CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. SIEGBERT ALBER

presentadas el 27 de enero de 2000 *

I. Introducción

1. En el marco del presente procedimiento por incumplimiento, la Comisión alega que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes percibidos por la utilización de infraestructuras viarias. [1]

2. En 1989, se percibía en los Países Bajos un peaje por la utilización de dos puentes y un túnel. De conformidad con las disposiciones neerlandesas entonces vigentes, dichas tasas no estaban sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. En el momento de interponerse el recurso, todavía existía un túnel de peaje. Se trata del túnel bajo el Dordtse Kil. Tampoco los peajes percibidos por su utilización estaban sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, dado que la Comisión había invocado que la no percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido constituía una infracción del Derecho comunitario vigente, las autoridades neerlandesas calcularon los ingresos que se obtendrían del Impuesto sobre el Valor Añadido a este respecto y transfirieron a la Comisión las aportaciones correspondientes en concepto de recursos propios de las Comunidades. No obstante, dichas transferencias se efectuaron sin perjuicio de que se dilucidaran las cuestiones controvertidas, y ascendieron, por lo que respecta a los peajes percibidos durante los ejercicios de 1981 a 1998, a un total de 70.000 NLG.

II. Procedimiento administrativo previo

3. Mediante escrito de 3 de diciembre de 1985, la Comisión pidió al Gobierno neerlandés información sobre la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los peajes percibidos por la utilización de las infraestructuras viarias (carreteras, puentes, túneles, esclusas, entre otras). Dicho Gobierno respondió mediante escrito de 8 de julio de 1986.

* Lengua original: alemán.

1 — A este respecto, la Comisión también ha interpuesto sendos recursos por los mismos motivos contra la República Francesa, Irlanda, el Reino Unido y la República Helénica. Se trata de los asuntos C-276/97, C-358/97, C-359/97 y C-260/98.
A diferencia de los restantes Estados miembros demandados, los Países Bajos pusieron a disposición de la Comisión las cantidades correspondientes en concepto de recursos propios, sin perjuicio de que se diluciden las cuestiones controvertidas.
En los Estados miembros no demandados, o bien no se perciben peajes por el uso de las carreteras, o bien están sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios.
Dado que en España se aplica un tipo impositivo reducido, la Comisión también ha interpuesto un recurso contra el Reino de España (asunto C-83/99).

4. El 20 de abril de 1988, la Comisión envió un escrito de requerimiento en el que sostenía que la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los peajes, que constituían la contraprestación por la utilización de ciertas infraestructuras, infringía los artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5, de la Sexta Directiva sobre el IVA.

5. Por estimar que el Gobierno neerlandés no había respondido a su escrito de requerimiento, la Comisión le remitió, el 19 de octubre de 1989, un primer dictamen motivado. En él, la Comisión imputaba al Reino de los Países Bajos haber incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes.

6. Mediante escrito de 8 de diciembre de 1989, el Gobierno neerlandés informó a la Comisión de que había contestado al escrito de requerimiento mediante escrito de 5 de julio de 1988.

7. Dado que, en opinión de la Comisión, no se había puesto fin al incumplimiento imputado, el 23 de diciembre de 1996 remitió un dictamen motivado adicional en el que reiteraba la imputación ya formulada.

8. La respuesta al mismo se produjo mediante escrito de 27 de febrero de 1997.

9. La Comisión interpuso un recurso con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), recibido en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 4 de diciembre de 1997, en el que solicita al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes percibidos por la utilización de infraestructuras viarias, como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva sobre el IVA.

2) Condene en costas al Reino de los Países Bajos.

10. El Gobierno neerlandés solicita al Tribunal de Justicia que:

1) Desestime el recurso.

2) Condene en costas a la Comisión.

III. Marco jurídico

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[2] (en lo sucesivo, «Directiva» o «Sexta Directiva»)

11. El artículo 2 de la Directiva 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.

[...]»

12. El artículo 4, apartados 1, 2 y 5, de la Directiva tiene el siguiente tenor:

«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 las 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

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

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,[3] 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[4] [...]»

