realizan los organismos de Derecho público en el marco del régimen jurídico que les es propio. Esa no sujeción se basa en la premisa de que el operador público realiza su actividad mediante una especie de monopolio: como esa actividad está sometida al régimen jurídico propio de ese organismo, en principio no puede ser efectuada por otros operadores, en particular operadores privados. En ese caso, no existe riesgo de distorsión de la competencia, puesto que *a priori* ésta no existe.

27. No obstante, el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 limita la norma establecida en el párrafo primero de ese mismo apartado al reinstaurar el principio general de tributación de la actividad económica cuando la no sujeción de la actividad realizada por el organismo de Derecho público pueda inducir a distorsiones significativas de la competencia. Lógicamente, el párrafo segundo se aplicará cuando la actividad del organismo público, aunque se realice en el marco del régimen jurídico que le es propio, no tenga carácter de monopolio, es decir, pueda ser efectuada por otros operadores, en particular privados. En tal supuesto, no puede aplicarse la presunción de que la competencia no resultará distorsionada.

28. Según esta lógica, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en Gran Sala, que, en relación con la puesta a disposición a título oneroso de aparcamientos por parte de organismos de Derecho público, las distorsiones de la competencia que generaría la no sujeción de las actividades de dichos organismos deben evaluarse en función del tipo de actividad, y no del mercado de que se trate, y de la probabilidad de que se produzcan efectivamente distorsiones de la competencia en él. (18)

29. El Tribunal de Justicia se pronunció de tal forma por dos razones. En primer lugar, el actual artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 ha de interpretarse a la luz del párrafo tercero de esa misma disposición. Este último párrafo establece que, en cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en la medida en que realicen las actividades que figuran en el anexo I de la Directiva, independientemente de que puedan producirse o no en la práctica distorsiones de la competencia en el mercado de que se trate. Del mismo modo, el actual artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que hace referencia al tipo de actividad en sí y no a la situación en los diversos mercados. (19)

30. En segundo lugar, según el Tribunal de Justicia, también los principios de neutralidad del

IVA y de seguridad jurídica excluyen que pueda interpretarse el actual artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que la posibilidad de que se produzcan distorsiones de la competencia ha de apreciarse en función de la situación del mercado de que se trate. Tal interpretación equivaldría a establecer un trato diferente no sólo entre los organismos públicos y los operadores privados, sino también entre los organismos públicos entre sí, puesto que, en relación con una misma actividad, unos podrían ser sujetos pasivos y otros no, lo que vulneraría el principio de neutralidad del IVA. (20) Además, tal interpretación requeriría llevar a cabo complejos análisis económicos en diversos mercados, cuyos resultados podrían variar con el tiempo, lo que sería contrario al principio de seguridad jurídica. (21)

31. Contrariamente a lo alegado por la NRA en las observaciones escritas que ha presentado en el presente asunto, considero que cabe interpretar que esa constatación del Tribunal de Justicia establece una presunción de existencia de distorsiones de la competencia. El Tribunal de Justicia ha declarado expresamente que el actual artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva 2006/112 se basa en la presunción de que, en el supuesto de que los organismos públicos realicen una de las categorías de actividades enumeradas en el actual anexo I de la Directiva, se producirán distorsiones de la competencia. (22) Ha indicado además que en algunos Estados miembros pueden existir otras categorías de actividades que, aun no estando enumeradas en el anexo de la Directiva, sean llevadas a cabo tanto por organismos públicos como por operadores privados. (23) Por último, el Tribunal de Justicia ha apuntado que ambas disposiciones (a saber, los párrafos segundo y tercero del actual artículo 13, apartado 1) responden a la misma lógica. (24)

32. En mi opinión, la única interpretación posible de este razonamiento del Tribunal de Justicia es que, si en el Derecho nacional del Estado miembro un organismo de Derecho público realiza un cierto tipo de actividades en el marco del régimen jurídico que le es propio pero, concomitantemente, esas mismas actividades pueden ser llevadas a cabo por operadores privados en virtud de normas generales, procede presumir que se producirán distorsiones de la competencia, independientemente de la situación real del mercado de que se trate. Esto supone considerar que los organismos de Derecho público son sujetos pasivos en relación con ese tipo de actividades en virtud del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

