

DICTAMEN

sobre

**BASE JURÍDICA PARA LA  
MODIFICACION DE LA DIRECTIVA 1999/62/CE  
RELATIVA A LA APLICACION DE GRAVAMENES  
A LOS VEHICULOS PESADOS DE TRANSPORTE  
POR LA UTILIZACIÓN DE DETERMINADAS  
INFRAESTRUCTURAS**

Que emite el doctor

**Ramón Falcón y Tella**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Abogado

## SUMARIO:

ANTECEDENTES Y CONSULTA (pág. 4).

DICTAMEN (pág. 8).

*1.- El carácter “fiscal” de las tasas y peajes (pág. 8): a) el concepto de “impuesto” en el art. 93 CE y su delimitación frente a las contraprestaciones por la utilización de un servicio o “derechos de carácter meramente remunerativo remunerativo” (pág. 10): la imposibilidad de considerar las tasas y peajes como meras contraprestaciones(pág. 13); la irrelevancia a estos efectos del carácter parafiscal de las tasas y peajes (pág. 15); b) la distinción entre impuestos directos e “indirectos” y el indudable carácter indirecto de las tasas y peajes (pág. 17); c) inaplicabilidad al caso que nos ocupa de la jurisprudencia relativa al tratamiento de los peajes en el IVA (pág. 18); d) la insuficiencia del art. 71.1 CE como base jurídica, dada la generalidad de la expresión “cualesquiera otras disposiciones” y el carácter fiscal de la medida (pág. 20).*

*2.- La base jurídica en los acuerdos de transporte por carretera con Bulgaria y Hungría: la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 septiembre 2003, recaída en el Asunto C-211/01, y la imposibilidad de*

*trasladar automáticamente el criterio de esta sentencia al supuesto que nos ocupa (pág. 20).*

*3.- La evidente interconexión entre el incremento de las tasas y peajes y la reducción del Impuesto sobre vehículos: en consecuencia la necesidad de basar la modificación de la Directiva en el art. 93 CE, incluso en el supuesto de que las tasas y peajes no se consideren medidas fiscales (pág. 26).*

*4.- La confirmación de la necesidad de acudir al art. 93 CE por los precedentes constituidos por las Directivas 93/89/CEE y 1999/62/CE; la necesidad de utilizar para la modificación la misma base jurídica que se utilizó para la adopción según la STJ 13 diciembre 2001 (pág. 29).*

*5.- La posibilidad de recurso ante el Tribunal de Justicia si la propuesta de modificación se aprueba exclusivamente sobre la base del art. 71 CE (pág. 34).*

CONCLUSIONES (pág. 36)

## ANTECEDENTES Y CONSULTA

La Directiva 1999/62/CE relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras<sup>1</sup>, fija importes mínimos para los Impuestos sobre vehículos, así como determinadas normas que determinan las condiciones de imposición de tasas (la "euroviñeta", o distintivo europeo) y peajes<sup>2</sup>.

Según el art. 2 de dicha Directiva, se entiende por "tasa" el pago de un importe determinado que de derecho a utilizar autopistas o carreteras similares, túneles, puertos de montaña o puentes, "durante un período de tiempo determinado"; y por "peaje" el pago por la utilización de las mencionadas infraestructuras "entre dos puntos... basado en la distancia recorrida y el tipo de vehículo".

El 23 de julio de 2003 la Comisión ha presentado una propuesta de Directiva de modificación de la anterior –COM(2003) 448 final-, la cual, según la propia Comisión, está encaminada a garantizar un trato equitativo a los

---

<sup>1</sup> DO L 187 de 20.7.1999, p. 42

<sup>2</sup> Esta Directiva sustituyó a la 93/89/CEE del Consejo, de 25 de octubre de 1993, relativa a la aplicación por los Estados miembros de los impuestos sobre determinados tipos de vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, así como de los peajes y derechos de uso percibidos por la utilización de determinadas infraestructuras, como consecuencia de la anulación de esta última por la STJCE 5 julio 1995, Asunto C/-21/94, *Parlamento/Consejo*, por considerar que se habían producido modificaciones sustanciales que, tratándose de un procedimiento legislativo regido por los arts. 75 y 99 del Tratado, exigían una nueva consulta al Parlamento, que no se produjo.

operadores en la red de carreteras de que se trate y a promover sistemas de gravámenes en los que los costes relativos a la utilización de la infraestructura se trasladen a los precios que los usuarios pagan por el transporte.

