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 Unido 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 carreteras y puentes, y no haber efectuado, por tanto, los correspondientes pagos en concepto de recursos propios e intereses. [1]

2. En el Reino Unido, las infraestructuras viarias sujetas a peaje pueden dividirse básicamente en tres categorías.

3. En primer lugar, debe citarse el Erskine Bridge sobre el río Clyde, que es propiedad del Secretary of State de Escocia y explotado por él. La segunda categoría está constituida por los túneles de Tine y Mersey, así como por los puentes de Tay, Tamar, Itchen, Humber, Cleddau, Forth Road y Clifton Suspension, todos ellos —con la excepción del puente de Tamar— propiedad de una autoridad local, la Local Passenger Transport Authority [2] (en lo sucesivo, «PTA»). Las PTA se encargan también de la explotación de las respectivas infraestructuras, con la excepción de los puentes de Tay, Humber y Forth Road. Estos son explotados por un Bridge Board, creado y supervisado por las autoridades locales competentes. El puente de Tamar es propiedad de los County Councils (Consejos de Condado) de Cornualles y Plymouth. Se encuentra bajo la competencia de una comisión adjunta que, sin embargo, no ha sido creada por ley ni por una autoridad local. A la tercera categoría —los denominados PFI (Private Finance Initiative) crossings— pertenecen el Dartford River Crossing (Támesis) y los puentes de Severn y Skye. Su explotación fue cedida a concesionarios por el Secretary of State competente.

* 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 de los Países Bajos y la República Helénica. Se trata de los asuntos C-276/97, C-358/97, C-408/97 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).

2 — Las PTA son organismos públicos cuyos miembros proceden de los respectivos distritos regionales y creadas por ley.

4. Todas las categorías tienen en común que los peajes percibidos por su explotación no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

II. Procedimiento administrativo previo

5. Mediante escrito de 27 de marzo de 1987, la Comisión advirtió a las autoridades británicas sobre el problema de la no percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido por los peajes de carreteras y puentes.

6. En su escrito de contestación de 3 de julio de 1987, las autoridades británicas señalaron que la modificación del sistema británico del Impuesto sobre el Valor Añadido no podía efectuarse antes de que la cuestión fuera aclarada por el Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido. [3]

7. En el escrito de requerimiento de 20 de abril de 1988, la Comisión sostenía que la función del Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido consistía en examinar las cuestiones relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieren al Impuesto sobre el Valor Añadido, pero que no tenía ninguna facultad para determinar si se habían producido o no infracciones de la Sexta Directiva sobre el IVA. El escrito de requerimiento terminaba señalando que la no percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido por los peajes de carreteras y puentes en el Reino Unido constituía una infracción de los artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5, de la Sexta Directiva sobre el IVA.

8. Las autoridades británicas respondieron mediante escrito de 21 de julio de 1988, en el que invocaban lo dispuesto en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva sobre el IVA, con arreglo al cual los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no deben considerarse como sujetos pasivos cuando desarrollen actividades en el ejercicio de sus funciones públicas. Por ello, las autoridades británicas sostenían que la percepción de peajes no estaba comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva.

9. En relación con la problemática de los recursos propios, la Comisión remitió un escrito a las autoridades británicas el 27 de noviembre de 1987. En él, les informaba de que el hecho de que hasta entonces no se hubiera percibido el Impuesto sobre el Valor Añadido por los peajes podía haber dado lugar a que se hubieran calculado erróneamente las aportaciones a los recursos propios. Además, se instaba al Gobierno del Reino Unido a determinar si las aportaciones a los recursos propios habían sido inferiores a las debidas en relación con los ejercicios presupuestarios de 1984 a 1986 y, en su caso, a poner a disposición de la Comisión los correspondientes recursos.

10. Puesto que a raíz de este escrito la Comisión no recibió la comunicación de nuevos cálculos, el 31 de enero de 1989 envió un escrito de requerimiento. En él se

3 — A este respecto, véase el artículo 29 de la Sexta Directiva sobre el IVA.

instaba de nuevo a las autoridades británicas a que efectuaran los cálculos necesarios para los ejercicios presupuestarios de 1984 a 1986 y los transmitieran a la Comisión. Se les solicitaba que pusieran a disposición de la Comisión las cantidades pendientes y los intereses de demora a partir del 31 de marzo de 1988 y que efectuaran cada año los cálculos correspondientes, incluyendo los intereses de demora, hasta la cesación de la infracción imputada.

11. Mediante escrito de 23 de marzo de 1989, las autoridades británicas volvieron a remitirse a lo dispuesto en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva sobre el IVA. Dado que, a su entender, los peajes no debían considerarse sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estimaron necesario transmitir los datos requeridos.

12. En el dictamen motivado de 10 de agosto de 1989, la Comisión, por un lado, se refirió a la no percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre los peajes y, por otro, a la existencia de una infracción del Tratado como consecuencia de la negativa a efectuar de nuevo los cálculos y transferir las aportaciones a los recursos propios adeudadas y los intereses de demora.

13. En su escrito de contestación de 8 de diciembre de 1989, las autoridades británicas volvieron a referirse al carácter de Derecho público de los organismos perceptores de los peajes.

14. En consecuencia, 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 21 de octubre de 1997— en el que solicita al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que el Reino Unido 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 carreteras y puentes de peaje en el Reino Unido, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5, de la Sexta Directiva sobre el IVA, y al no poner a disposición de la Comisión el importe de los recursos propios y de los intereses de demora correspondientes.

2) Condene en costas al Reino Unido.

15. El Reino Unido solicita al Tribunal de Justicia que:

1) Declare la inadmisibilidad del recurso en la medida en que se refiere a ejercicios presupuestarios anteriores.

2) Desestime el recurso.

3) En caso de que no se desestime el recurso, limite los efectos en el tiempo de la sentencia o, con carácter subsidiario, imponga cualquier otra limitación apropiada.

4) Condene en costas a la Comisión.

III. Marco jurídico

1. *Sobre la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido*

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

16. 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.

[...]»

17. 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

4 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

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

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

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D,[5] 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[6] [...]»

18. En relación con las demás exenciones en el interior del país, el artículo 13, parte B, dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

a) [...]

5 — 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.

6 — 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.

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento [...] en el marco del sector hotelero [...];
2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;
3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;
4. los alquileres de caja de seguridad.