33. El Tribunal de Justicia fundó la sentencia anteriormente citada en un análisis de las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la imposición de las actividades realizadas por organismos de Derecho público y no en la actividad concreta de que se trataba en aquel asunto, a saber, la puesta a disposición de aparcamientos a título oneroso. Por consiguiente, no vemos razón alguna para no extender esta línea jurisprudencial a otros tipos de actividades, por ejemplo, las que consisten en poner a disposición una infraestructura viaria a cambio del pago de peaje. Si tal actividad es realizada por uno o varios organismos de Derecho público en el marco del régimen jurídico que les es propio, es decir, en virtud de un monopolio, no existe riesgo que se produzcan distorsiones de la competencia; en ese supuesto, los organismos públicos que efectúan esa actividad no han de ser considerados sujetos pasivos. En cambio, cuando, como en el caso de Irlanda, también los operadores privados pueden percibir peajes, tal actividad no es ejercida monopolísticamente por un organismo de Derecho público, de modo que procede presumir que se producirán distorsiones de la competencia y, por ende, someter al IVA también las operaciones efectuadas por los organismos de Derecho público. A este respecto, es irrelevante que las carreteras en las que los organismos de Derecho público perciben peajes no se encuentren en una relación de competencia con aquellas en las que los peajes son percibidos por operadores privados, ya que el aspecto esencial es la identidad de la actividad efectuada y no la situación que caracterice al mercado considerado, es decir, al tramo viario de que se trate o a las carreteras que enlazan ciertas localidades.

34. Obviamente, algunos de los argumentos esgrimidos por el Tribunal de Justicia en la citada sentencia, pronunciada en un asunto relativo a servicios de puesta a disposición de aparcamientos a título oneroso en numerosos municipios del Reino Unido, pueden resultar claramente menos pertinentes en el presente asunto, cuyo objeto es la puesta a disposición de una infraestructura viaria a título oneroso por parte de un organismo con competencia nacional. En primer lugar, no existe ningún problema de diferencia de trato entre varios organismos públicos, puesto que el organismo en cuestión, como autoridad central, es único por definición. En segundo lugar, parece menos complejo analizar la existencia o inexistencia de distorsiones de la competencia en relación con un tramo viario que en el caso de aparcamientos. Por lo tanto, la decisión de gravar o no la puesta a disposición de una infraestructura viaria puede generar menos dudas desde el punto de la seguridad jurídica.

35. Sin embargo, por otra parte, la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión no debe supeditarse a la estructura de las autoridades públicas en los diferentes Estados miembros, sino que debe ser universal y poder aplicarse en todo el territorio de la Unión. Pues bien, no cabe descartar que, en relación con la puesta a disposición de una infraestructura viaria, en algunos Estados miembros puedan surgir las mismas dificultades que las indicadas por el Tribunal de Justicia en relación con la puesta a disposición de aparcamientos. Además, el debate registrado en el presente asunto sobre si, y en qué medida, el tramo de vía de peaje denominado Westlink Toll Road, que forma parte de la circunvalación oeste de Dublín, compite con la circunvalación este de esta ciudad, pone de manifiesto que, incluso en lo que a una infraestructura viaria se refiere, el análisis de potenciales distorsiones de la competencia no siempre resulta fácil y evidente.

36. No obstante, a mi juicio, existe un argumento más en favor de que se interprete el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que la existencia de distorsiones de la competencia ha de apreciarse en función del tipo de actividad de que se trate y no de la situación del mercado considerado.

37. En su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente estimó que era imposible en la práctica que entrasen en competencia los tramos viarios en los que percibe peajes la NRA y aquellos, existentes o futuros, en que eventualmente los operadores privados podrían cobrar peajes. Sin embargo, para formular esta observación, el órgano jurisdiccional remitente sólo tuvo en cuenta la competencia que podría existir entre carreteras desde el punto de vista de sus usuarios y concluyó que no podía darse tal competencia. Desde esa perspectiva, la conclusión es acertada, puesto que un conductor que desee ir del punto A al punto B no se desplazará al punto C por el mero hecho de poder pagar un peaje menor.