La propuesta de la Comisión permite a los Estados miembros reducir la cuantía del Impuesto de vehículos, incluso por debajo de los umbrales mínimos actuales, pero amplía el sistema de tasas y peajes, que se extiende:

- desde el punto de vista de los vehículos afectados, a los vehículos pesados de carretera de más de 3,5 toneladas, frente a las 12 toneladas actuales.
  
- desde el punto de vista de las infraestructuras, a toda la red transeuropea de carreteras y otras partes de la red viaria primaria, en lugar de ceñirse a las autopistas y carreteras similares.

La propuesta autoriza a los Estados miembros, además, a elevar el importe de las tasas y peajes, basándose en los costes de recuperación de infraestructura y en los costes de siniestralidad no cubiertos por las primas de seguros, pudiendo variar dicho importe en función de otros factores: la distancia recorrida, la localización, las características del vehículo (incluido su

efecto de contaminación), el momento del día y el nivel de congestión de la carretera de que se trate.

Según la Directiva propuesta, todo ingreso obtenido por los Estados miembros deberá gastarse en el sector de transportes. Ello incluye la posibilidad de una financiación cruzada de las infraestructuras que ofrezcan una alternativa al transporte por carretera. A tal fin, la propuesta de la Comisión establece que cualquier ingreso procedente del sistema de gravámenes deberá reinvertirse en la infraestructura viaria y en el sector del transporte en su conjunto, teniendo debidamente en cuenta el desarrollo equilibrado de las redes de transportes.

La propuesta se basa exclusivamente en el apartado 1 del art. 71 CE, que remite al procedimiento del art. 251, el cual permite al Consejo decidir por mayoría cualificada. A diferencia de la Directiva que se pretende modificar, que se basó simultáneamente en los arts. 71 y 93 CE, y por tanto fue adoptada por unanimidad, como exige este último precepto para la armonización de los impuestos indirectos.

En su sesión de 9 de octubre de 2003, el Consejo de Transporte, telecomunicaciones y energía, tomó nota la propuesta de la Comisión, pidiendo al Comité de Representantes Permanentes que comience su estudio inmediatamente.

A la vista de los antecedentes reseñados, la Subdirección General de Transportes por Carretera del Ministerio de Fomento solicita nuestra opinión

sobre la viabilidad jurídica del art. 71 CE como base exclusiva para aprobar la propuesta, y por tanto sobre la necesidad o no de unanimidad en el Consejo.

## DICTAMEN

### 1.- El carácter “fiscal” de las tasas y peajes:

**a) El concepto de “impuesto” en el art. 93 CE y su delimitación frente a las contraprestaciones por la utilización de un servicio o “derechos de carácter meramente remunerativo”: la imposibilidad de considerar las tasas y peajes como meras contraprestaciones; la irrelevancia a estos efectos del carácter parafiscal de las tasas y peajes.**

#### *Planteamiento*

Según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la elección de la base jurídica de un texto no puede depender de la convicción de la institución sobre la finalidad perseguida, sino que debe basarse en elementos objetivos que puedan someterse a control jurisdiccional, y especialmente en la finalidad y en el contenido del acto<sup>3</sup>.

Hemos, por tanto, de determinar si la finalidad y el contenido del acto afectan exclusivamente a la política de transporte, en cuyo caso podría basarse en exclusiva en el art. 71 CE, o si afectan también de forma principal y no

---

<sup>3</sup> SSTJCE 26 marzo 1987, Comisión/Consejo, 45/85, Rec. p. 1493; y 17 marzo 1993, Comisión/Consejo, C-155/91, Rec. p. 963.

meramente accesoria<sup>4</sup> a la fiscalidad y la armonización de los “impuestos indirectos”, en cuyo caso la base jurídica tendría necesariamente que ampliarse al art. 93 CE, que exige unanimidad.