3 — En el Anexo D se enumeran en total trece tipos de actividades, como por ejemplo las telecomunicaciones, la distribución de agua, gas y electricidad, los servicios portuarios y aeroportuarios, la explotación de ferias y exposiciones comerciales, entre otras.

4 — En el artículo 13, parte A, se enumeran diecisiete exenciones fiscales en favor de ciertas actividades de interés general. Con arreglo al mismo, están exentas del impuesto, entre otras: las prestaciones de servicios realizadas por los servicios públicos postales, las prestaciones de servicios de hospitalización y atención médica, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social y con la protección de la infancia y de la juventud, además de las prestaciones facilitadas a sus miembros por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, así como las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial.
Con arreglo al artículo 13, parte B, se aplican otras exenciones a las operaciones de seguro y reaseguro, a determinadas actividades del sector crediticio y al arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con cuatro excepciones.

IV. Alegaciones de las partes

13. La Comisión alega que, en su contestación (de 8 de diciembre de 1989) al escrito de requerimiento, el Gobierno neerlandés señaló que, por aquel entonces, había dos puentes y un túnel de peaje, y que los peajes no estaban sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. En la contestación (de 27 de febrero de 1997) al dictamen motivado adicional, las autoridades neerlandesas indicaron que en ese momento sólo se cobraba peaje en un túnel, y que los peajes seguían sin estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

14. La Comisión considera que, en el presente caso, existe una actividad económica consistente en la puesta a disposición de la infraestructura a cambio del pago de un peaje. Dado que el elemento que determina la sujeción de una actividad al impuesto no es la configuración jurídica de dicha actividad, sino su carácter, la consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Tampoco la definición del concepto de prestación de servicios sujeta al impuesto puede dejarse al arbitrio de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros. De lo contrario, se pondría en peligro la aplicación uniforme y neutral del Impuesto sobre el Valor Añadido.

15. Según la Comisión, la actividad de que se trata debe apreciarse de manera objetiva y con independencia de su finalidad y de su resultado. En el presente caso existe, en su opinión, una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación. Por un lado, sólo determinados tramos

son de peaje y, por otro, el importe de dicho peaje constituye la contrapartida por la utilización de la infraestructura en cuestión.

16. El mero hecho de que la construcción de la infraestructura incumba esencialmente al sector público no significa que su puesta a disposición mediante el pago de un peaje se realice en el ejercicio de sus funciones públicas.

17. Según la Comisión, de conformidad con la Sexta Directiva, la sujeción al impuesto de los organismos públicos constituye la regla. Así, lo dispuesto en el artículo 4, apartado 5, debe interpretarse de manera estricta. A su juicio, los artículos 13 y 28 de la Sexta Directiva establecen excepciones expresas en relación con las actividades efectuadas por los organismos de Derecho público, de modo que las demás exenciones fiscales deben interpretarse de manera restrictiva. En favor de esta interpretación aboga asimismo el carácter general del sistema comunitario del IVA.

18. La Comisión entiende que para poder disfrutar de una exención del impuesto con arreglo al artículo 4, apartado 5, es necesario que la actividad de que se trate sea realizada por un organismo de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas, algo que no sucede en el presente caso.

19. Es cierto que la planificación y la construcción de infraestructuras viarias (como por ejemplo puentes y túneles) forman parte de dichas funciones públicas; sin embargo, su explotación es una actividad fundamentalmente distinta. El hecho de que, en los Países Bajos, no todas las carreteras, puentes o túneles sean de peaje pone de manifiesto que la percepción de un peaje no se realiza en el ejercicio de las funciones públicas. El aspecto económico queda asimismo de manifiesto por el hecho de que, en el presente caso, existan alternativas al túnel de peaje en la red de carreteras.

20. La puesta a disposición a título oneroso de una infraestructura viaria es, según la Comisión, comparable a la distribución de gas, agua o electricidad, actividades que no son objeto de ninguna exención fiscal.