38. No obstante, los operadores privados que ponen a disposición infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje son proveedores no sólo en relación con los usuarios de las carreteras, sino también respecto de autoridades públicas, tales como la NRA en Irlanda, que les confían esa tarea. La infraestructura viaria es una infraestructura pública, cuya construcción y mantenimiento constituyen funciones de las autoridades públicas. Estas autoridades pueden confiar la ejecución de dichas funciones a operadores privados a cambio del derecho de percibir los peajes abonados por los usuarios. En tal situación, los operadores privados actúan como proveedores de servicios en relación con las autoridades públicas. Resulta irrelevante que la remuneración de dicho servicio no sea un precio fijado de antemano, sino que adopte la forma de un derecho a percibir un peaje.

39. La decisión de confiar la explotación de un tramo viario de pago a un operador privado depende de diversos factores. Incontestablemente, uno de ellos es el importe de los peajes que percibirá el operador privado. Por otra parte, desde el punto de vista del operador privado, el

importe de los peajes que pueda percibir constituye igualmente uno de los principales factores que inciden en la decisión de asumir la actividad, puesto que determina la rentabilidad de ésta.

40. Cuando, al mismo tiempo, la autoridad pública puede optar entre confiar la explotación de una carretera y la percepción de los peajes a un operador privado o realizar ella misma dicha actividad, entra automáticamente en una relación de competencia con aquellos operadores privados que también podrían efectuarla. En tal situación, no gravar la actividad ejercida por un organismo público y gravar a la vez esa misma actividad en el supuesto de que la realice un operador privado induce inevitablemente a distorsiones de la competencia. A peaje igual para los usuarios, la actividad será sin duda más rentable para el organismo público que para el operador privado, que tendrá que deducir de los peajes recibidos de los usuarios el importe del IVA que debe al Estado. Esta diferencia de rentabilidad no puede sino incidir en la decisión de la autoridad pública de confiar la explotación de la vía a un operador privado, lo que basta para poner de manifiesto la existencia de distorsiones de la competencia.

41. Esta conclusión es tanto más válida cuando la autoridad pública, que tiene la facultad de decidir conceder eventualmente a un organismo privado la explotación de una carretera y la percepción de los peajes, puede determinar, como en el caso de la NRA, el importe máximo de los peajes para los usuarios. En tal supuesto, los organismos privados se hallan en una clara situación de desventaja, puesto que con los peajes que perciban, cuyo importe máximo está limitado de antemano, no sólo habrán de cubrir gastos y sacar el beneficio que les corresponda, sino también hacer frente al IVA.

42. Este análisis se ve corroborado por un argumento presentado por el Gobierno polaco durante la vista, que aducía que la posibilidad de que un operador privado entre en un mercado tal como el mercado de servicios de puesta a disposición de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje es puramente teórica, puesto que la entrada en dicho mercado depende de la decisión de la autoridad pública. Se trata precisamente de la situación en la que se producen distorsiones de la competencia que justifican la aplicación del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, puesto que esa autoridad pública decide autorizar la entrada en el mercado de operadores privados, a la vez que ella ejerce una actividad en ese mismo mercado pero con condiciones diferentes, puesto que no es sujeto pasivo.

43. Esa conclusión tampoco queda invalidada por el argumento presentado por la NRA en la vista, apoyado por el Gobierno alemán, según el cual la percepción de peajes por un organismo público que actúa como autoridad pública persigue objetivos distintos de la simple realización de beneficios, como limitar el tráfico en cierto tramo o dirigirlo hacia otra carretera. Es más, este argumento contradice la alegación basada en la falta total de competencia entre diferentes tramos viarios.