A estos efectos, lo que importa no es la calificación que pueda corresponder conforme al ordenamiento interno<sup>5</sup>, ni la denominación utilizada por las legislaciones nacionales o incluso por los actos de las instituciones<sup>6</sup>, sino las características objetivas que permiten definir el concepto comunitario de “impuesto indirecto”. A cuyo efecto nos ocuparemos, por un lado, del concepto de “impuesto”, y por otro lado, de la distinción entre impuestos directos e indirectos.

---

<sup>4</sup> De las SSTJ 17 marzo 1993, C-155/91, Comisión/Consejo, ya citada, y 3 diciembre 1996, C-268/94, Portugal/Consejo, Rec. p. 6220, se deduce que la simple circunstancia de que una medida de armonización fiscal pueda afectar a la política de transportes no es suficiente para reconducirla al art. 71 CE. En efecto, aunque estas sentencias no se refieren a disposiciones fiscales, sino a la Directiva sobre residuos y a la cooperación al desarrollo, la doctrina que se sienta en las mismas tiene un alcance general y puede ser trasladada al plano fiscal. Así, por ejemplo, la primera de las sentencias citadas afirma en su punto 19 que “el sólo hecho de que el establecimiento o el funcionamiento del mercado interior sea afectado no basta para que el art. 100 A del Tratado sea aplicable”.

<sup>5</sup> Como se afirma en las Conclusiones presentadas por el Abogado General Alber, de 9 de septiembre de 2003, en el Asunto C-157/02, Riesen Internationales Transporte GmbH, punto 83, “de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional”.

<sup>6</sup> En particular, resulta irrelevante la denominación de “tasa”, que en otras lenguas oficiales se utiliza para caracterizar verdaderos y propios impuestos, como es el caso del IVA (taxe sur la valeur ajoutée; Value Added Tax).

*La definición de “impuesto” a efectos del art. 93 CE, por contraposición a las contraprestaciones o derechos remunerativos de un servicio.*

Lo que define a un impuesto es que se trate de una prestación o exacción coactiva cuyo importe se destina a financiar los gastos públicos, sin constituir la contraprestación de ningún servicio concreto.

El impuesto se define, por tanto, por contraposición a las cantidades o cargas que, aunque estén exigidas coactivamente y sirvan para financiar gastos públicos, constituyen la contraprestación de un servicio, y están en función directa del coste de éste.

Quiere con ello decirse que la denominación de tasa, carga, peaje, o cualquier otra, no basta para excluir la naturaleza impositiva de la figura de que se trate. Lo que hay que determinar es si la cantidad que se exige constituye o no contraprestación de un servicio, en función de su coste, pues en caso negativo tendrá la consideración de impuesto, cualquiera que sea su denominación.

Esta es la postura adoptada por la Comisión a efectos, por ejemplo, de los impuestos o gravámenes medioambientales, que se definen como todo pago obligatorio “y sin contraprestación”<sup>7</sup>; frente a los “precios y cuotas” que hacen recaer sobre el usuarios del agua los costes de los servicios prestados, que no se

---

<sup>7</sup> Comunicación de la Comisión sobre Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Unico (97/C224/04), ap. 10.

consideran disposiciones fiscales, ni por tanto sometidos a la exigencia de unanimidad<sup>8</sup>.

De ahí también que en la jurisprudencia sobre gravámenes de efecto equivalente se excluyan las tasas cuyo importe corresponda a un servicio efectivamente prestado, siempre que su importe no exceda del coste del servicio<sup>9</sup>; lo que no es el caso, como veremos más adelante, de las tasas y peajes que nos ocupan.

Puede también traerse a colación la interpretación por el Tribunal de Luxemburgo de la expresión "derechos de carácter remunerativo" contenida en el art. 12.1.e) de la Directiva 69/335/CEE. Como es sabido, dicha Directiva armoniza los impuestos denominados "derechos de aportación" (que corresponden, en la terminología legal española, al concepto de "Operaciones Societarias"), prohibiendo en este ámbito cualquier impuesto distinto del armonizado, ya sea sobre la aportación o sobre la inscripción registral, salvo que tenga "carácter remunerativo" -art. 12.1.e) de la Directiva-; lo que se explica porque los llamados derechos remunerativos no son en realidad "impuestos", sino la contraprestación de un servicio (el prestado por el registrador mercantil).