21. Según la Comisión, para responder a la cuestión de cuándo un organismo público actúa en el ejercicio de sus funciones públicas debe considerarse, principalmente, si la actividad de que se trata forma parte del núcleo central de la actuación de los poderes públicos. En el presente caso, la Comisión sostiene que no es así.

22. La Comisión considera que la aplicación desigual del Impuesto sobre el Valor Añadido a los peajes en la Comunidad afecta negativamente a la competencia transfronteriza y a la libre circulación de mercancías. A su juicio, el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido presupone la posibilidad de deducir la cuota soportada como un elemento fundamental que precisamente no concurre en el presente caso. En consecuencia, también en los Países Bajos el peaje debe someterse al Impuesto sobre el Valor Añadido.

23. El Gobierno neerlandés destaca, en primer lugar, la escasa cuantía económica del presente recurso. En los Países Bajos, en el momento de iniciarse el presente procedimiento sólo se cobraba peaje por la utilización del túnel bajo el Dordtse Kil. Además, se trata de una excepción limitada en el tiempo, ya que no existe ninguna disposición legal, reglamentaria o administrativa neerlandesa que establezca la obligación de cobrar peajes con carácter general. [5]

24. En principio, el Gobierno neerlandés afirma que, en los Países Bajos, cualquier prestación a título oneroso efectuada por un sujeto pasivo está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, a no ser que exista una razón que justifique su exención fiscal. En cambio, los peajes no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

25. Según el Gobierno neerlandés, en su recurso la Comisión no aporta pruebas de que el Reino de los Países Bajos haya incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva. A su juicio, las alegaciones de la Comisión son demasiado genéricas y abstractas, y no describen con la suficiente precisión la supuestas infracciones. En particular, la Comisión no especifica qué medidas debería haber adoptado dicho Estado para dar cumplimiento a las obligaciones que le impone la Sexta Directiva. Además, los hechos descritos por la Comisión no son suficientes para concluir que existe una infracción. Según el referido Gobierno, la Comisión se limita a efectuar afirmaciones generales, sin aportar las correspondientes pruebas. En consecuencia, considera que procede desestimar el recurso de la Comisión por carecer de fundamento y, en su caso, por ser (parcialmente) inadmisible.

26. El Gobierno neerlandés alega, además, que el artículo 4, apartado 5, es aplicable al presente caso, como consecuencia de lo cual los peajes no tienen por qué estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Según afirma, en el caso de autos se trata de un organismo de Derecho público que opera con arreglo a un régimen jurídico que le es propio y, por tanto, en el ejercicio de sus funciones públicas. El artículo 4, apartado 5, tiene, según el Gobierno neerlandés, carácter de norma autónoma por lo que respecta a la definición del sujeto pasivo. Por tanto, no debe interpretarse de una manera tan estricta como la que propone la Comisión, de modo que no es oportuno limitar la exención fiscal a las actividades propias del núcleo central de los poderes públicos. En cambio, las excepciones mencionadas en los párrafos segundo y tercero de dicho apartado sí deben interpretarse de manera estricta.

27. En opinión del Gobierno neerlandés, de lo anterior se desprende que un organismo público que actúa con arreglo al Derecho público y en el ejercicio de sus funciones públicas no puede ser equiparado a un sujeto de Derecho privado. Dicho Gobierno añade que, puesto que las disposiciones de Derecho público neerlandés son aplicables a la prestación controvertida, en el presente caso no procede aplicar la Sexta Directiva.

5 — En el caso del Westerscheldetunnel (túnel bajo el Escalda occidental), actualmente en construcción y cuya apertura está prevista para el año 2003, se cobrará un peaje que, sin embargo, estará sujeto al IVA.

28. Asimismo, estima que no se trata de una actividad económica, ya que la infraestructura sólo se financia parcialmente con cargo a los peajes cobrados. Según el Gobierno neerlandés, no es posible atribuir a la esfera del Derecho público la construcción de una infraestructura cuya financiación y mantenimiento se consideran, sin embargo, como una actuación económica privada. En favor de esta tesis aboga el hecho de que la percepción del peaje no tiene por objeto principal la obtención de ingresos. El cobro de dicha tasa pretende únicamente facilitar el cumplimiento de la función pública consistente en permitir la utilización de una infraestructura.

