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 la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes de autopistas y no haber efectuado, por tanto, los correspondientes pagos en concepto de recursos propios e intereses. [1]

2. En Francia, se cobran peajes por la utilización de determinados tramos de autopista. Sin embargo, dichos peajes no están sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios, dado que se consideran tributos percibidos por el Estado. Los peajes no se conciben como la contraprestación de una actividad económica, por lo que no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. La explotación y mantenimiento de los tramos de peaje —a diferencia de su planificación y construcción— puede transferirse mediante la adjudicación de una concesión a entidades públicas, paraestatales o, en determinados casos, privadas. [2]

II. Procedimiento administrativo previo

3. Mediante escrito de 26 de abril de 1984, la Comisión solicitó a las autoridades francesas que presentasen sus observaciones sobre el régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido de los concesionarios de autopistas franceses.

4. En su respuesta de 5 de julio de 1984, las autoridades francesas señalaron que los

* Lengua original: alemán.

1 — A este respecto, la Comisión también ha interpuesto sendos recursos por los mismos motivos contra Irlanda, el Reino Unido, los Países Bajos y la República Helénica. Se trata de los asuntos C-358/97, C-359/97, 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 — Los concesionarios deben abonar al Estado una parte del peaje percibido, cuya cuantía exacta no se conoce.

concesionarios son recaudadores de impuestos, ya que perciben impuestos de los usuarios con destino al Estado. A juicio de las autoridades francesas, únicamente deben tributar por los ingresos que obtienen como contraprestación por el servicio prestado al Estado.

5. El 12 de marzo de 1986, la Comisión envió al Gobierno francés un escrito de requerimiento en el que sostenía que la actividad de los concesionarios de las autopistas francesas constituye una prestación de servicios a los usuarios y no al Estado, y que la no percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido desvirtuaba el sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6. Mediante escrito de 22 de mayo de 1986, las autoridades francesas comunicaron que mantenían su posición.

7. El 28 de abril de 1988, la Comisión remitió a la República Francesa un escrito de requerimiento adicional en el que precisaba sus imputaciones a la luz de la información proporcionada por la República Francesa.

8. Mediante escrito de 17 de febrero de 1989, las autoridades francesas reiteraron que, a su juicio, el peaje tiene carácter de exacción fiscal.

9. El 28 de agosto de 1989, la Comisión dirigió al Gobierno francés un dictamen motivado relativo tanto a la infracción de las disposiciones de la Directiva como a las repercusiones de dicha infracción sobre las aportaciones de recursos propios a la Comunidad.

10. Aunque la República Francesa no se atuvo al dictamen motivado, respondió al mismo mediante escrito de 29 de noviembre de 1989. Dicha respuesta contenía fundamentalmente las alegaciones que ya había formulado con anterioridad.

11. Mediante escrito de 20 de diciembre de 1985, el Director General de Presupuestos de la Comisión advirtió al Gobierno francés de que la citada infracción de la Directiva implicaba una reducción injustificada de los recursos propios de la Comunidad y le instó a determinar los importes que no habían sido abonados en los ejercicios presupuestarios de 1981 a 1984 y a transferir al presupuesto comunitario dichos importes y los correspondientes intereses de demora a partir del 31 de marzo de 1986.

12. Mediante escrito de 27 de febrero de 1986, las autoridades francesas se negaron a hacerlo, invocando motivos jurídicos y económicos.

13. Mediante escrito de requerimiento de 28 de enero de 1988, la Comisión solicitó

al Gobierno francés que presentase sus observaciones, conforme al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE).

14. En su escrito de 19 de septiembre de 1988, el Gobierno francés explicó que, habida cuenta de las deducciones que podrían efectuar los propios concesionarios y los usuarios de autopistas sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, la percepción de dicho Impuesto sobre el importe total de los peajes tendría consecuencias negativas para los recursos propios.

15. Mediante escrito de 17 de enero de 1989, la Comisión amplió la reclamación de pago a los ejercicios presupuestarios de 1985 a 1987, más los correspondientes intereses de demora a partir del 1 de mayo de 1989, así como a los ejercicios posteriores hasta que se pusiera fin a la infracción.