---

<sup>8</sup> Arts. 2.33 y 12 de la Propuesta de 15 de abril de 1997, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política a aguas (97/C84/02), COM (97) 49 final.

<sup>9</sup> SSTJCE 11 octubre 1973, Asunto 39/73; 5 febrero 1976, Asunto 87/75; 9 noviembre 1983, Asunto 158/82; 20 marzo 1984, etc.

Del tema se ocupan las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades de 20 de abril de 1993 (Ponente Carni SpA y Cispadana Costruzioni SpA)<sup>10</sup> y 2 de diciembre de 1997 (Fantask A/S y otros)<sup>11</sup>. En esta última se afirma lo siguiente:

“26. A este respecto, debe señalarse que la expresión "derechos que tengan un carácter remunerativo" forma parte de una disposición de Derecho comunitario que para determinar su sentido y alcance no se remite al Derecho de los Estado miembros. Además, se pondrían en peligro los fines de la Directiva si los Estados miembros tuvieran la facultad absoluta de mantener tributos con las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones calificándolos de derechos con carácter remunerativo. De ello se infiere que la interpretación de la referida expresión, en su significado general, no puede dejarse a la discreción de cada Estado miembro (véase la sentencia de 15 de julio de 1982, Felicitas, 270/81, Rec. p. 2771, apartado 14).

27. Por lo demás, el Tribunal de Justicia declaró en los apartados 41 y 42 de la sentencia Ponente Carni que la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de la Directiva y los derechos que tengan un carácter remunerativo implica que estos últimos comprenden únicamente las retribuciones, percibidas con ocasión de la inscripción, cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. **Una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio particular o cuyo importe se calcule, no en función del coste de la operación de la que constituye la contrapartida, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión del servicio encargado de dicha operación, debe ser considerada como un impuesto comprendido en la única prohibición establecida por el artículo 10 de la Directiva**”.

---

<sup>10</sup> Ponente: F. Grévisse. Asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91. Rec. pág. I-1915 y ss.

<sup>11</sup> Ponente: J.-P. Puissochet. Asunto C-188/95. Reproducida en QF 6/98.

*La imposibilidad de considerar las tasas y peajes como meras contraprestaciones.*

Trasladando las ideas expuestas al caso que nos ocupa, podemos concluir que las llamadas “tasas” por el uso de infraestructuras son, en realidad, un “impuesto” en el sentido del art. 93 CE, pues no se trata de la contraprestación de un servicio, en función de su coste, sino de un gravamen a tanto alzado, por la mera posibilidad de utilizar las estructuras, aunque no se utilicen efectivamente, según resulta de la letra c) del art. 2 de la Directiva de 1999.

En cuanto a los “peajes”, y aunque los mismos están en función de la distancia recorrida y el tipo de vehículo, según la letra b) del art. 2 de la Directiva cuya modificación nos ocupa, sin embargo tampoco responden al coste exacto de ningún servicio concreto, y por tanto no pueden considerarse como una mera contraprestación o “derecho remunerativo”.

En efecto, según la modificación que se propone, no se trata de cubrir el coste de la utilización específica que realiza cada usuario, sino de una forma mucho más amplia de cubrir tanto los costes de las infraestructuras que se utilizan como los de nuevas infraestructuras alternativas, incluso ferroviarias, la siniestralidad no cubierta por primas de seguro, la congestión, etc.

Además, como reconoce el libro blanco<sup>12</sup> “en muchos casos la incorporación de los costes externos **permitirá obtener un excedente de ingresos en relación con los importes necesarios para cubrir los costes de las infraestructuras utilizadas**”.

Estamos pues, tanto en las tasas como en los peajes, ante un verdaderos y propios “impuestos” en el sentido comunitario de la expresión, que las instituciones comunitarias sólo pueden armonizar sobre la base del art. 93 CE, que exige unanimidad.