[...]

c) a h)[...]»

arreglo a la Decisión 88/376/CEE, Euratom, a la base determinada con arreglo a lo dispuesto en el presente Reglamento.»

20. El artículo 2, apartado 1, dispone:

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE [...], salvo las operaciones exentas con arreglo a los artículos 13 a 16 de dicha Directiva.»

2. *Sobre los recursos propios*

a) 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 [7]

b) Reglamento (CEE, Euratom) nº 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades [8]

19. El artículo 1 tiene el siguiente tenor:

«Los recursos IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme, fijado con

21. El artículo 11 tiene el siguiente tenor:

«Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el apartado 1 del

7 — DO L 155, p. 9.

8 — DO L 155, p. 1.

artículo 9 dará lugar al pago de intereses por el Estado miembro correspondiente, al tipo aplicado el día del vencimiento en el mercado monetario de dicho Estado miembro para las financiaciones a corto plazo, incrementado en dos puntos. Este tipo se aumentará 0,25 puntos por cada mes de retraso. El tipo así incrementado se aplicará a todo el período de retraso.»

c) Decisión 88/376/CEE, Euratom del Consejo, de 24 de junio de 1988, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades [9]

22. De conformidad con dicha Decisión, las necesidades financieras no cubiertas por los ingresos de recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido se compensan, en el marco de la financiación complementaria, mediante los recursos propios basados en el producto nacional bruto, lo que da lugar a una redistribución de los mismos entre los demás Estados miembros.

IV. Alegaciones de las partes

23. La Comisión alega que, en el Reino Unido, [10] hay varias carreteras, puentes y túneles de acceso público mediante el pago de un peaje, aunque el sistema nacional del Impuesto sobre el Valor Añadido no establece la sujeción de dichos peajes al impuesto. Según afirma, las respectivas autoridades [11] tienen la posibilidad de adjudicar concesiones para la planificación, construcción y mantenimiento de carreteras. En Escocia, dichas concesiones pueden referirse igualmente a la explotación económica o la mejora de las carreteras. Como contrapartida, puede percibirse un peaje por la utilización de las carreteras en cuestión. Dicho peaje lo establecen las autoridades locales competentes, conjuntamente con el Ministerio de Transportes. Del mismo modo, también se regula la duración del período durante el cual puede percibirse el peaje, que está vinculada a objetivos financieros concretos o a la utilización de la infraestructura por un determinado número de vehículos.

24. En algunas carreteras, son terceros los que cobran el peaje por cuenta del Ministro en el marco de la concesión. En cambio, otras carreteras de peaje son de propiedad privada; según la Comisión, ambos sistemas deberían estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

25. En relación con la admisibilidad de su recurso, la Comisión alega que, en el marco del procedimiento por incumplimiento previsto en el artículo 169 del Tratado, no existe ningún plazo de recurso. Dado que el Gobierno del Reino Unido no ha podido demostrar ninguna vulneración de sus derechos de defensa y que no se trata de un procedimiento comparable a un proceso civil o penal, la Comisión estima que

9 — DO L 185, p. 24, parcialmente derogada y modificada mediante la Decisión 94/728/CE, Euratom del Consejo, de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 293, p. 9).

10 — En relación con Irlanda del Norte, la Comisión no tiene información sobre la percepción de peajes en las carreteras públicas.

11 — En Inglaterra y Gales, la Highway Authority, y en Escocia, la Roads Authority.

procede declarar la admisibilidad del recurso aun cuando entre el procedimiento administrativo previo y la interposición del recurso haya transcurrido un período prolongado.

26. Según la Comisión, hay que partir de la base de que el presente asunto versa sobre el ejercicio de una actividad económica por un sujeto pasivo. La existencia de una actividad económica debe determinarse de manera objetiva teniendo en cuenta la realidad económica. Cuando se presta un servicio a título oneroso, el contravalor de dicho servicio constituye la base imponible. Dado que en el presente caso, cada vez que se permite a un vehículo utilizar una carretera se paga un peaje, existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

27. En opinión de la Comisión, en el presente caso no cabe aplicar el artículo 4, apartado 5, primera frase, ya que a dicha disposición sólo pueden acogerse aquellas actividades que formen parte del núcleo central de las funciones públicas y que sean ejercidas por los propios organismos públicos. En cambio, el hecho de que un operador económico privado —el concesionario— realice actividades, aunque sean de utilidad pública, no supone que dichas actividades queden excluidas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

28. Cada usuario de carreteras se enfrenta a una decisión económica. Debe ponderar, por un lado, el precio del peaje y, por otro, el ahorro de tiempo y el consumo de carburante. Ahora bien, si la puesta a disposición de una infraestructura de carreteras da lugar a este tipo de reflexiones, no puede decirse ya que los respectivos organismos actúen en el ejercicio de sus funciones públicas y, por tanto, la percepción del peaje no constituye una misión específica de las autoridades públicas.

29. Aun cuando las autoridades estatales se hayan reservado un derecho general de supervisión y control, el operador de la infraestructura actúa como un particular que ejerce una actividad económica.

30. Según la Comisión, tampoco se trata, en contra de lo que sostiene el Gobierno del Reino Unido, de un arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles exento del impuesto. A su juicio, sólo existe arrendamiento cuando el propietario cede al arrendatario una determinada área o un determinado espacio para su utilización exclusiva durante un determinado período a cambio del pago de la correspondiente retribución. Sin embargo, en el presente caso no puede hablarse de un arrendamiento, ya que no se confiere un derecho de uso exclusivo, sino únicamente el derecho de transitar a través de una carretera.

31. La Comisión considera que no es apropiado limitar los efectos en el tiempo de la sentencia en el presente procedimiento. Según afirma, en el marco de un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 169 del Tratado, la Comisión pone en conocimiento del respectivo Estado miembro, durante el procedimiento administrativo previo, que, en su opinión, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado. Según la Comisión, la limitación en el

tiempo de los efectos de una sentencia sólo ha sido aceptada por este Tribunal de Justicia en aquellos casos en los que los afectados ya habían adoptado medidas jurídicas para eliminar la infracción antes de que se dictara la sentencia. En tales casos, el Tribunal de Justicia subrayó el carácter excepcional de la limitación en el tiempo de los efectos de sus sentencias. El Tribunal de Justicia tan sólo ha recurrido a esta medida cuando existía el riesgo de que se produjeran graves perturbaciones económicas y teniendo en cuenta los principios generales del Derecho, como la protección de la confianza legítima.

