

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 Helénica 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.<sup>1</sup>

2. En Grecia, puede cobrarse un peaje por la utilización de carreteras o autopistas con el fin de mejorar, promover o facilitar las condiciones del tráfico, la construcción de nuevas carreteras y el mantenimiento de las carreteras existentes. Los ingresos así obtenidos se destinan directamente al Fondo Nacional de Construcción de Carreteras,

una entidad de Derecho público. Por eso, los peajes no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que su percepción —según el Gobierno helénico— tiene lugar en el ejercicio de funciones públicas.

## II. Procedimiento administrativo previo

3. Mediante escrito de 12 de agosto de 1987, la Comisión instó a las autoridades helénicas a que adaptaran la normativa nacional vigente en materia de peajes a lo dispuesto en el artículo 2 de la Sexta Directiva sobre el IVA.

4. El 20 de abril de 1988, la Comisión envió a las autoridades helénicas un escrito de requerimiento en el que les comunicaba que la percepción de peajes por la utilización de autopistas constituía una actividad económica comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva sobre el IVA. Según la Comisión, al no someter dichos peajes al Impuesto sobre el Valor Añadido, las autoridades helénicas infringían la referida Directiva.

\* Lengua original: alemán.

<sup>1</sup> — A este respecto, la Comisión también ha interpuesto sendos recursos por los mismos motivos contra la República Francesa, Irlanda, el Reino Unido y los Países Bajos. Se trata de los asuntos C-276/97, C-358/97, C-359/97 y C-408/97.

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).

5. En su contestación de 4 de julio de 1988, el Gobierno helénico señaló que los peajes constituían impuestos indirectos, y que su percepción la efectuaba un organismo público en el ejercicio de sus funciones públicas, por lo que no estaba comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva sobre el IVA.
6. El dictamen motivado le fue remitido al Gobierno helénico mediante escrito de 8 de agosto de 1989.
7. La respuesta al mismo se produjo mediante escrito de 21 de noviembre de 1989, en el que se reiteraba la argumentación contenida en el escrito de 4 de julio de 1988.
8. Por lo que respecta a la cuestión de los recursos propios, el Director General de Presupuestos de la Comisión advirtió al Gobierno helénico, mediante escrito de 24 de octubre de 1989, de que la infracción de la Sexta Directiva sobre el IVA invocada había dado lugar a una reducción injustificada del importe de los recursos propios de las Comunidades y, por tanto, le solicitaba que calculara las cantidades adeudadas correspondientes a los ejercicios presupuestarios de 1987 a 1989 y las pusiera a disposición de la Comisión junto con los correspondientes intereses de demora antes del 31 de enero de 1990. En relación con los ejercicios posteriores, las cantidades correspondientes debían transferirse dentro de un determinado plazo so pena de incurrir en intereses de demora.
9. Mediante escrito de 31 de enero de 1990, las autoridades helénicas se negaron a efectuar un pago *a posteriori*, remitiéndose a los argumentos ya formulados en su contestación al dictamen motivado relativo a la infracción de la Sexta Directiva sobre el IVA.
10. Mediante escrito de requerimiento de 21 de junio de 1990, la Comisión inició el procedimiento por incumplimiento también sobre este particular.
11. Al no recibir ninguna contestación, la Comisión remitió, mediante escrito de 6 de mayo de 1992, el dictamen motivado, instando al Gobierno helénico a que se atuviera al mismo dentro del plazo en él establecido.
12. El Gobierno helénico respondió negativamente a esta solicitud mediante escrito de 10 de septiembre de 1992.
13. 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 16 de julio de 1998, en el que solicita al Tribunal de Justicia que:

2) Condene en costas a la Comisión.

1) Declare que la República Helénica 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 abonados por los usuarios como contraprestación por el servicio que consiste en permitirles la utilización de autopistas y otras infraestructuras viarias, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva sobre el IVA, y al no entregar, de esta manera, los recursos propios y los intereses debidos (Reglamentos n<sup>os</sup> 1552/89 y 1553/89).

### 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<sup>2</sup> (en lo sucesivo, «Directiva» o «Sexta Directiva»)

2) Ordene a la República Helénica que ponga a disposición de la Comisión los recursos propios no abonados desde 1987 y los intereses de demora.