16. Mediante escrito de 29 de noviembre de 1989, la República Francesa remitió a la Comisión datos y explicaciones para que pudiese determinar el Impuesto sobre el Valor Añadido que pagaban los concesionarios de autopistas con arreglo al sistema actual y el que resultaría del sistema propugnado por la Comisión.

17. La Comisión no pudo adherirse a la postura defendida por la República Francesa y, en consecuencia, interpuso el presente recurso con arreglo al artículo 169 del Tratado, que fue recibido en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 30 de julio de 1997.

18. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes de autopistas en cuanto 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) Declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, al no poner a disposición de la Comisión, como recursos propios, las cantidades correspondientes y los intereses de demora.

3) Condene en costas a la República Francesa.

19. La República Francesa solicita al Tribunal de Justicia que:

1) Desestime el recurso.

2) 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[3] (en lo sucesivo, «Directiva» o «Sexta Directiva»)

20. 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.

[...]»

21. 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

3 — 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, [4] 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 [5] [...]»

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 [6]

22. El artículo 1 tiene el siguiente tenor:

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

4 — 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.

5 — 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.

6 — DO L 155, p. 9.

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

23. 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.»

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 [7]

24. El artículo 11 tiene el siguiente tenor:

«Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el apartado 1 del 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 [8]

25. 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

26. En opinión de la Comisión, la puesta a disposición de la infraestructura de carre-

7 — DO L 155, p. 1.

8 — 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).

teras mediante el pago de un peaje por parte del usuario, como sucede en Francia, constituye una actividad económica a efectos de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva.

27. Aun cuando dicha actividad se ejerza, como sucede en Francia, en el marco de un régimen especial de concesiones adjudicadas por el Estado a entidades públicas, paraestatales o, en determinados casos, privadas, esto no significa que dicha actividad no esté comprendida dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. En efecto, por un lado, se trata de una actividad económica en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por otro, es ejercida por sujetos pasivos en el sentido del artículo 4, en cuyo caso también puede tratarse de organismos de Derecho público.

28. Según la Comisión, el concepto de actividad económica debe apreciarse de manera objetiva teniendo en cuenta la realidad económica. No es necesario que los servicios estén orientados fundamental o exclusivamente al funcionamiento del mercado, sino que es suficiente que estén efectivamente relacionados de algún modo con la vida económica.

29. La contraprestación por el peaje está constituida por el servicio prestado a los usuarios, a saber, comodidad, rapidez y seguridad, así como, en algún caso, por la reducción de las distancias recorridas. Dado que el usuario no está obligado a utilizar dicha red de pago, existe una relación directa entre la prestación del servicio y el precio pagado.

30. El ejercicio de una actividad económica como ésa por parte de organismos públicos o por cuenta de los mismos debe distinguirse, según la Comisión, del concepto de ejercicio de funciones públicas. Con arreglo al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, las únicas actividades por las cuales no deben considerarse al Estado y a sus entes territoriales como sujetos pasivos son aquellas que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.

31. Según la Comisión, el carácter general del Impuesto sobre el Valor Añadido tiene como consecuencia que todas las operaciones económicas deban estar sujetas al mismo. El Estado y los demás organismos públicos no están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido por principio, sino sólo en relación con aquellas actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas en sentido estricto. A esto se añade que, aun en esos casos, de conformidad con el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, los propios organismos públicos deben considerarse sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el hecho de no considerados sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

32. Cuando un concesionario pone a disposición de los usuarios una infraestructura viaria cuya explotación tiene encomendada, no está ejerciendo ninguna actividad propia de los poderes públicos en sentido

estricto, sino que realiza una operación sujeta al impuesto, al igual que sucede en el caso de la distribución de gas, electricidad y agua, los servicios postales y de telecomunicaciones o los servicios aeroportuarios. Las actividades que consisten en obtener ingresos continuados en el tiempo de la explotación de un bien corporal están inequívocamente comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