29. Según el Gobierno neerlandés, la interpretación de la Comisión tampoco contribuye a mantener el equilibrio del régimen del IVA. Por el contrario, la consideración del sector público como usuario final, le reportaría ventajas con respecto a los usuarios de las carreteras, que es precisamente lo que pretende evitarse mediante el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido.

30. El Gobierno neerlandés considera que la Comisión tampoco ha acreditado que los peajes constituyan una contraprestación por la puesta a disposición de la infraestructura. El importe del peaje no se corresponde necesariamente con el valor de la prestación que recibe el usuario. El hecho de que pueda existir una relación directa entre el peaje y la prestación no significa, a su juicio, que dicho peaje deba estar sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido. Precisamente, en el presente caso, no existe competencia con otros operadores económicos.

31. Por último, la Comisión tampoco ha demostrado que el comportamiento del Reino de los Países Bajos haya provocado graves distorsiones de la competencia a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo. Dado que no existe competencia de ningún tipo ni ha podido probarse la existencia de efectos transfronterizos, el Gobierno neerlandés sostiene que procede desestimar las alegaciones de la Comisión por infundadas.

V. Apreciación

Sobre la admisibilidad

32. El Gobierno neerlandés propone una excepción de inadmisibilidad (parcial). A su juicio, ni en el procedimiento administrativo previo ni en su recurso la Comisión ha aportado pruebas concretas de que el Reino de los Países Bajos haya incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE. Además, las pretensiones del recurso son demasiado imprecisas, por lo que, en su caso, debería declararse su inadmisibilidad (parcial).

33. A este respecto, procede señalar que, en el marco del examen del fundamento del recurso, debe ponderarse si los hechos

alegados por la Comisión son ciertos y si de dichos hechos se desprende una infracción del Derecho comunitario imputable al Estado miembro demandado. A este respecto, corresponde a la Comisión probar la existencia del incumplimiento alegado. Es la Comisión quien debe proporcionar al Tribunal de Justicia los datos necesarios para que éste pueda verificar la existencia de tal incumplimiento. La Comisión no puede basarse en meras presunciones. Ahora bien, no es necesario entrar aquí en esta cuestión (sobre el fundamento del recurso, véanse los puntos 38 y ss. *infra*).

34. No obstante, la cuestión de si las pretensiones del recurso de la Comisión son suficientemente precisas sí es una cuestión de admisibilidad. Para dar respuesta a la petición de tutela jurídica, las pretensiones formuladas en el recurso deben examinarse teniendo en cuenta su fundamentación. De estos datos debe desprenderse cuál es el comportamiento que la Comisión imputa al Estado miembro y que constituye el incumplimiento. A este respecto, el objeto de litigio está delimitado por el procedimiento administrativo previo.

35. En el presente caso, en el procedimiento administrativo previo la Comisión dependía por completo de la leal cooperación de los Estados miembros, ya que por sí misma no tiene competencia para examinar el sistema nacional del Impuesto sobre el Valor Añadido e indagar los hechos correspondientes. También por lo que respecta a los recursos propios resultantes la Comisión depende por completo de que los Estados miembros le faciliten los datos e informaciones necesarios. Puesto que tanto en el marco del procedimiento administrativo previo como en su recurso la Comisión sólo puede basarse en los datos que recibe de los Estados miembros, un Estado miembro no puede alegar que los datos utilizados por la Comisión no son suficientemente concretos y que, por tanto, procede declarar la inadmisibilidad de un recurso, cuando, tanto en el procedimiento administrativo previo como en el recurso, la Comisión se remite a los elementos proporcionados por el Estado miembro afectado.

36. El objetivo de la Comisión consiste en poner fin a la situación contraria al Derecho comunitario. A su juicio, esta situación consiste, fundamentalmente, en que los peajes percibidos por la utilización de las infraestructuras viarias no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Dado que la Comisión pretende abarcar todas las situaciones de hecho afectadas por esta situación y no un único caso individual, por un lado puede incluir «infracciones continuadas» en el recurso interpuesto con arreglo al artículo 169 del Tratado y, por otro, también está facultada para impugnar, en el marco de la presente acción declarativa, un comportamiento generalizado de los Estados miembros.