15. El artículo 2 de la Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

3) Condene en costas a la República Helénica.

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.

14. El Gobierno helénico solicita al Tribunal de Justicia que:

[...]»

1) Desestime el recurso.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

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

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a las que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal 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,<sup>3</sup> excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública

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

las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13<sup>4</sup> [...]»

18. El artículo 2, apartado 1, dispone:

## 2. Sobre los recursos propios

a) Reglamento (CEE, Euratom) n° 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<sup>5</sup>

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones impositivas 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) n° 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<sup>6</sup>

17. El artículo 1 tiene el siguiente tenor:

«Los recursos IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme, fijado con arreglo a la Decisión 88/376/CEE, Euratom, a la base determinada con arreglo a lo dispuesto en el presente Reglamento.»

19. 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

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

5 — DO L 155, p. 9.

6 — DO L 155, p. 1.

retraso. El tipo así incrementado se aplicará a todo el período de retraso.»

c) Decisión 88/376/CEE, Euratom, de 24 de junio de 1988, relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad<sup>7</sup>

20. 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

21. En opinión de la Comisión, la puesta a disposición de infraestructuras mediante el pago de un peaje es una actividad económica a efectos de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva. Aun cuando dicha actividad sea ejercida por organismos públicos, eso no significa que los prestadores del servicio estén excluidos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que se trata de una prestación realizada por un sujeto pasivo del impuesto. Tan sólo puede plantearse una exención si la actividad de que se trata

se realiza en el ejercicio de funciones públicas, conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado 5.

22. Según la Comisión, se trata de una actividad económica, ya que —desde un punto de vista objetivo y teniendo en cuenta la realidad económica— se presta a los usuarios de carreteras un servicio a título oneroso para facilitar el transporte de mercancías y personas. Puesto que en el presente caso existe una vinculación con la vida económica, dicho servicio está comprendido dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. A este respecto, la Comisión afirma que la calificación jurídica de la actividad con arreglo al Derecho del Estado miembro carece de pertinencia, debido a la necesidad de garantizar una aplicación uniforme del sistema del IVA.

23. Por lo que respecta a la eventual inaplicación del régimen del IVA en el presente caso, debido al posible ejercicio de funciones públicas, la Comisión alega que tanto el concepto de «actividad económica» como el de «funciones públicas» deben definirse de manera objetiva y uniforme.

24. Asimismo, la Comisión considera que los organismos públicos no están excluidos por principio del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino sólo en relación con aquellas actividades que realicen en el ejercicio de sus funciones públicas. También a este respecto debe optarse por un concepto estricto. Se trata de funciones que, por su naturaleza, no pueden ser ejercidas por particulares. Puesto que, incluso en ese caso, tan sólo puede aplicarse una exención

<sup>7</sup> — 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).

fiscal si no da lugar a graves distorsiones de la competencia, ello demuestra la voluntad del legislador de que la aplicación del sistema del IVA sea lo más generalizada posible.

25. Para la Comisión, la puesta a disposición de la infraestructura de carreteras es comparable a la distribución de gas, agua y electricidad a los usuarios. Ahora bien, es indiscutible que dichas actividades deben estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no son objeto de excepciones.

26. En el presente caso, el peaje abonado constituye la contraprestación directa del usuario de las carreteras por la puesta a su disposición de la infraestructura. La cuantía del peaje que debe pagarse varía dependiendo de la distancia y del tipo de vehículo.

27. Cuando, como sucede en el caso de Grecia, los peajes no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, los operadores económicos de otros Estados miembros se ven perjudicados, ya que no pueden deducir las cuotas soportadas por los peajes pagados.

28. En relación con la cuestión de los recursos propios, la Comisión considera que la no percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido desequilibra todo el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como el sistema de aportaciones

de los Estados miembros a los recursos propios de las Comunidades.

29. El Gobierno helénico responde a las imputaciones de la Comisión alegando, en primer lugar, que el recurso no se funda en una base jurídica apropiada. A su juicio, las disposiciones de la Sexta Directiva, y en particular sus artículos 2 y 4, no son normas precisas, incondicionales y estrictas que puedan servir de base a un procedimiento por incumplimiento.