32. La Comisión señala que, en el presente caso, el Gobierno del Reino Unido fue informado con suficiente antelación de que estaba cometiendo una infracción del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se le instó a que adoptara las medidas correspondientes, en particular por lo que respecta a los pagos en concepto de recursos propios. Dado que tampoco existía una incertidumbre objetiva y significativa acerca de la aplicación de las disposiciones comunitarias, el Tribunal de Justicia no está obligado a limitar los efectos en el tiempo de su sentencia.

33. En cambio, el Gobierno del Reino Unido sostiene que procede declarar la inadmisibilidad del recurso de la Comisión, al menos por lo que respecta a los efectos pasados de la infracción imputada. Esta solución se desprende, a su entender, de la excesiva duración del procedimiento, que se ha prolongado de manera injustificada durante más de diez años desde el inicio del procedimiento administrativo previo hasta la interposición del recurso. Según el referido Gobierno, mediante su recurso la Comisión no sólo alega un incumplimiento del Tratado, sino que pretende asimismo obligar al Reino Unido al pago de aportaciones a los recursos propios a partir de 1984 y de los correspondientes intereses de demora. Ahora bien, habida cuenta de la magnitud de las consecuencias financieras que ello entrañaría, el Gobierno del Reino Unido sostiene la inadmisibilidad de semejante pretensión.

34. Con todo, si el Tribunal de Justicia acogiera el recurso deberían limitarse los efectos en el tiempo de la sentencia, con objeto de excluir un nuevo cálculo retroactivo de los recursos propios a partir de 1984.

35. El Gobierno del Reino Unido considera que el artículo 174 del Tratado CE (actualmente artículo 231 CE), aplicable también en el marco de un procedimiento por incumplimiento, permite al Tribunal de Justicia adoptar una medida de este tipo. Por un lado, procede tener presente que una duración desproporcionada y excesiva del procedimiento menoscaba considerablemente los derechos de defensa del Estado miembro demandado. Según dicho Gobierno, existe un principio general de Derecho comunitario que establece que deben observarse plazos de procedimiento razonables. Tampoco desde la óptica de la seguridad jurídica y de la protección de la confianza legítima puede aceptarse sin más el comportamiento de la Comisión. El Gobierno del Reino Unido estima que el procedimiento administrativo previo puso de manifiesto que existía una incertidumbre objetiva y significativa con respecto a la aplicación de las disposiciones comunitarias. A este respecto, habría sido indispensable una rápida clarificación de la misma.

36. Por otro lado, el Gobierno del Reino Unido sostiene que existen considerables dificultades prácticas para satisfacer la petición de la Comisión. Hoy por hoy, es imposible reclamar *a posteriori* a todos los usuarios de carreteras el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado. Si el procedimiento se hubiera desarrollado con mayor rapidez, tal vez habría sido posible en un momento anterior. Suponiendo que el Tribunal de Justicia dictara sentencia en ese sentido, el perjuicio para el presupuesto nacional sería considerable, ya que las correspondientes aportaciones a los recursos propios deberían efectuarse con cargo al mismo. También los intereses reclamados causarían un perjuicio considerable que podría haberse evitado.

37. Por lo que respecta al fundamento del recurso, el Gobierno del Reino Unido alega que los organismos que perciben los peajes no son sujetos pasivos a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Directiva, ya que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 4, apartado 5.

38. El Erskine Bridge es explotado por el Secretary of State (en Escocia), que es un organismo público que actúa en el ejercicio de funciones públicas. Aun cuando percibe peajes, el Secretary of State no es un sujeto pasivo a efectos de la Directiva. La apreciación de cuándo un organismo público actúa con arreglo al Derecho público o al Derecho privado debe regirse, según el Gobierno del Reino Unido, por las disposiciones nacionales pertinentes. Ahora bien, dado que el Secretary of State ejerce sus actividades en el ámbito del Derecho público y con arreglo a las disposiciones que le son propias, está exento del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que respecta a los peajes. El referido Gobierno sostiene que la construcción y el mantenimiento de los tramos públicos están a cargo de un organismo público que se rige por el Derecho público y que actúa en ejercicio de funciones públicas. Por tanto, también la utilización de dicha infraestructura se rige por el Derecho público. El tramo sujeto a peaje es una parte de la red viaria para la que, por regla general, no existe ninguna alternativa razonable. Además, en este caso, el Secretary of State tampoco ha delegado sus competencias, de modo que no puede hablarse de un operador económico privado.

39. Por lo que respecta a las PTA y los Bridge Boards, se trata de una estructura similar a la del caso del Erskine Bridge: simplemente, el organismo público está implantado a escala local. También en este caso, la percepción del peaje tiene lugar con arreglo al Derecho público.

40. En lo que atañe a los PFI Crossings, los concesionarios son otros organismos de Derecho público. Están vinculados por leyes que les son propias y que regulan la construcción y la explotación de los tramos de peaje. En el caso del Dartford River Crossing, el Secretary of State ha transferido a un concesionario sus competencias en materia de mantenimiento y la mejora de los tramos. Sin embargo, el Secretary of State mantiene la responsabilidad y el control en última instancia. En particular, establece el importe de los peajes y las modalidades de su percepción. Ahora bien, ello no quiere decir que la adjudicación de la concesión esté sometida al Derecho común.

41. También en el caso de los Severn Bridges es posible la cesión a un concesionario de determinadas competencias del Secretary of State. El marco jurídico y el

contenido de la concesión están sujetos a la misma regulación que la del Dartford River Crossing.

42. El Skye Bridge se explota con arreglo a lo dispuesto en la New Roads and Street Works Act 1991. El Secretary of State y los Councils, estos últimos como autoridades locales, son competentes para la construcción de las carreteras con arreglo a la Roads Act escocesa de 1984. También en este caso está prevista la percepción de un peaje. Aun cuando, en principio, la construcción de carreteras es competencia de los organismos públicos, con arreglo a las normas vigentes es posible ceder a particulares la planificación y construcción de determinadas carreteras. Esas carreteras pueden ser explotadas posteriormente mediante el pago de un peaje por concesionarios que participaron en la planificación, construcción, mantenimiento, explotación o mejora de las respectivas carreteras. En ese caso, se transfiere a los concesionarios la facultad de percibir un peaje. Sin embargo, eso no impide que las carreteras sigan siendo de propiedad pública. Las funciones públicas se transfieren a los concesionarios mientras dure la concesión. Según el Gobierno del Reino Unido, las disposiciones jurídicas aplicables al Skye Bridge son equivalentes a las que se aplican al Dartford Crossing y los Severn Bridges. Solamente se permite a los concesionarios obtener unos beneficios razonables.