37. Por estos motivos, procede declarar la admisibilidad del recurso de la Comisión.

Sobre el fundamento del recurso

1. Sujeción de los peajes al Impuesto sobre el Valor Añadido

38. Conforme al sistema de la Directiva, procede examinar en primer lugar si estamos ante una prestación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido a efectos del artículo 2 de la Sexta Directiva. Además, debería tratarse de una prestación de servicios realizada a título oneroso. A continuación, procede examinar si dicha prestación fue realizada por un sujeto pasivo y, en caso afirmativo, si se trata de una actividad económica.

a) Prestación de servicios a título oneroso

39. En el presente caso, la prestación de servicios consiste en la puesta a disposición de la infraestructura.

40. Dicha prestación de servicios se realiza además a título oneroso, a cambio de un peaje. En relación con la cuestión de si una prestación de servicios se realiza a título oneroso, este Tribunal ya ha señalado que, para que una prestación de servicios pueda considerarse gravable, debe existir una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. [6]

41. Esta relación directa consiste en el hecho de que se pague por la puesta a disposición de la infraestructura el correspondiente peaje, cuya cuantía depende, a su vez, del tipo de automóvil de que se trate y de la distancia recorrida.

42. En el caso del peaje, no se trata tampoco de un impuesto, pues un impuesto es una prestación pecuniaria que no constituye una contraprestación por ninguna prestación específica y exigida por una colectividad de Derecho público con el fin de obtener ingresos a todos aquellos que incurran en el hecho imponible establecido por la ley. Ahora bien, dado que en el presente caso se realiza una contraprestación concreta en forma de puesta a disposición de determinados tramos de la infraestructura viaria, se trata de una tasa, que debe considerarse como retribución por la prestación de un servicio.

43. En consecuencia, se trata de una prestación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido a efectos del artículo 2 de la Sexta Directiva.

6 — Sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443), apartado 11.

b) Sujeto pasivo

44. Con arreglo al artículo 4, apartados 1 y 2, de la Directiva, se consideran sujetos pasivos a quienes realicen una actividad económica —y lo son todas las actividades de fabricación, de comercio o de prestación de servicios— con carácter independiente.

45. Con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva, los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas. Esto se aplica aun en el caso de que con motivo de tales actividades perciban, por ejemplo, derechos, cotizaciones u otras exacciones.

aa) Actividad propia de los poderes públicos

46. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que para que pueda considerarse que los organismos públicos no constituyen sujetos pasivos deben reunirse acumulativamente dos requisitos, a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y el ejercicio de actividades en su condición de autoridad pública. [7]

47. Por una parte, esto significa que no todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público quedan automáticamente exentas del impuesto, sino únicamente aquellas que corresponden a su misión específica como autoridades públicas. Por otra parte, de ello se desprende que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública. [8]

48. La definición de la realización de actividades en el ejercicio de sus funciones públicas no puede basarse en el objeto ni en la finalidad de la actividad del organismo público. Con arreglo a la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, son las modalidades de ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. [9]

49. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que los organismos de Derecho público a que se refiere el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva desarrollan actividades en el ejercicio de sus funciones públicas cuando las realizan en el marco del régimen

7 — Sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania (107/84, Rec. p. 2655); de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), y de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233), apartado 12.

8 — Sentencia Comisión/Países Bajos, citada en la nota 7 *supra*, apartado 21.

9 — Sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, citada en la nota 7 *supra*, apartado 15.

jurídico que les es propio. [10] Por el contrario, cuando actúan en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados no puede considerarse que desarrollan actividades en el ejercicio de sus funciones públicas.