30. Dado que la percepción de un peaje por la puesta a disposición de infraestructuras no aparece enumerada en el Anexo D al que remite el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero —lo que tendría como consecuencia su sujeción al impuesto—, el Gobierno helénico afirma que la voluntad del legislador fue eximir dicha actividad del Impuesto sobre el Valor Añadido.

31. Con arreglo al Derecho helénico, existe la posibilidad de cobrar un peaje con el fin de mejorar, promover o facilitar las condiciones del tráfico, la construcción de nuevas carreteras y el mantenimiento de las carreteras existentes.

32. Los peajes percibidos se destinan directamente al Fondo Nacional de Construcción de Carreteras, una entidad de Derecho público. Esto significa que forman parte integrante de los presupuestos del Estado.

En razón de estas características, los peajes tienen la consideración de impuestos indirectos<sup>8</sup> cuya percepción se realiza en el ejercicio de funciones públicas. En consecuencia, el Gobierno helénico estima que el artículo 4, apartado 5, es aplicable al presente caso.

33. Asimismo, el Gobierno helénico sostiene que, dado que el peaje no constituye una contraprestación por el servicio prestado al usuario, no se trata de una actividad económica a efectos de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva.

34. Además, cuando el Estado permite la utilización de la infraestructura actúa en el ejercicio de sus funciones públicas. En opinión del Gobierno helénico, corresponde únicamente al Derecho nacional de cada uno de los Estados definir este tipo de actividades. Dicho Gobierno añade que, en el presente caso, el peaje debe considerarse un impuesto indirecto,<sup>9</sup> según se desprende de su naturaleza, su objetivo, su función y su relación directa con los presupuestos del Estado y con el Derecho público nacional aplicable.

8 — En la vista, el Gobierno helénico señaló, en cambio, que los peajes no constituían impuestos indirectos. Por el contrario, afirmó que se trataba más bien de una tasa, que ciertamente presenta determinadas características propias de un impuesto: así, su recaudación se destina directamente a los presupuestos del Estado. Sin embargo, de modo similar al impuesto sobre los vehículos automóviles o las tasas judiciales, constituye una tasa pública, percibida en el ejercicio de los poderes públicos.

9 — Sobre la existencia de un impuesto indirecto, véase la nota 8 *supra*.

35. Por lo demás, según el Gobierno helénico, en Grecia el Fondo Nacional de Construcción de Carreteras sólo opera con arreglo al Derecho público y, por ende, en el ejercicio de funciones públicas. En consecuencia, no puede considerarse como parte integrante de la vida económica nacional. Los peajes se recaudan en el ejercicio del poder soberano del Estado, su percepción tiene carácter obligatorio, supone la utilización de prerrogativas que exceden del Derecho común y se realiza al amparo de un monopolio legal de la actividad en cuestión.

## V. Apreciación

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

36. 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

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

38. 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.<sup>10</sup>

39. 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.

40. 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 contrapres-

tación 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.

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

## b) Sujeto pasivo

42. 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.

43. 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.

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

aa) Actividad propia de los poderes públicos

permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos.<sup>13</sup>

44. 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.<sup>11</sup>

47. 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.<sup>14</sup> 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.

45. 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.<sup>12</sup>

48. 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 16 *supra*—, en relación con las cuales incluso las propias autoridades públicas están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

46. 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

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.

49. 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.

50. 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.

51. 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

tren concretamente vinculadas a la vida económica de alguna manera.<sup>16</sup>

52. 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.

53. 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».

54. 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.<sup>15</sup>

55. 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 encuen-

56. Aun cuando en el presente caso la puesta a disposición de la infraestructura de carreteras mediante el pago de un peaje 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 basa en la actividad en sí misma, independientemente de su finalidad y de su resultado.

57. La toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA.<sup>17</sup> 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

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, citado 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.

desprende que en el presente caso estamos ante una actividad económica.