43. En opinión del Gobierno del Reino Unido, dado que el Secretary of State y las autoridades locales siguen siendo responsables de la construcción y mantenimiento de los tramos de peaje, debe considerarse que la puesta a disposición de la infraestructura por parte de organismos de Derecho público se realiza en el ejercicio de sus funciones públicas.

44. El referido Gobierno estima que la situación de los concesionarios también se diferencia de la de las empresas que ejercen una actividad económica debido a la influencia que mantienen los organismos estatales. En consecuencia, añade, tales concesionarios no pueden considerarse sujetos pasivos a efectos de la Sexta Directiva, ya que operan en unas condiciones jurídicas diferentes de las de los operadores privados.

45. Además, tampoco existen prestaciones de servicios sujetas al impuesto, ya que se trata del ejercicio de funciones públicas.

46. Por último, el Gobierno del Reino Unido alega asimismo que si, pese a todo, se considera que existe una actividad sujeta al impuesto efectuada por un sujeto pasivo, dicha actividad debe estar exenta del impuesto por tratarse de un arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles, excluidos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Según dicho Gobierno, para que haya arrendamiento no es necesario que exista una relación típica entre propietario y arrendatario. En su opinión, en este caso procede hacer una interpretación amplia, tal como se desprende también de la enumeración contenida en el artículo 13, parte B, letra b). Tampoco puede considerarse que los supuestos contemplados en el presente caso entren dentro del concepto clásico de arrendamiento. Según el referido Gobierno, un arrendamiento no presupone necesariamente que el arrendatario disponga de un derecho de uso exclusivo del bien inmueble. Así lo demuestra, a su entender, el ejemplo del arrendamiento de plazas para el estacionamiento de vehículos contemplado en el artículo 13, parte B, letra b), número 2. En el presente caso, el usuario de carreteras

obtiene un derecho de uso sobre un determinado tramo. También concurre el componente temporal que reclama la Comisión, pues radica en la duración de la travesía del tramo sujeto a peaje. Dado, además, que el objeto principal del acuerdo entre el perceptor del peaje y el usuario de la carretera consiste en la concesión de un derecho de uso a cambio del pago de una retribución, el Gobierno del Reino Unido sostiene que se trata de un arrendamiento. Así pues, también desde esta perspectiva considera que la actividad de que se trata está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

V. Apreciación

Sobre la admisibilidad del recurso

47. El Gobierno del Reino Unido alega que el hecho de que entre el 20 de abril de 1988, fecha del escrito de requerimiento de la Comisión, [12] y el 21 de octubre de 1997, fecha en la que se recibió en el Tribunal de Justicia el presente recurso, transcurrieran casi diez años pone de manifiesto que el procedimiento se prolongó excesivamente de manera injustificada.

48. Con esta alegación, el Gobierno demandado cuestiona la admisibilidad del recurso, en lo que respecta al pago de aportaciones a los recursos propios y de los intereses de demora.

49. A este respecto, debe señalarse en primer lugar que, según reiterada jurisprudencia, dada su función de guardiana del Tratado, la Comisión es la única competente para decidir si es oportuno iniciar un procedimiento por incumplimiento. [13] Lo dispuesto en el artículo 169 del Tratado es aplicable sin que la Comisión deba observar un plazo determinado, sin perjuicio de los supuestos en que la duración excesiva del procedimiento administrativo previo previsto en dicho artículo pueda aumentar, para el Estado de que se trate, la dificultad de rebatir los argumentos de la Comisión y pueda vulnerar, así, los derechos de defensa. [14] Por consiguiente, corresponde al Estado miembro interesado probar tal incidencia.

50. En el presente caso, el Gobierno del Reino Unido se limita a afirmar que entre el inicio del procedimiento administrativo previo y la interposición del recurso transcurrió un período muy largo, y que la inactividad de la Comisión afectó a sus medios de defensa. Sin embargo, el Gobierno demandado no ha aportado ningún argumento específico que demuestre que el transcurso de ese tiempo ha aumentado la dificultad de rebatir los argumentos de la Comisión y que, con ello, se vulneraron sus derechos de defensa. Así pues, no

12 — El dictamen motivado se envió mediante escrito de 10 de agosto de 1989.

13 — Sentencia del 21 de enero de 1999, Comisión/Bélgica (C-207/97, Rec. p. I-275), apartado 24, y referencias allí citadas.

14 — Sentencia de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos (C-96/89, Rec. p. I-2461), apartados 15 y 16.

procede declarar la inadmisibilidad del recurso.

Sobre el fundamento del recurso

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

51. 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

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

53. 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. [15]

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

55. 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.

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

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

b) Sujeto pasivo

57. 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.

58. 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

59. 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. [16]

60. 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. [17]

61. 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. [18]

62. 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

16 — 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.

17 — Sentencia Comisión/Países Bajos, citada en la nota 16 *supra*, apartado 21.

18 — Comune di Carpaneto Piacentino y otros, citada en la nota 16 *supra*, apartado 15.

las realizan en el marco del régimen jurídico que les es propio. [19] 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.

63. 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 17 *supra*—, en relación con las cuales incluso las propias autoridades públicas están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

64. 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.

65. 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

19 — *Ibidem*, apartado 16.

pago de determinadas tasas no tiene posibilidad 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 tiene una verdadera elección 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.

66. 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

67. 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.

68. 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».

69. 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. [20]

70. 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. [21] En el presente caso, la puesta a disposición de la infraestructura viaria mediante el pago de un peaje la realizan las autoridades competentes o terceros a los que se ha cedido dicha actividad. Aun cuando dicha cesión se rige por el Derecho público y las autopistas 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 Directiva, las prestaciones de servicios sujetas al impuesto pueden consistir tam-

20 — Sentencias Comisión/Países Bajos, citada en la nota 16 *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.

21 — Conclusiones del Abogado General Sr. Lenz presentadas el 12 de febrero de 1987 en el asunto Comisión/Países Bajos, citado en la nota 16 *supra*, punto 22.

bién 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.