50. Dado que, con arreglo al artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, también se consideran sujetas al impuesto aquellas actividades que se realicen en los términos previstos por la ley, el mero hecho de que una actividad entre dentro de la órbita del Derecho público no es suficiente para que se cumplan los requisitos de exención del impuesto previstos en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero. Dado que dicha disposición constituye una excepción a la definición de sujetos pasivos, procede interpretarla de manera restrictiva. En consecuencia, sólo pueden considerarse exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido aquellas actividades de las autoridades públicas que formen parte del núcleo central del ejercicio de los poderes públicos. Así lo confirma también el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, que se remite a las actividades enumeradas en el Anexo D —véase el punto 12 *supra*—, en relación con las cuales incluso las propias autoridades públicas están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

51. La planificación y construcción de carreteras, puentes y túneles son tareas propias del ejercicio de los poderes públicos cuya realización se reserva a las autoridades públicas. Dichas actividades se refieren a una parte fundamental y, por ello, al núcleo central de las funciones públicas. Pueden considerarse como parte integrante de los servicios de interés general. Cuando el Estado interviene en este ámbito, debe considerarse que lo hace en el ejercicio de sus funciones públicas.

52. Es cierto que la puesta a disposición de carreteras no aparece clasificada expresamente —como la distribución de gas, electricidad y agua en el Anexo D— como una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Efectivamente, la puesta a disposición gratuita de la infraestructura viaria debe considerarse como una actividad propia de los poderes públicos. No es necesario entrar en la cuestión de si, por el contrario, una red de carreteras construida con recursos fiscales en el ejercicio de las funciones públicas podría ser explotada íntegramente por el sector privado mediante la imposición de un peaje que se exigiera a todos los usuarios. Ahora bien, en todo caso la puesta a disposición selectiva —por ser de pago— de un tramo limitado no puede considerarse como una actividad realizada en el ejercicio de las funciones públicas. Es cierto que la percepción de un peaje es posible también en el marco de una actividad propia de los poderes públicos y, por sí sola, no da lugar a la sujeción al impuesto, tal como se establece expresamente en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero. Sin embargo, debe tenerse presente que, en el caso de autos, el usuario sigue pudiendo elegir entre tramos gratuitos y tramos de pago de la infraestructura viaria. En todo caso, la puesta a disposición de la red viaria gratuita agota las funciones de las autoridades públicas, y hace que la puesta a disposición de tramos adicionales de peaje deba considerarse, en cambio, como una actividad puramente privada. Quien necesita una licencia de obra que sólo se concede previo pago de determinadas tasas no tiene posi-

10 — *Ibidem*, apartado 16.

bilidad de elegir. Quien cursa unos estudios de licenciatura por los que todos los estudiantes deben pagar ciertas tasas, no tiene ninguna otra alternativa para conseguir el mismo objetivo, a saber, la licenciatura de que se trate. En cambio, en el presente caso el usuario puede elegir realmente entre dos posibilidades para conseguir —aunque sea de manera más dificultosa o más lenta— el *mismo* objetivo. Es cierto que la red de carreteras de peaje se pone a disposición de todos los usuarios que estén dispuestos a pagar, pero sólo de ellos. Ello debe considerarse como un mecanismo de selección, ajeno al ejercicio de los poderes públicos. Las razones para cobrar el peaje son sobre todo de naturaleza económica y financiera. En consecuencia, la puesta a disposición de un tramo limitado a cambio de un peaje no puede considerarse como una actividad propia de los poderes públicos.

53. Así pues, no cabe aplicar al presente caso lo dispuesto en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, ya que la puesta a disposición de la infraestructura mediante el pago de un peaje no puede considerarse como una actividad realizada por un organismo público en el ejercicio de sus funciones públicas. En consecuencia, las entidades encargadas de la percepción del peaje deben considerarse sujetos pasivos.

bb) Actividad económica

54. Como queda indicado, con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Directiva se considera sujeto pasivo a quién realice una actividad económica con carácter independiente.

55. En el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva se define como actividad económica «todas las [actividades] de fabricación, comercio o prestación de servicios».