Pues si se cobra a quien usa una carretera para, con una parte de esos ingresos, construir otra carretera distinta, o un ferrocarril; y si se cobra a quien usa una carretera, aunque no tenga ningún accidente, para financiar parte de los costes de siniestrabilidad, y en definitiva si se prevé que “en muchos casos” se produzcan excedentes, es claro que *no estamos ante la contraprestación de un servicio, en función de su coste*, sino ante un impuesto, aunque se trate de un ingreso afectado, que no puede destinarse indistintamente a cualquier finalidad, sino sólo a las marcadas por la propuesta de Directiva.

Uno de los objetivos de la propuesta de modificación es precisamente introducir una mayor transparencia sobre el cálculo de los costes del transporte, de manera que los usuarios se corresponsabilicen de esos costes a través de la elección de los itinerarios y horarios más adecuados. Pero ello no quiere decir

---

<sup>12</sup> La política europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad. Bruselas 12.9.2001. COM (2001) 370 final. La parte que se transcribe en el texto corresponde al penúltimo párrafo de la pág. 87.

que estemos ante la contrapartida de un servicio, sino ante un impuesto, aunque el mismo se module en su cuantía con una finalidad extrafiscal o de ordenación, consistente en disuadir del uso de las infraestructuras en los momentos y trayectos en que dicho uso suponga mayor riesgo de siniestro o mayor congestión<sup>13</sup>.

Precisamente esta finalidad disuasoria confirma que estamos ante disposiciones fiscales por esencia (es decir ante “impuestos” o tributos exigidos sin contraprestación), como se ha afirmado por Wasmeier en relación con las tasas por el uso de bienes ambientales con una finalidad desincentivadora, pues tal finalidad asimila las tasas a los impuestos, en la medida en que no se busca ya sólo financiar una actividad administrativa<sup>14</sup>.

#### *La irrelevancia del carácter parafiscal de las tasas y peajes.*

En algunos casos las tasas y peajes pueden tener carácter “parafiscal”, en el sentido de que su importe no se integre en los presupuestos generales del ente público, o se gestionen por cauces distintos a los ordinarios en el ámbito de

---

<sup>13</sup> Son impuestos con fines extrafiscales o de ordenación económica los impuestos especiales sobre alcohol, tabaco, así como los proyectados impuestos comunitarios sobre emisiones de CO<sub>2</sub> y sobre productos energéticos, etc., sin que nunca se haya dudado del carácter fiscal de estas medidas.

<sup>14</sup> M. Wasmeier, *Umweltabgaben und Europarecht. Shranken des staatlichen Handlungsspielraums, bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes*, C. H. Beck, München, 1995, pág. 229. En el mismo sentido, P. Herrera Molina, *Derecho tributario ambiental*, Pons, Madrid, 2000, pág. 193.

los impuestos, pero no por ello dejan de ser “impuestos” a efectos del Tratado, necesitados por tanto de basarse en el art. 93 CE.

Igualmente, como ya se ha visto, la presencia de una finalidad de ordenación del transporte no es óbice para la consideración de las tasas y peajes como medidas fiscales. Cabe citar en este sentido la Exposición de Motivos de la propuesta de Directiva objeto del presente dictamen, según la cual, si el dinero obtenido por las tasas y peajes no se reinvierte en las propias infraestructuras, “la tarificación *se convertirá en un instrumento fiscal más sin ningún fin específico aparte de aumentar los ingresos del Estado...*” De donde se deduce que estamos ante un “instrumento fiscal”, al que se pretende dotar de una finalidad específica, además de la finalidad recaudatoria típica de todo impuesto. Pero que no deja de ser un instrumento fiscal por el hecho de que tenga dicha finalidad.

En este sentido, las conclusiones del Abogado General Saggio, presentadas el 24 de febrero de 2000 en el Asunto C-205/98<sup>15</sup>, punto 2, afirman:

“El sector de los peajes y de los derechos de uso de las autopistas se encuentra en el punto de confluencia entre la política de transportes comunitaria (debido al impacto de dichas cargas sobre el tráfico intracomunitario) y de la armonización fiscal (debido al carácter parafiscal que tienen dichas cargas)...”.

---

<sup>15</sup> Recopilación de Jurisprudencia 2000, página I-07367.

**b) La distinción entre impuestos directos e “indirectos” y el indudable carácter indirecto de las tasas y peajes.**

Sentado que estamos ante impuestos, hemos de examinar si, además, estamos también ante impuestos “indirectos”, únicos a los que se refiere el art. 93 CE.