71. La toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. [22] 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) Arrendamiento

72. Una vez establecido, de acuerdo con las consideraciones precedentes, que debe considerarse, en principio, que el organismo encargado de la percepción del peaje está sujeto al impuesto, se plantea la cuestión de si cabe aplicar a la actividad de que se trata una exención del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 13, parte B, letra b).

73. Según dicho artículo, la puesta a disposición de la infraestructura mediante el pago de un peaje está exenta del impuesto si se trata de un arrendamiento de bienes inmuebles.

74. Las disposiciones jurídicas pertinentes no definen dicho concepto a efectos del Derecho comunitario. Para determinar con mayor precisión su significado, procede examinar, por tanto, el contexto en el que se inscribe, para lo cual hay que tener en cuenta el sistema de la Sexta Directiva.

75. Del sentido y la finalidad de la Directiva, y en particular del tenor de su artículo 2, se desprende que el principio fundamental de la Directiva debe entenderse en el sentido de que todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido si son realizadas por un sujeto pasivo a título oneroso, siempre que no estén expresamente exentas. En consecuencia, las disposiciones que establecen exenciones deben interpretarse estrictamente, ya que constituyen excepciones al principio fundamental de la Directiva.

76. Así pues, esto significa que, en el presente caso, el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» debe interpretarse según su sentido habitual. De este

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

modo, no puede incluirse automáticamente en dicho concepto cualquier contrato que presente elementos jurídicos característicos de un arrendamiento. Ello llevaría a una interpretación demasiado amplia de la exención, que es precisamente lo que no se pretendía. Así pues, es necesario que en el contrato predominen los elementos jurídicos característicos de un arrendamiento.

77. Ahora bien, la puesta a disposición de una infraestructura viaria a cambio de un peaje no cumple este requisito. Es cierto que, a cambio de un precio, se pone a disposición del usuario un área espacialmente delimitada (el tramo por el que debe circularse) durante un período determinado (el tiempo que dure la travesía). Sin embargo, en el presente caso no predominan los elementos jurídicos característicos de un arrendamiento, ya que para el usuario lo que importa es atravesar un determinado tramo lo más segura y rápidamente posible. En cambio, el uso de la cosa queda relegado a un segundo plano.

78. En el presente caso —si se sigue el razonamiento del Gobierno del Reino Unido—, no se estaría arrendando un puente a una persona, sino simultáneamente a varias. Ahora bien, ello hace que dichas personas no tengan *a priori* ningún derecho de posesión exclusivo sobre el puente. No se trata de una situación en la que varias personas intervengan como arrendatarios de la misma cosa. Los conductores de automóviles no desean arrendar colectivamente el puente ni responder solidariamente del pago del precio, como sucede, por ejemplo, cuando varias personas comparten una vivienda.

79. Tampoco existe una relación de arrendamiento, ya que el usuario no goza de un derecho de exclusión frente a un uso indebido por parte de terceros ni puede disponer de la cosa con carácter general; su derecho de uso se limita única y exclusivamente a la posibilidad de efectuar la travesía.

80. Además, el objeto principal del «contrato» entre las partes no es tanto el uso de un bien inmueble como la prestación de un único servicio en dicho bien inmueble. Para los conductores de automóviles, el uso del bien inmueble durante un breve período es más bien secundario, ya que su principal objetivo consiste en llegar de forma rápida y segura a su destino.

81. No puede acogerse la alegación del Gobierno del Reino Unido según la cual las actividades enumeradas en el artículo 13, parte B, letra b), ponen de manifiesto que el concepto de arrendamiento puede entenderse de manera amplia. Los ejemplos citados no son relaciones de arrendamiento «en sentido amplio». Tal vez sean relaciones de arrendamiento especiales, pero no se apartan en lo esencial de los criterios que definen el concepto general de arrendamiento. Y aunque así fuera, no sería posible derivar de ello las conclusiones que extrae el Reino Unido por lo que respecta a la exención del impuesto. Las cuatro «relaciones especiales de arrendamiento» no se citan para poner de manifiesto que el concepto de arrendamiento puede entenderse en sentido amplio, sino porque —como «excepciones a la excepción» de la exención de los arrendamientos— están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Precisamente porque los arrendamientos —como excepciones a la regla— no están

sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, el concepto de arrendamiento debe interpretarse de manera estricta, como he indicado en los puntos 79 y 80 *supra*.

82. En consecuencia, en el presente caso no cabe considerar que se trata de un arrendamiento de bienes inmuebles exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

83. 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.

84. 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.

85. 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 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.

86. 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 45 a 63 *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.

e) Conclusión preliminar

87. En consecuencia, el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no haber sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, los peajes percibidos por la utilización de puentes y túneles.

2. Recursos propios

88. De conformidad con el artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 1553/89, la base de los recursos IVA se determina a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la Sexta Directiva. Posteriormente, los importes correspondientes en concepto de recursos propios se obtienen mediante la aplicación de un porcentaje uniforme a dicha base.

89. Dado que, en el presente caso, se trata de prestaciones efectuadas por sujetos pasivos, el peaje habría debido estar sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, al no ser así, no fue posible computar los importes correspondientes para determinar la base de cálculo de los recursos propios procedentes del IVA.

90. Así pues, estamos ante una infracción de las disposiciones comunitarias relativas a la percepción de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido. A este respecto, carece de pertinencia si el nuevo cálculo de las cantidades en concepto de recursos propios daría lugar a un desequilibrio financiero para las Comunidades. Con arreglo a las disposiciones comunitarias pertinentes, el único elemento determinante es que los recursos propios sean calculados desde un primer momento a partir de la base correcta, y que se hagan efectivos los créditos correspondientes (del Estado miembro) frente al sujeto pasivo. En consecuencia, los Estados miembros tienen la obligación de efectuar los cálculos requeridos, comunicar el resultado a la Comisión y transferir los recursos correspondientes.

91. El derecho a la percepción de intereses invocado se desprende del artículo 11 del Reglamento nº 1552/89, con arreglo al cual en caso de retraso en las consignaciones de los importes en concepto de recursos propios, deberán pagarse intereses de demora. Con arreglo a la jurisprudencia de este Tribunal, dichos intereses se adeudarán con independencia de la razón por la que se haya producido el retraso. [23]

23 — Sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión/Italia (54/87, Rec. p. 385), apartado 12.

3. Limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia

92. Tras haber declarado que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, cabría preguntarse si la Comisión está facultada asimismo para reclamar frente al Reino Unido los derechos derivados de dicha infracción en relación con todo el período de que se trata.

93. El procedimiento por infracción se caracteriza, en primer lugar, por el hecho de que, si el recurso es fundado, el Estado miembro debe adoptar todas las medidas necesarias para poner fin al incumplimiento del Tratado. En cambio, en la medida en que se trata, por tanto, de una sentencia declarativa, el Tribunal de Justicia no puede imponer al Estado miembro la obligación de cesar en la infracción ni derogar o modificar la medida atacada.

94. En consecuencia, el Tribunal de Justicia no está facultado para condenar formalmente al Reino Unido a la eliminación de la situación ilegal por lo que respecta a la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en el marco del procedimiento por incumplimiento el Tribunal de Justicia puede especificar con mayor detalle la obligación que incumbe al Reino Unido de eliminar la situación contraria al Tratado.

95. Por lo tanto, procede examinar cómo se configura de manera concreta la obligación del Reino Unido de eliminar la infracción del Tratado y qué papel desempeña en este contexto la larga duración del procedimiento.

96. Dado que con arreglo a los artículos 155 del Tratado CE (actualmente artículo 211 CE) y 169 del Tratado la Comisión tiene que perseguir cualquier infracción del Tratado que llegue a su conocimiento, en principio existe una obligación de actuar. Sin embargo, la Comisión goza de un cierto margen de apreciación, especialmente en relación con el momento y las condiciones en que lleva a cabo las diferentes etapas del procedimiento con arreglo al artículo 169. No obstante, sin perjuicio de la existencia, en principio, de una obligación de actuar, la Comisión debería esforzarse siempre por conseguir que los Estados miembros restablezcan una situación conforme al Tratado por los cauces normales. El recurso sólo puede interponerse, como muy pronto, una vez expirado el plazo establecido en el dictamen motivado. En principio, no existe un límite temporal máximo para recurrir al Tribunal de Justicia.[24] En consecuencia, es la Comisión la que puede determinar libremente en qué momento interpone el recurso una vez expirado el plazo establecido en el dictamen motivado.[25] Ahora bien, en relación con determinados casos extremos, en los que la Comisión haya esperado mucho tiempo antes de interponer el recurso y no haya adoptado ninguna otra medida contra el Estado miembro, no cabe

24 — Sentencia de 14 de diciembre de 1971, Comisión/Francia (7/71, Rec. p. 1003), apartados 5 y 6.

25 — Sentencias de 1 de junio de 1994, Comisión/Alemania (C-317/92, Rec. p. I-2039), apartado 4, y de 10 de mayo de 1995, Comisión/Alemania (C-422/92, Rec. p. I-1097), apartado 18, y referencias allí citadas.

excluir por completo la excepción de *preclusión* del derecho de recurso, que afectaría a la admisibilidad del mismo. [26] No obstante, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se muestra reacia a admitir la preclusión del derecho de recurso de la Comisión. [27]

97. En el presente caso tampoco puede hablarse de *prescripción* de los derechos de las Comunidades. Por un lado, no existe ninguna disposición comunitaria aplicable en materia de prescripción y, por otro, tampoco es posible aplicar *mutatis mutandis* las normas de los Estados miembros en materia de prescripción de las deudas tributarias. Para que un plazo de prescripción pueda desempeñar adecuadamente su función debe establecerse por anticipado. Por tratarse de una excepción procesal, son las partes quienes deben proponerla. Como quiera que ninguna de ellas ha abordado esta cuestión, no es necesario seguir examinándola. Por lo demás, las aportaciones a los recursos propios tampoco pueden reclamarse directamente en el marco de un procedimiento por incumplimiento.

98. No obstante, cabría la posibilidad de que las pretensiones de las Comunidades relativas al pago de las contribuciones a los recursos propios fueran *extemporáneas*.

99. Por motivos de seguridad jurídica, en el presente caso podría ser conveniente limitar en el tiempo los efectos del incumplimiento del Tratado habida cuenta de la rectificación de los estados anuales. [28] Esta posibilidad de invocar el principio de seguridad jurídica cuando no existe una normativa en materia de prescripción ya ha sido reconocida por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia. [29]

100. Es cierto que el Tratado no contempla expresamente una limitación en el tiempo de los efectos de las sentencias en procedimientos por incumplimiento. Pero ello tampoco es necesario, ya que, por regla general, en el procedimiento por incumplimiento la sentencia tiene por objeto, en virtud de su carácter declarativo, la eliminación (futura) de una situación contraria al Tratado. Este tipo de procedimiento no afecta a la eficacia de una decisión individual, como sucede en el caso del recurso de anulación, en relación con el cual la limitación de los efectos en el tiempo está prevista en el artículo 174, párrafo segundo, del Tratado. Por regla general, el recurso por incumplimiento tampoco tiene por objeto la reclamación, en casos concretos, de indemnizaciones por daños y perjuicios, que son objeto de las normas de prescripción del artículo 43 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia. Por el contrario, un procedimiento por incumplimiento pretende obtener una declaración de principio sobre el contenido normativo del Derecho comunitario. Sirve el interés de la seguridad jurídica el que, en un litigio entre la Comisión y un Estado miembro, el Tribunal de Justicia efectúe una declaración sobre dicho contenido normativo. En principio, el simple transcurso del tiempo desde

26 — Sentencia de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos, citada en la nota 14 *supra*, apartados 15 y 16.

27 — *Loc. cit.*, notas 25 y 26 *supra*.

28 — De conformidad con el artículo 7, apartado 1, del Reglamento nº 1553/89, los Estados miembros deben remitir a la Comisión, antes del 31 de julio, un estado que indique el importe total calculado de la base de los recursos IVA correspondiente al año civil precedente.

29 — Sentencia de 14 de julio de 1972, ACNA/Comisión (57/69, Rec. p. 933), apartados 29 y 31 a 33.

la conclusión del procedimiento administrativo previo no reduce ese interés. Si lo sucedido durante ese período de tiempo redujera el interés de dicha declaración, es posible que ello provocara la inadmisibilidad del recurso, pero no afectaría al derecho a solicitar la declaración como tal, cuya ejecución podría volver a solicitarse en cualquier momento ante los órganos jurisdiccionales.