56. El Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente en su jurisprudencia que el concepto de actividad económica tiene un alcance muy amplio, y que se trata de un concepto definido objetivamente, ya que se considera la actividad en sí misma, independientemente de su finalidad y de su resultado. [11]

57. Si se parte de un concepto de actividad económica de tal amplitud, no es necesario que las prestaciones de servicios estén orientadas esencial o exclusivamente hacia el funcionamiento del mercado o hacia la esfera económica. Basta con que se encuentren concretamente vinculadas a la vida económica de alguna manera. [12]

58. Aun cuando, en el presente caso, la puesta a disposición de la infraestructura viaria mediante el pago de un peaje se rige por el Derecho público y los tramos de peaje forman parte de la red pública de carreteras, esto carece de pertinencia a la hora de examinar si estamos o no ante una actividad económica. En efecto, con arreglo al artículo 6, apartado 1, de la Sexta

11 — Sentencias Comisión/Países Bajos, citada en la nota 7 *supra*; de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 10, y de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), apartado 17.

12 — Conclusiones del Abogado General Sr. Lenz presentadas el 12 de febrero de 1987 en el asunto Comisión/Países Bajos, citado en la nota 7 *supra*, punto 22.

Directiva, las prestaciones de servicios sujetas al impuesto pueden consistir también en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en los términos previstos por la ley. En el presente caso, también el carácter objetivo del concepto de actividad económica aboga en favor de su calificación como una actividad económica, ya que se considera la actividad en sí misma, independientemente de su finalidad y de su resultado.

59. La toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. [13] En el presente caso, esto significa que se ponen a disposición de los usuarios determinados tramos de la infraestructura viaria a cambio del pago de una tasa bajo la forma de un peaje. Así pues, dado que las entidades de que se trata también ejercen esta actividad con el fin de obtener unos ingresos que les permitan financiar sus gastos materiales y obtener simultáneamente un beneficio, de ello se desprende que en el presente caso estamos ante una actividad económica.

c)(Con carácter subsidiario) Sobre la cuestión de las distorsiones de la competencia

60. Con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva, los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público se consideran sujetos pasivos, incluso en relación con aquellas prestaciones que realicen en el ejercicio de sus funciones públicas, cuando el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, no sería necesario examinar este caso particular, ya que procede considerar que se trata de una actividad que no es propia de los poderes públicos. En consecuencia, realizaré dicho examen únicamente con carácter subsidiario.

61. Existiría una distorsión de la competencia en el sentido anterior si una entidad estatal no sujeta al impuesto compitiera en relación con una misma prestación con un particular sujeto al impuesto y pudiera, por tanto, ofrecer servicios más baratos gracias a la exención impositiva. Sin embargo, en el caso de la puesta a disposición de una infraestructura viaria como la controvertida en el presente asunto, no existe ningún competidor que deba considerarse de Derecho privado, de modo que tampoco puede haber competencia alguna.

62. Los ejemplos de distorsiones de la competencia mencionados por la Comisión carecen de pertinencia en el presente caso. Por un lado, el ámbito de aplicación de la Directiva se limita —como ponen de manifiesto varias de sus disposiciones— a las

13 — Sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005), apartado 23.

operaciones internas. En el presente caso, no se aprecia vulneración de la obligación de igualdad de trato con los operadores nacionales. Por otro lado, los casos de distorsiones citados —imposibilidad de deducción del IVA soportado, por un lado, y ventaja en costes, por otro— no se deben a la no imposición o la sujeción al impuesto, sino a una aplicación incorrecta del Derecho. No cabe duda de que, una vez aclarada la cuestión por la jurisprudencia, los Estados miembros percibirán el Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo al mismo sistema (y lo mismo ocurrirá con los pagos en concepto de recursos propios). Por lo demás, si se acogiera la alegación de la Comisión, las distorsiones de la competencia serían máximas en el caso de aquellos países en los que no se cobra ningún peaje de carreteras.

63. Así pues, no existen distorsiones de la competencia a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, que justifiquen la consideración como sujeto pasivo. Sin embargo —como queda indicado en los puntos 38 a 58 *supra*—, la cuestión no es ésa. En el presente caso se trata de una prestación que debe estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que la percepción del peaje no constituye una actividad propia de los poderes públicos.