A estos efectos, hemos de partir de la jurisprudencia relativa a los antiguos arts. 95 y 96 del Tratado CE (actualmente arts. 90 y 91 CE), que junto con el antiguo art. 99 (hoy 93 CE) forman parte de las disposiciones fiscales. Dicha jurisprudencia establece como criterio de distinción entre los impuestos directos y los indirectos la circunstancia de que los primeros recaen sobre el producto final<sup>16</sup>, mientras que los segundos gravan las materias primas o los productos y servicios intermedios utilizados para la fabricación del producto final<sup>17</sup>.

Desde esta perspectiva, las tasas y peajes resultan ser sin duda alguna impuestos “indirectos”, en la medida en que incrementan el coste del transporte y por lo tanto el precio final del servicio y de la mercancía transportada.

Otro criterio habitual para distinguir entre impuestos directos e indirectos es que los primeros recaen sobre la renta o el patrimonio, y los

---

<sup>16</sup> SSTJ 9 mayo 1985, Asunto 112/84, *Humblot*, 17 septiembre 1987, Asunto 433/1985, *Feldain*, 5 abril 1990, Asunto C-132/88, Comisión/Grecia, etc.

<sup>17</sup> STJCE 1 diciembre 1965, Asunto 45/64.

segundos sobre el consumo o utilización de la renta o la adquisición o utilización de bienes y servicios. También desde esta perspectiva las tasas y peajes resultan ser claramente “impuestos indirectos”.

Quiere con ello decirse que una vez sentado que se trata de “impuestos”, y no de meras contraprestaciones en función del coste de cada utilización de una infraestructura concreta, la calificación como impuestos “indirectos” resulta inexorable.

**c) La inaplicabilidad al caso que nos ocupa de la jurisprudencia relativa al tratamiento de los peajes en el IVA.**

La conclusión a la que hemos llegado –la consideración de las tasas y peajes como impuestos indirectos en el sentido del art. 93 CE-, es absolutamente independiente del tratamiento que deba darse a las tasas y peajes a efectos del IVA, dada la distinta finalidad de las disposiciones fiscales del Tratado y de la Sexta Directiva del IVA.

En efecto, desde la perspectiva del IVA, los peajes constituyen una “contraprestación” por el uso de la carretera o autopista, y por tanto se integran en la base imponible de dicho tributo, como ha declarado la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo<sup>18</sup>. Pero a efectos de este tributo el concepto de

---

<sup>18</sup> SSTJCE 12 septiembre 2000, Comisión/Francia, Asunto 276/97, apartado 36; 18 enero 2001, Comisión/España, Asunto C-83/99, apartado 11; y 25 enero 2001, Comisión/Francia, Asunto C-429/97, apartados 32, 35 y 36. Estas sentencias se citan por el Abogado General Sr. Siegbert Alber en

contraprestación es mucho más amplio que a efectos de las disposiciones fiscales del Tratado, como prueba el hecho de que por disposición expresa de la Sexta Directiva -art. 11.A.2.a)- se considere contraprestación a los impuestos especiales, que sin embargo son claramente medidas fiscales a los efectos del art. 93 del Tratado, que los menciona expresamente como ejemplo de impuestos indirectos.

A mayor abundamiento, hay que tener en cuenta que si bien los peajes (y, como se ha dicho, los impuestos especiales de fabricación) constituyen contraprestación a efectos del IVA, sin embargo no puede decirse lo mismo de las “tasas” por la posibilidad de uso de infraestructuras viales contempladas en la Directiva de 1999, que en ningún caso quedan sometidas al IVA, ya que no guardan relación directa con ninguna entrega de bienes o prestación de servicios.