44. En primer lugar, supeditar la tributación o la no tributación de una actividad ejercida por un organismo público al objetivo que persiga dicha actividad entra en total contradicción con el principio de seguridad jurídica. Efectivamente, el hecho de establecer peajes puede perseguir diversos objetivos: a veces, se trata de limitar el tráfico; otras veces, intentan transferirse los gastos de construcción de una carretera a un operador privado a cambio del derecho para éste de percibir los peajes sobre dicha carretera, y en ocasiones se pretende reunir recursos para la construcción y el mantenimiento de otras carreteras públicas. Pueden perseguirse uno o varios de esos objetivos y éstos pueden variar a lo largo del tiempo, por ejemplo, cuando se ha amortizado el coste de construcción de una carretera pero sigue percibiéndose un peaje por ella. Por lo tanto, no se trata de un criterio que permita determinar de forma cierta y *a priori* si debe gravarse una actividad.

45. En segundo lugar, el perseguir objetivos distintos de la mera consecución de ingresos no

impide encomendar a un operador privado percibir los peajes. En definitiva, para el usuario de una carretera es indiferente saber quién percibe el peaje sobre ella. En consecuencia, el comportamiento esperado por parte de los usuarios puede lograrse independientemente del organismo que perciba el peaje.

46. Por último, en tercer lugar, de conformidad con el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen una actividad económica, «cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Habida cuenta de que, como sabemos, (25) la puesta a disposición de una infraestructura viaria a cambio del pago de peaje es una actividad económica en el sentido de esa disposición, los fines y los resultados de esa actividad no constituyen un criterio apropiado de diferenciación para determinar si el operador que efectúa esa actividad ha de ser considerado sujeto pasivo.

47. Por consiguiente, estimo que cada vez que, con arreglo al Derecho nacional, un organismo de Derecho público pueda confiar la realización de cierta actividad a operadores privados y también efectuarla él mismo, procederá presumir que se producirá una distorsión de la competencia si no se grava dicha actividad cuando la realice el organismo público pero sí cuando la lleve a cabo el operador privado.

48. Esto no significa, como sugirió el Gobierno alemán en la vista, que en tal supuesto haya que gravar todas las actividades que las autoridades públicas lleven a cabo a título oneroso so pretexto de que en teoría podrían confiarse a operadores privados. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que, a la hora de valorar la posibilidad de que se produzcan distorsiones de la competencia, procede tomar en consideración no sólo la competencia actual, sino también la competencia potencial. (26) Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha precisado al mismo tiempo que la posibilidad meramente teórica de que un operador privado pueda emprender una actividad no puede asimilarse a la existencia de una competencia potencial, sino que dicha posibilidad debe ser real y no meramente hipotética. (27)

49. Este principio ha de interpretarse junto con el principio de que la existencia de distorsiones de la competencia debe analizarse partiendo del tipo de actividad de que se trate, y no de la situación del mercado considerado. Por consiguiente, si los peajes son percibidos exclusivamente por las autoridades públicas (o en su nombre o por su cuenta), como sucede en Alemania, no existe posibilidad real alguna de que los operadores privados realicen esa actividad, de modo que ni siquiera existe competencia potencial y, por lo tanto, ninguna posibilidad de que ésta se vea distorsionada. En cambio, en una situación como la de Irlanda, donde no sólo la legislación prevé la posibilidad de confiar la percepción de los peajes a operadores privados sino que además ése suele ser el caso más frecuente en la práctica, puesto que la NRA únicamente percibe peajes con carácter excepcional, en dos tramos viarios, me parece evidente que la posibilidad de que los operadores privados realicen esa actividad no puede considerarse meramente teórica.

50. Por último, el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 exige que las distorsiones de la competencia provocadas por la falta de imposición de una actividad de un organismo público sean significativas. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esta expresión debe entenderse, por analogía con lo dispuesto en el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva 2006/112, en el sentido de que la no sujeción de los organismos públicos sólo puede admitirse en el supuesto de que no lleve más que a distorsiones de la competencia insignificantes. (28)

51. Si las distorsiones de la competencia en el presente asunto son más que insignificantes es una cuestión de hecho que evidentemente corresponde apreciar a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales. Simplemente subrayo que observar el carácter insignificante de las distorsiones de la competencia no pone en entredicho la presunción de existencia de tales

distorsiones, sino que permite no gravar la actividad del organismo público *a pesar de esas distorsiones*.