101. Ahora bien, en el presente caso, la declaración del incumplimiento del Tratado va unida a una reclamación de pago de las Comunidades dirigida a los Estados miembros demandados. Las consecuencias financieras que ello entraña exigen efectuar algunas consideraciones específicas, también a la luz del principio de seguridad jurídica.

102. Es cierto que, en contra de la limitación en el tiempo, está, en primer lugar, el hecho de que el Tribunal de Justicia haya subrayado, en una reiterada jurisprudencia, que «cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, el carácter de certitud y de previsibilidad constituye [...] un imperativo que se impone con especial rigor». [30] La consideración de aspectos relativos a la seguridad jurídica reduce la certitud y la previsibilidad. No obstante, debe señalarse que el considerable retraso de la Comisión a la hora de instar la fase jurisdiccional del procedimiento por incumplimiento no es compatible con el imperativo de certitud y de previsibilidad.

103. Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un litigio entre la Comisión y un Estado miembro sobre los recursos propios que deben percibirse no puede dar lugar a una perturbación del equilibrio financiero de la Comunidad. [31] En el presente caso, la limitación en el tiempo de la rectificación podría dar lugar a que algunos Estados miembros efectuaran la liquidación de los recursos comunitarios de conformidad con el Derecho comunitario, y a que otros quedaran exentos de ello. A este respecto, procede declarar, sin embargo, que los Estados miembros que percibieron el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido y liquidaron posteriormente una parte del mismo no se ven perjudicados. Al fin y al cabo, les queda la parte del Impuesto sobre el Valor Añadido que excede del porcentaje que debieron liquidar.

104. En cambio, cabe descartar la recaudación *a posteriori* del Impuesto sobre el Valor Añadido por los peajes de las carreteras, tanto desde un punto de vista práctico como desde un punto de vista jurídico. Por motivos de protección de la confianza legítima, en un caso como el presente estaría excluida la recaudación *a posteriori* del Impuesto sobre el Valor Añadido también con arreglo al Derecho de los Estados miembros. Con total independencia de ello, también las consecuencias prácticas de una recaudación *a posteriori* de impuestos sobre el volumen de negocios sería inapropiada para el tráfico económico, ya que, en la mayoría de los casos, los eventuales deudores del impuesto no serían los mismos que deben pagarlo como parte del precio.

105. Sólo se verían perjudicados aquellos Estados miembros que efectuaron pagos *a*

30 — Sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-30/89, Rec. p. I-691), apartado 23, y referencias allí citadas.

31 — Sentencia Comisión/Países Bajos, citada en la nota 14 *supra*, apartado 37.

posteriori sin haber percibido previamente las correspondientes cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, procede considerar que dichos pagos se efectuaron sin perjuicio de que se llevara a cabo la correspondiente rectificación del estado anual. Si dicha rectificación no se realiza, los Estados miembros afectados pueden reclamar la devolución de sus pagos *a posteriori*.

106. Del plazo máximo para efectuar rectificaciones previsto en el artículo 9, apartado 2, del Reglamento nº 1553/89 puede deducirse que el riesgo de que los Estados miembros liquiden por desconocimiento cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido no percibidas no debe exceder en ningún caso de cuatro ejercicios presupuestarios. Por otro lado, generalmente los Estados miembros dejan de gozar de protección cuando tienen conocimiento de una reclamación inequívoca de la Comisión con anterioridad a la expiración de dicho plazo. Si el Estado miembro afectado no se atiene a una reclamación de la Comisión y, por ejemplo, deja de percibir con carácter general el Impuesto sobre el Valor Añadido, la responsabilidad recae sobre él mismo. Si tiene conocimiento de la reclamación, en principio puede apreciar cuáles son las obligaciones que se desprenden de las Directivas en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido y actuar en consecuencia.

107. Ahora bien, si los Estados miembros, basándose en tesis defendibles, entran en litigio con la Comisión acerca de si determinadas operaciones deben estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o no, las modalidades prácticas del procedimiento de rectificación y, en particular, su aplicación por la Comisión en el presente caso, pueden tener consecuencias inapropiadas. Dado que la Comunidad está concebida como una comunidad de Derecho, los Estados miembros tienen derecho, en principio, a que el Tribunal de Justicia se pronuncie, dentro de un plazo adecuado, sobre un litigio relativo al contenido normativo de las Directivas en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido y lo resuelva.

108. A ello se añade el hecho de que los propios Estados miembros pueden no contribuir a la clarificación de la cuestión cuando, como en el presente caso, el procedimiento por incumplimiento se interrumpe en la fase del procedimiento administrativo previo. La Comisión no está obligada a interponer un recurso, y el Estado miembro puede no impugnar un dictamen motivado. Conjuntamente, esos factores podrían constituir un incentivo para eludir el procedimiento por incumplimiento. Por lo demás, semejante comportamiento de la Comisión sería contrario al espíritu del procedimiento de rectificación.

109. En el marco de la relación entre la Comisión y el Estado miembro, ha de considerarse que los ejercicios presupuestarios anteriores están cerrados y que ya no cabe proceder a una rectificación.

110. En primer lugar, no está claro a qué período se refiere el recurso de la Comisión. La pretensión formulada en el recurso tiene como único objeto la declaración del incumplimiento, sin indicar un período determinado. Para interpretar las pretensiones del recurso, procede considerar la finalidad ostensible de la petición de tutela

jurisdiccional, lo que implica que el objeto del recurso debe determinarse teniendo en cuenta su fundamentación.

111. Del escrito de requerimiento de la Comisión de 20 de abril de 1988 aportado a los autos se desprende que las imputaciones de la Comisión se refieren al período comprendido entre 1984 y la cesación de los incumplimientos imputados. Por lo tanto, ha de considerarse que también el recurso se refiere a dicho período. Aunque desde que concluyó el procedimiento administrativo previo hasta la interposición del recurso la Comisión no adoptó ninguna otra medida con respecto a los años posteriores, debe entenderse que pretendía conseguir que en adelante se pusiera fin a los incumplimientos, con los consiguientes efectos. En consecuencia, procede examinar en qué medida los ejercicios presupuestarios posteriores a 1984 están cerrados y si los correspondientes estados anuales ya no pueden rectificarse.