64. Así pues, procede declarar que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, al no someter los peajes al Impuesto sobre el Valor Añadido.

65. Para concluir, y aunque se trata de una cuestión que las partes no han abordado en este asunto, procede examinar brevemente en qué medida la extemporaneidad de las pretensiones relativas al pago de las aportaciones a los recursos propios declarada en los asuntos C-276/97, C-358/97, C-359/97 y C-260/98 [14] produce efectos en el presente caso. [15]

66. En dichos asuntos, la Comisión dejó transcurrir un plazo considerable desde que dio por concluido el procedimiento administrativo previo hasta que interpuso el recurso, sin tomar medidas suficientes para dilucidar las cuestiones controvertidas.

67. Dado que del artículo 9, apartado 2, del Reglamento (CEE, Euratom) nº 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, [16] cabe deducir que los estados anuales de los Estados miembros relativos a la base de los recursos propios procedentes del IVA sólo pueden rectifi-

14 — En dichos asuntos (véase la nota 1 *supra*), la Comisión también reprochó a los Estados miembros demandados que no hubieran pagado las aportaciones correspondientes a los recursos propios, debido a la no sujeción de los peajes al IVA.

15 — Véanse las conclusiones de 27 de enero de 2000 relativas a cada uno de estos asuntos, epígrafe V (Apreciación), sección 3.

16 — DO L 155, p. 9.

carse hasta el 31 de julio del cuarto año siguiente a un ejercicio dado, procede considerar que, una vez transcurrido dicho plazo máximo, tampoco es posible, en principio, la percepción de las aportaciones a los recursos propios. De conformidad con el artículo 9, apartado 2, *in fine,* quedan excluidos de esta norma los puntos que la Comisión o el Estado miembro interesado hayan notificado antes de esa fecha. Esta normativa pretende permitir que puntos controvertidos ya planteados puedan resolverse en una fecha posterior. Ahora bien, esta excepción presupone que, con posterioridad a esa fecha, las partes se hayan esforzado en resolver los problemas planteados y que dicha solución sea efectivamente posible.

68. En los procedimientos seguidos contra la República Francesa, Irlanda, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la República Helénica, en los años transcurridos entre la conclusión del procedimiento administrativo previo y la interposición del recurso no existió, sin embargo, ningún diálogo suficiente, de modo que, en aplicación del plazo máximo de 43 meses, el derecho al pago de las aportaciones prescribió. Tan sólo los ejercicios presupuestarios comprendidos dentro de dicho plazo en el momento de la interposición del recurso no han sido aún liquidados, por lo que los estados anuales relativos a los mismos todavía pueden ser rectificados.

69. Ahora bien, a diferencia de los sucedido en dichos asuntos, el Reino de los Países Bajos abonó a la Comisión las correspondientes aportaciones a los recursos propios sin perjuicio de que se dilucidara la cuestión controvertida, y la Comisión, aproximadamente siete años después de emitir su primer dictamen motivado (19 de octubre de 1989) le dirigió un dictamen adicional (23 de diciembre de 1996). Así pues, de acuerdo con las consideraciones precedentes, también en el presente caso procede considerar que la pretensión de pago de los recursos es extemporánea en la medida en que se refiere a los ejercicios presupuestarios anteriores a 1993. Aunque el Reino de los Países Bajos transfirió las aportaciones a los recursos propios adeudadas según sus cálculos sin perjuicio de que se dilucidara la cuestión controvertida, debe poder reclamar la devolución de los importes abonados con anterioridad a 1993 o su compensación en los ejercicios presupuestarios posteriores.

70. Ahora bien, dado que dicha problemática no es objeto del presente procedimiento, no es necesario resolverla aquí con carácter definitivo.

VI. Costas

71. A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. La Comisión solicitó que se condenara en costas al Reino de los Países Bajos.

VII. Conclusión

72. En virtud de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no haber considerado sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes percibidos por la utilización de infraestructuras viarias, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 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.

2) Condene en costas al Reino de los Países Bajos.