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

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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 36 a 56 *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

62. Así pues, procede declarar que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, al no someter los peajes de autopistas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. *Recursos propios*

63. Sobre este particular, la Comisión solicitó al Tribunal de Justicia que ordenase a la República Helénica poner a disposición de la Comisión los recursos propios no abonados desde 1987 y los intereses de demora. Ahora bien, dado que el procedimiento por incumplimiento tiene una naturaleza declarativa, el Tribunal de Justicia no puede decidir que deben adoptarse, eliminarse o modificarse determinadas medidas, sino sólo declarar que el Estado miembro demandado ha cometido una o varias infracciones del Derecho comunitario. En el presente caso, el objeto del recurso de la Comisión, que debe determinarse teniendo en cuenta sus pretensiones y su fundamentación, consiste básicamente en que se declare que —en contra de lo dispuesto en el Tratado— los peajes de autopista no se sometieron al Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que tuvo como consecuencia que no se pagaran las correspondientes aportaciones a los recursos propios. Por lo tanto, esta pretensión de la Comisión debe interpretarse en el sentido de que se refiere a los efectos derivados de la declaración del incumplimiento del Tratado, de modo que el Tribunal de Justicia también puede declarar la existencia de una infracción del Tratado a este respecto, siempre que efectivamente se trate de un supuesto de incumplimiento.

64. De conformidad con el artículo 2, apartado 1, del Reglamento n° 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.

65. 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.

66. 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 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.

67. 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.<sup>18</sup>

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

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

68. Tras haber declarado que la República Helénica 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 Helénica los derechos derivados de dicha infracción en relación con todo el período de que se trata.

69. 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.

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

72. 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

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

límite temporal máximo para recurrir al Tribunal de Justicia.<sup>19</sup> 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.<sup>20</sup> Ahora bien, en relación con determinados casos extremos, en los que la Comisión haya esperado durante 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.<sup>21</sup> No obstante, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se muestra reacia a admitir la preclusión del derecho de recurso de la Comisión.<sup>22</sup>

73. 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.

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

75. 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.<sup>23</sup> 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.<sup>24</sup>

76. 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 del Tribunal de

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*.

23 — De conformidad con el artículo 7, apartado 1, del Reglamento n° 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.

Justicia. Por el contrario, un procedimiento por incumplimiento pretende obtener una declaración de principio sobre el contenido normativo del Derecho comunitario. Sirve al 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.

77. 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.

78. 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». <sup>25</sup> La conside-

ración 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.

79. 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. <sup>26</sup> 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.

80. 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,

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.

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.

81. 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*.

82. Del plazo máximo para efectuar rectificaciones previsto en el artículo 9, apartado 2, del Reglamento n° 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.

83. 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.

84. 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.

85. 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.

86. 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, y se refiere al período posterior a 1987. 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 1987 están cerrados y si los correspondientes estados anuales ya no pueden rectificarse.

87. El artículo 9, apartado 2, del Reglamento n° 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 1987 dejó de poder rectificarse a partir del 31 de julio de 1991. En relación con los ejercicios posteriores, se aplica el mismo cálculo. Así pues, la Comisión ya no habría podido percibir los recursos propios.

88. 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 1987 a 1992, los problemas y los diferentes planteamientos jurídicos que dieron lugar al presente

recurso ya han sido discutidos con la República Helénica.

89. 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 1992 y 1998, 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.<sup>27</sup> 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.

90. 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,

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

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.

91. 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.

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

93. 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, seis años—, tampoco puede sostenerse que el procedimiento administrativo previo interrumpiera, en su caso, los plazos.

94. 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 16 de julio de 1998, los ejercicios presupuestarios de 1994 y siguientes todavía no se han cerrado y sigue siendo posible proceder a una rectificación.<sup>28</sup> 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 Helénica pudo producirse con posterioridad al 31 de julio de 1998, 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.

95. Dado que la pretensión de que se realicen las aportaciones a los recursos propios no era, como tal, objeto del

28 — En relación con el cálculo, véase el punto 86 *supra*.

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

## VI. Costas

96. 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 a la República Helénica. 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 Helénica, procede condenarla en costas.

## VII. Conclusión

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

- 1) Declare que la República Helénica 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 infraestructuras viarias, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros

relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, 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 a la República Helénica.