Conclusión

52. A la luz de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por los Appeal Commissioners (Comisión de Recursos Tributarios, Irlanda):

«El artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que cuando, con arreglo al Derecho nacional de un Estado miembro, los peajes puedan ser percibidos, y lo sean efectivamente, tanto por organismos de Derecho público como por operadores privados, los primeros deberán ser considerados sujetos pasivos del IVA por razón de distorsiones significativas de la competencia, aun cuando no exista posibilidad real de competencia directa entre las carreteras en las que perciben peajes los organismos de Derecho público y aquellas en que los perciben los operadores privados.»

1 Lengua original: polaco.

2 Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Geemente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2015:855), puntos 22 a 27.

3 DO 2006, L 347, p. 1.

4 Tal como se desprende de la petición de decisión prejudicial, aunque la NRA ha confiado a terceros las operaciones técnicas relacionadas con el cobro de los peajes, las modalidades de esos acuerdos difieren de las establecidas en los acuerdos de explotación celebrados en virtud del artículo 63 de la Ley de carreteras de 1993 y la recaudación se ingresa en la cuenta de la NRA.

5 En aras del buen orden, cabe añadir que queda excluida la aplicación en el litigio principal del artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva 2006/112, ya que la percepción de peajes no figura entre las actividades mencionadas en el anexo I de la Directiva. En concreto, no queda incluida en el ámbito del transporte de bienes o del transporte de personas (anexo I, puntos 3 y 5) [véase la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425), apartado 4].

6 Véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C?276/97, EU:C:2000:424), apartado 36; Comisión/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425), apartado 34; Comisión/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426), apartado 46, y Comisión/Países Bajos (C?408/97, EU:C:2000:427), apartado 30.

7 Véanse, en este mismo sentido, las conclusiones del Abogado General Alber presentadas en el asunto Comisión/Países Bajos (C?408/97, EU:C:2000:43), punto 52.

8 Las sentencias citadas se pronunciaron sobre la base 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). El artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva correspondía al artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

9 Véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C?276/97,

EU:C:2000:424), apartado 41; Comisión/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425), apartado 39; Comisión/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426), apartado 51, y Comisión/Países Bajos (C?408/97, EU:C:2000:427), apartado 36.

10 Véase el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

11 Véase la sentencia de 16 de julio de 2009, Comisión/Irlanda (C?554/07, no publicada, EU:C:2009:464), apartado 40 y jurisprudencia citada.

12 Véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C?276/97, EU:C:2000:424), apartado 40; Comisión/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425), apartado 38; Comisión/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426), apartado 50, y Comisión/Países Bajos (C?408/97, EU:C:2000:427), apartado 35.

13 Véase, en particular, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426), apartados 56 y 57.

14 Véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C?276/97, EU:C:2000:424), apartado 42; Comisión/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425), apartado 40; Comisión/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426), apartado 52, y Comisión/Países Bajos (C?408/97, EU:C:2000:427), apartado 37.

15 Véanse los puntos 6 a 8 de las presentes conclusiones.

16 Véase el punto 15 de las presentes conclusiones.

17 Véase el punto 17 de las presentes conclusiones.

18 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C?288/07, EU:C:2008:505), apartados 31 a 40 y punto 1 del fallo.

19 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C?288/07, EU:C:2008:505), apartados 38 a 40.

20 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C?288/07, EU:C:2008:505), apartados 42 a 45.

21 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C?288/07, EU:C:2008:505), apartados 47 a 51.

22 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C?288/07, EU:C:2008:505), apartado 35.

23 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C?288/07, EU:C:2008:505), apartados 36 y 37.

24 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C?288/07, EU:C:2008:505), apartado 38. Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro presentadas en el asunto Isle of Wight Council y otros (C?288/07, EU:C:2008:345), puntos 18 y 19.

25 Véase el punto 15 de las presentes conclusiones y jurisprudencia citada.

26 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartados 60 a 63.

27 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 64.

28 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 76 y punto 3 del fallo.