33. Según la Comisión, la no sujeción de los peajes al Impuesto sobre el Valor Añadido tiene consecuencias graves no sólo a escala local, sino para la totalidad de los agentes económicos de la Comunidad que utilicen las infraestructuras viarias francesas de pago en el marco de sus actividades sujetas al impuesto, ya que no podrán deducir dichos gastos que gravan su actividad económica, de conformidad con lo dispuesto en la Sexta Directiva. Por consiguiente, la no percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido tiene importantes repercusiones en el funcionamiento del sistema armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido, que desempeña un papel relevante en el marco del mercado único. Como consecuencia de ello, se producen graves distorsiones de la competencia. También cabe considerar que existe una diferencia de trato entre los Estados miembros por lo que respecta al presupuesto comunitario, ya que deberán hacer frente a un aumento de las cargas financieras en el marco de la compensación basada en el producto nacional bruto.

34. Por lo que respecta a la imputación basada en la infracción de las disposiciones comunitarias relativas a la percepción de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Comisión alega que, en el presente caso, se reducen los ingresos en concepto de recursos propios de las Comunidades. A su juicio, la Comisión debe poder determinar la magnitud de los recursos propios adeudados para evitar pérdidas financieras que deban compensarse sobre la base del producto nacional bruto. Dicha infracción inflige una desventaja financiera a los demás Estados miembros y, por tanto, viola el principio de igualdad de trato.

35. Según la Comisión, la República Francesa no le dio, sin embargo, la posibilidad de comprobar las cifras y el método de cálculo aducidos por las autoridades francesas para asegurar que, en el caso de ser correcta la tesis de la Comisión, la República Francesa tendría derecho incluso a la devolución de las cantidades pagadas de más desde 1981 en concepto de recursos propios. En todo caso, el derecho de devolución que asegura tener el Gobierno francés no es tal, ya que o bien el sistema francés es conforme al Derecho comunitario y no es preciso proceder a una corrección de la base de cálculo de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, o bien infringe la Directiva, lo que tendría como consecuencia un aumento de la base de cálculo.

36. Por lo que respecta a los intereses de demora, la Comisión se remite al artículo 11 del Reglamento nº 1522/89. Según afirma, la República Francesa ya fue advertida de que las cantidades en concepto de recursos propios no abonadas como consecuencia de la no percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido devengarían intereses de demora a partir del 31 de marzo de 1986.

37. El Gobierno francés alega que, en Francia, el legislador previó la posibilidad de adjudicar concesiones para la explotación de autopistas y la percepción del peaje. Con arreglo a la normativa francesa de infraestructuras viarias, las autopistas forman parte de la red pública de carreteras. Teniendo en cuenta la importancia nacional de la red de autopistas, tan sólo el Estado tiene los medios para asegurar un desarrollo armonioso de dicha red y velar porque las excepciones al principio de utilización gratuita de la red de carreteras sigan siendo limitadas. Por otra parte, la construcción de una autopista depende en todo caso de una decisión de las autoridades públicas, es decir, de un Decreto del Conseil d'État, que al mismo tiempo puede declarar la autopista de utilidad pública.

38. Según el Gobierno francés, si bien es cierto que el concepto de actividad económica en el marco de la Sexta Directiva es objetivo y debe apreciarse teniendo en cuenta la realidad económica de la operación de que se trate, no lo es menos que, a este respecto, el examen de la normativa nacional resulta ineludible para poder determinar con precisión en qué casos los organismos públicos actúan en el ejercicio de los poderes públicos y en qué casos actúan como sujetos económicos privados.

39. En el presente caso, el Gobierno francés parte de la base de que, al percibir el peaje, el Estado actúa en el ejercicio de los poderes públicos. Según afirma, el Estado es el propietario de la red pública de carreteras y goza de un poder soberano exclusivo, que ejerce bajo la forma de actos administrativos, que establecen, en particular, las normas relativas al uso de las autopistas y a la circulación por ellas. Además, el Estado está obligado a poner las autopistas a disposición de los usuarios de carreteras. En el marco de esta actividad, el Estado posee asimismo poderes que exceden del Derecho común, como por ejemplo la fijación de las tarifas mediante Reglamento. En última instancia, el Estado tiene el monopolio de la construcción y la clasificación de las autopistas. Según el Gobierno francés, de estos elementos se desprende que, en el presente caso, se trata de una actividad de un organismo público desarrollada en el ejercicio de los poderes públicos.