112. El artículo 9, apartado 2, del Reglamento nº 1553/89 dispone que, a partir del 31 de julio del cuarto año siguiente a un ejercicio dado (lo que equivale a 43 meses), el estado anual no se podrá rectificar. Por consiguiente, el estado anual correspondiente al ejercicio presupuestario de 1984 dejó de poder rectificarse a partir del 31 de julio de 1988. En relación con los ejercicios posteriores, se aplica el mismo cálculo. Así pues, la Comisión ya no habría podido percibir los recursos propios.

113. No obstante, cabe preguntarse cómo debe entenderse la excepción del artículo 9, apartado 2, *in fine*. En relación con los estados anuales que ya no pueden rectificarse, dicho artículo precisa: «[...] salvo aquellos puntos que la Comisión o el Estado miembro interesado hayan notificado antes de esa fecha». En cuanto a los ejercicios presupuestarios de 1984 a 1990, los problemas y los diferentes planteamientos jurídicos que dieron lugar al presente recurso ya han sido discutidos con el Reino Unido.

114. Son muchos los elementos que abogan en favor de una interpretación del artículo 9, apartado 2, *in fine*, en el sentido de que tan sólo es posible hacer una excepción al plazo máximo de 43 meses si las partes intervinientes se han seguido esforzando posteriormente en resolver los problemas planteados. Sin embargo, si se produce un estancamiento prolongado e injustificado del procedimiento, sería contrario a su sentido y a su finalidad seguir aplicando dicha disposición. Pues bien, en el presente caso está claro que, entre 1990 y 1997, no existió ningún diálogo suficiente que hubiera podido contribuir a la solución del problema. En la vista, la Comisión señaló, al ser preguntada, que había advertido periódicamente a los Estados miembros afectados de la problemática de los recursos propios y que, en relación con la cuestión de la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido, había mantenido un diálogo permanente con los Estados miembros. [32] Sin embargo, esto no puede considerarse suficiente para llegar a un acuerdo amistoso. Debido a las posturas adoptadas por las partes, semejante

32 — En la vista, el Reino Unido y la República Helénica negaron que se hubiera producido un diálogo con la Comisión.

acuerdo ya no era posible. Asimismo debe tenerse presente que, debido a la disyuntiva que, desde el punto de vista jurídico, planteaba la situación, tampoco habría sido posible encontrar una solución de compromiso.

115. Si el objetivo de dicha disposición consiste en garantizar una prolongación de los plazos cuando se trata de hechos complejos o de problemas de gran alcance, para que se aplique también es necesario que las partes se esfuercen en encontrar una solución. De lo contrario, la Comisión podría eludir el plazo de 43 meses establecido en el artículo 9, apartado 2, simplemente formulando objeciones de manera sistemática a los estados anuales de los Estados miembros. Con ello, mantendría siempre abierta la posibilidad de examinar los hechos y de aplazar indefinidamente el cierre de los ejercicios presupuestarios. Ahora bien, ello no sería ni deseable por razones económicas ni compatible con el principio de seguridad jurídica. La Comisión podría eludir, sin necesidad de justificación, los requisitos establecidos en el artículo 9, apartado 2, con arreglo a los cuales la fecha límite para el cierre de los estados anuales es el 31 de julio del cuarto año siguiente a un ejercicio dado.

116. Dado que lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, no tiene efectos prescriptivos, carece de pertinencia si el Estado miembro no ha propuesto la excepción de prescripción. La prescripción afecta sólo a los derechos. Ahora bien, el artículo 9, apartado 2, no confiere ningún derecho, sino que se limita a regular los plazos para la rectificación de los estados anuales.

117. Estas consideraciones permiten suponer que, durante el largo período transcurrido entre la conclusión del procedimiento administrativo previo y la interposición del recurso, se generó en el Reino Unido una confianza legítima, merecedora de protección, en el sentido de que la Comisión respetaría los plazos establecidos para la rectificación de los estados anuales.

118. Aun admitiendo que el propio procedimiento administrativo hubiese interrumpido la prescripción, dicha interrupción no podría extenderse más allá del citado plazo de 43 meses. Dado que entre el último intercambio de correspondencia en el procedimiento administrativo previo y la interposición del recurso transcurrieron más de cuatro años —de hecho, siete años—, tampoco puede sostenerse que el procedimiento administrativo previo interrumpiera, en su caso, los plazos.

119. En consecuencia, atendiendo a la protección de la confianza legítima y a la idea general de la extemporaneidad en relación con el plazo límite de 43 meses para poder proceder a una rectificación, procede limitar la percepción de las aportaciones a los recursos propios a los cuatro años anteriores a la interposición del recurso. En relación con el presente caso, esto significa que, dado que el recurso de la Comisión fue recibido en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre de 1997, los ejercicios presupuestarios de 1994 y siguientes todavía no se han cerrado y sigue siendo posible proceder a una rectificación. [33]

33 — En relación con el cálculo, véase el punto 111 *supra*.

120. Dado que la pretensión de que se realicen las aportaciones a los recursos propios no era, como tal, objeto del recurso, sino que se desprende indirectamente del incumplimiento del Tratado, y pese a su extemporaneidad parcial —que, de forma indirecta, da parcialmente la razón al Reino Unido—, no procede desestimar el recurso en todo lo demás. El mismo razonamiento puede aplicarse también a la decisión sobre las costas.

VI. Costas

121. A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. La Comisión solicitó que se condenara en costas al Reino Unido. Aun cuando la pretensión de que se realicen las aportaciones a los recursos propios es parcialmente extemporánea, ello no tiene ninguna incidencia sobre el reparto de las costas, ya que dicha pretensión no es más que un efecto derivado del incumplimiento del Tratado, que no puede invocarse en el marco de este procedimiento. En el presente caso, el objeto de litigio es únicamente la declaración de la existencia de una conducta contraria al Tratado. Por haber sido desestimados en lo fundamental los motivos formulados por el Reino Unido, procede condenarlo en costas.

VII. Conclusión

122. En consecuencia, habida cuenta de las consideraciones precedentes propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que el Reino Unido 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 carreteras y puentes de peaje en el Reino Unido, 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, y al no poner a

disposición de la Comisión, como recursos propios, las cantidades correspondientes y los intereses de demora, y que la Comisión sólo puede exigir la aportación *a posteriori* de recursos propios e intereses de demora a partir del ejercicio presupuestario de 1994.

2) Condene en costas al Reino Unido.