Quiere con ello decirse que las conclusiones del Abogado General Siegbert Alber en el Asunto C-211/01, al que más adelante se hará referencia, en que se utiliza la calificación de los peajes a efectos de IVA como argumento para excluir la aplicación del art. 93 CE, resulta a nuestro juicio manifiestamente erróneas, pues con ese mismo argumento acabaríamos

---

las conclusiones del Asunto C-211/01, al que más adelante nos referiremos, como argumento para sostener que los peajes son contraprestaciones y no medidas fiscales, lo cual resulta manifiestamente incorrecto, por las razones que se exponen en el texto. Igualmente consideramos equivocadas las conclusiones generales presentadas por el mismo Abogado general el 27 enero 2000, en el Asunto C-260/98, punto 40, en las que se afirma que los peajes no son impuestos, como argumento para sostener su sujeción al IVA. Como se dice en el texto, la consideración o no de los peajes como “impuestos” es irrelevante a efectos del IVA, pues los impuestos indirectos forman parte de la base imponible del IVA, siempre que graven o se refieran a una concreta entrega de bienes o prestación de servicios.

concluyendo que tampoco en el ámbito de los impuestos especiales de fabricación se aplican el art. 93 CE, pese a que dichos impuestos se mencionan nominalmente.

**d) La insuficiencia del art. 71.1 dada la generalidad de la expresión “cualesquiera otras disposiciones” y el carácter fiscal de la medida.**

El art. 71 del Tratado, que remite al art. 251, y por tanto a la mayoría cualificada en el seno del Consejo, no contempla expresamente la armonización de las tasas y peajes, que habría que reconducir a la letra d) del apartado 1, referida a “cualesquiera otras disposiciones oportunas”.

Pero según una reiterada jurisprudencia, la base jurídica específica prevalece sobre la genérica. Por lo tanto el art. 93, que se refiere a los impuestos indirectos, prevalece sobre el art. 71 cuando se trata de armonizar las tasas y peajes.

Además, el art. 71 ha de interpretarse en el contexto de los arts. 94 y 95, relativos a la aproximación de legislaciones, ámbito en el que la mayoría cualificada queda expresamente excluida cuando se trata de “disposiciones fiscales”, concepto que es más amplio que el de impuestos indirectos.

**2.- La base jurídica en los acuerdos de transporte por carretera con Bulgaria y Hungría: la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11**

**septiembre 2003, recaída en el Asunto C-211/01, y la imposibilidad de trasladar automáticamente el criterio de esta sentencia al supuesto que nos ocupa.**

La base jurídica necesaria para armonizar las tasas y peajes no ha sido contemplada por el Tribunal de Justicia de forma expresa, pues la sentencia de 5 julio 1995<sup>19</sup>, que anuló la Directiva de 1993, se basó exclusivamente en la violación de una formalidad sustancial por parte del Consejo. Sin embargo, no es menos cierto que dicha sentencia podría haber analizado de oficio la corrección de la base jurídica, y no lo hizo.

Aunque no hay jurisprudencia que contemple de forma expresa y directa la cuestión que nos ocupa, hemos de traer a colación la sentencia de 11 septiembre 2003, recaída en el Asunto C-211/01, relativa a los acuerdos de transporte por carretera de la Comunidad con Bulgaria y con Hungría, que fueron aprobados por el Consejo por unanimidad, sobre la base simultáneamente de los arts. 71 y 93 CE, y que la Comisión impugnó por entender que no era correcto tomar como base el art. 93 CE, y que por tanto no era necesaria la unanimidad.

En la citada sentencia, el Tribunal de Justicia da la razón a la Comisión, siguiendo en gran medida las recomendaciones del Abogado General Sr. Siegbert Alber, presentadas el 13 de marzo de 2003. Los puntos 44 y siguientes de la sentencia son del siguiente tenor literal:

---

<sup>19</sup> Asunto C-21/94. *Recopilación de Jurisprudencia 1995* página I-01827.

“44 Procede subrayar al respecto que el artículo 2, apartado 2, de los Acuerdos, que delimita su ámbito de aplicación, contempla en su párrafo segundo las «medidas de apoyo legales y administrativas en [el ámbito] fiscal [...]».

45 Dichas medidas se especifican en el artículo 8 de los Acuerdos.

46 Del análisis de dicho artículo se desprende que sólo tienen contenido fiscal sus apartados 1, 2 y 4, en la medida en que se refieren, por una parte, a la aplicación del principio de no discriminación en materia de impuestos sobre los vehículos de carretera y de otras cargas fiscales y, por otra parte, a la concesión de exenciones de los impuestos que gravan la circulación o posesión de vehículos, así como de los impuestos que recaen sobre las operaciones de transporte, el carburante contenido en el depósito, los lubricantes y los recambios y herramientas necesarios en caso de avería.