40. Puesto que dicha actividad, añade el referido Gobierno, no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva, ni siquiera la existencia de una eventual relación entre el servicio prestado y la contraprestación recibida puede cuestionar en modo alguno que tal actividad se excluya del ámbito de aplicación del impuesto cuando la realiza un organismo público que actúa en el ejercicio de sus funciones públicas. En opinión del Gobierno francés, ni siquiera la Comisión considera que el peaje sea en todos los casos una simple tasa por un servicio prestado al usuario, sino que le atribuye, en particular, un papel de orientación de la demanda. [9]

41. Por lo que respecta al problema de la distorsión de la competencia, el Gobierno francés sostiene la tesis de que los agentes económicos franceses y extranjeros se

9 — Véanse la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la imposición de camiones pesados por la utilización de determinadas infraestructuras [COM(96) 331 final] y el Libro Verde de la Comisión «Hacia una tarificación equitativa y eficaz del transporte —opciones para la internalización de los costes externos del transporte en la Unión Europea—» [COM(95) 691 final].

encuentran en la misma situación, de modo que estos últimos no se ven perjudicados. En cuanto a la supuesta desigualdad de trato entre los Estados miembros en relación con el presupuesto comunitario, el Gobierno francés sostiene que no constituye una distorsión de la competencia a efectos del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

42. Por lo que respecta a la imputación relativa a la existencia de una infracción de las disposiciones en materia de recursos propios, el Gobierno francés alega que ni existe una infracción de la Sexta Directiva ni se produjo una reducción de la base de cálculo de los recursos propios. En esa medida, considera que no cabe exigir ningún pago adicional. Además, afirma que la República Francesa no se opuso a un examen de los datos y métodos de calculo. Según sostiene, la República Francesa realizó el cálculo de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo a lo dispuesto en los Reglamentos n°s 1552/89 y 1553/89. Sin embargo, si se aplicaran los métodos de cálculo propuestos por la Comisión, para el ejercicio presupuestario de 1987 se obtendría, como consecuencia de las deducciones legales del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de los sujetos pasivos, una reducción de los ingresos por importe de 522 millones de FRF, lo que daría lugar a una reducción de la base de los recursos propios procedentes del IVA de 3.249 millones de FRF y a una reducción de la aportación al presupuesto de la República Francesa de 45,5 millones de FRF. Este método, trasladable a otros ejercicios, pone de manifiesto, según el Gobierno francés, que, si se aplica el método de cálculo de la Comisión, se efectuaron pagos sistemáticamente excesivos al presupuesto de la Comunidad.

V. Apreciación

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

43. 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

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

45. 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. [10]

46. 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.

47. 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.

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

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

b) Sujeto pasivo

49. 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.

50. 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

51. 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. [11]

52. 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. [12]

53. 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. [13]

54. 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 jurídico que les es propio. [14] 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.

55. 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 21 *supra*—, en relación con las cuales incluso las propias autoridades públicas están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

56. 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

11 — 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.

12 — Sentencia Comisión/Países Bajos, citada en la nota 11 *supra*, apartado 21.

13 — Sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, citada en la nota 11 *supra*, apartado 15.

14 — *Ibidem*, apartado 16.

considerarse que lo hace en el ejercicio de sus funciones públicas.

57. 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 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.

58. 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

59. 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.

60. 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».

61. 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. [15]

62. 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. [16] En el presente caso, la puesta a disposición de la infraestructura viaria mediante el pago de un peaje se efectúa con arreglo a un sistema especial de concesiones, que el Estado puede adjudicar a entidades públicas, paraestatales o incluso privadas.

63. Aun cuando en Francia la adjudicación de concesiones se rige por el Derecho público y las autopistas 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 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.

64. La toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. [17] 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

65. Con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva, los Esta-

15 — Sentencias Comisión/Países Bajos, citada en la nota 11 *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.

16 — Conclusiones del Abogado General Sr. Lenz presentadas el 12 de febrero de 1987 en el asunto Comisión/Países Bajos, citada en la nota 11 *supra*, punto 22.

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

dos, 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.

66. 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.

67. 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.

68. 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.

d) Conclusión preliminar

69. Así pues, procede declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, ya que no sometió al Impuesto

sobre el Valor Añadido los peajes de autopistas.

2. *Recursos propios*

70. 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.

71. 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.

72. 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 —como alega el Gobierno francés— el nuevo cálculo de las cantidades en concepto de recursos propios daría lugar a un resultado desfavorable 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.

73. 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. [18]

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

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

75. El procedimiento por infracción se caracteriza, en primer lugar, por el hecho de que, si el recurso es fundado, el Estado

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

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.

76. En consecuencia, el Tribunal de Justicia no está facultado para condenar formalmente a la República Francesa 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 a la República Francesa de eliminar la situación contraria al Tratado.

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

78. 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 del Tratado. 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. [19] 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. [20] 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 excluir por completo la excepción de *preclusión* del derecho de recurso, que afectaría a la admisibilidad del mismo. [21] No obstante, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se muestra reacia a admitir la preclusión del derecho de recurso de la Comisión. [22]

79. 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

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

20 — 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.

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

22 — *Loc. cit.*, notas 20 y 21 *supra*.

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.

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

81. 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. [23] 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. [24]

82. 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 CE (actualmente artículo 231 CE, párrafo segundo). 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 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.

83. 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.

23 — 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.

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

84. 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». [25] 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.

85. 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. [26] 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.

86. 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.

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

88. 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

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

26 — Sentencia Comisión/Países Bajos, citada en la nota 21 *supra*, apartado 37.

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.

89. 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.

90. 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.

91. 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.

92. 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.

93. Del escrito de requerimiento de la Comisión de 28 de enero de 1988 aportado a los autos se desprende que las imputaciones de la Comisión se refieren al período comprendido entre 1981 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 1981 están cerrados y si los correspondientes estados anuales ya no pueden rectificarse.

94. 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 1981 dejó de poder rectificarse a partir del 31 de julio de 1985. En relación con los ejercicios posteriores, se aplica el mismo cálculo. Así pues, la Comisión ya no habría podido percibir los recursos propios.

95. 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 1981 a 1990, los problemas y los diferentes planteamientos jurídicos que dieron lugar al presente recurso ya han sido discutidos con la República Francesa.

96. 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. [27] Sin embargo, esto no puede considerarse suficiente para llegar a un acuerdo amistoso. Debido a las posturas adoptadas por las partes, semejante 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.

97. 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.

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

98. 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.

99. 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 la República Francesa una confianza legítima, merecedora de protección, en el sentido de que la Comisión respetaría los plazos establecidos para la rectificación de los estados anuales.

100. 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.

101. 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 30 de julio de 1997, los ejercicios presupuestarios de 1993 y siguientes todavía no se han cerrado y sigue siendo posible proceder a una rectificación.[28] Para respetar el plazo de 43 meses, basta con la interposición del recurso, ya que a este respecto no existe ningún otro plazo procesal. Si bien es cierto que la notificación del recurso a la República Francesa pudo producirse con posterioridad al 31 de julio de 1997, no lo es menos que de ello no cabe extraer ninguna conclusión con respecto a su eficacia externa, ya que la fecha determinante es la de entrada del recurso en el Tribunal de Justicia.

102. 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 a la República Francesa—, no procede desestimar el recurso en todo lo demás. El mismo razonamiento puede aplicarse también a la decisión sobre las costas.

IV. Costas

103. A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en

28 — En relación con el cálculo, véase el punto 93 *supra*.

costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. La Comisión solicitó que se condenara en costas a la República Francesa. 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 la República Francesa, procede condenarla en costas.

VII. Conclusión

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

1) Declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes de autopista, 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 1993.

2) Condene en costas a la República Francesa.