47 Dichas disposiciones, especialmente las relativas a las exenciones fiscales, armonizan las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos indirectos en la medida necesaria para la aplicación de los Acuerdos.

48 Aun suponiendo que la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros efectuada por el artículo 8 de los Acuerdos sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior, como exige el artículo 93 CE, para recurrir a dicho artículo como base jurídica de un acto comunitario, es preciso señalar que, en cualquier caso, a la luz del objetivo y del contenido de los Acuerdos, su faceta de armonización de las legislaciones fiscales presenta un carácter meramente secundario y complementario con respecto al objetivo de la política de transportes que persiguen.

49 En efecto, el principio de no discriminación en materia de impuestos sobre los vehículos de carretera y de otras cargas fiscales, enunciado en el artículo 8, apartado 1, así como las distintas exenciones fiscales previstas en el artículo 8, apartados 2 y 4, están estrechamente vinculados a la agilización del tránsito por Bulgaria e Hungría para

facilitar el transporte de mercancías por carretera entre Grecia y los demás Estados miembros. Por otra parte, como se ha indicado en el apartado 44 de la presente sentencia, el artículo 2 de los Acuerdos, relativo a su ámbito de aplicación, califica las medidas fiscales de «medidas de apoyo».

50 De las consideraciones antes expuestas se infiere que el Consejo debería haber escogido exclusivamente el artículo 71 CE, en relación con el artículo 300 CE, apartado 3, como base jurídica de las Decisiones impugnadas”.

Como puede observarse, el Tribunal afirma el carácter fiscal no sólo de los impuestos sobre vehículos, sino también de otras cargas fiscales, aunque parece implícitamente excluir tal carácter en las tasas y peajes, en la medida en que no los menciona. Y desde luego ese era el criterio sostenido por el Abogado General en sus conclusiones.

Sin embargo, el Tribunal no analiza en realidad la naturaleza de estas figuras tributarias, que por las razones expuestas en epígrafes anteriores consideramos que son también “impuestos indirectos”, y no meras contraprestaciones.

En todo caso, el Tribunal reconoce que los acuerdos analizados incluyen medidas fiscales (especialmente las exenciones del impuesto de vehículos), y si bien considera suficiente como base jurídica el art. 71 CE, ello es porque tales medidas fiscales tienen un carácter accesorio respecto a la política de transportes, pues lo que pretenden los acuerdos es facilitar el transporte entre Grecia y los demás Estados miembros. También se considera relevante que el propio acuerdo califique las medidas fiscales como “medidas de apoyo”.

Ello hace, a nuestro juicio, que el criterio de la sentencia que comentamos no sea trasladable a la propuesta de Directiva presentada por la Comisión, pues en ella las medidas fiscales no son meras medidas de apoyo, ni se califican como tales, sino el contenido esencial de la propuesta<sup>20</sup>.

Además no se trata sólo de facilitar el transporte (al contrario, la subida de tasas y peajes lo encarecerá notablemente), sino que la finalidad primordial consiste en redistribuir la carga fiscal que pesa sobre los camiones.

Tampoco existe duda alguna, en el caso que nos ocupa (a diferencia de los acuerdos con Hungría y Bulgaria), de que estemos ante disposiciones necesarias para el buen funcionamiento del mercado interior. En efecto, la modificación de la Directiva no afecta sólo al trayecto realizado a través de terceros Estados, sino también a todos los trayectos en el interior de la Comunidad. Y además, el considerando (1) de la propuesta afirma expresamente que las medidas constituyen “una exigencia del buen funcionamiento del mercado interior”, por lo que es clara la necesidad de acudir al art. 93 CE.

Desde esta perspectiva, es significativo que el “Observatoire législatif” recoja este procedimiento legislativo mencionando como base jurídica el art.

---

<sup>20</sup> En sus conclusiones el Abogado general consideraba que la finalidad fiscal es secundaria o accesorio, entre otras cosas porque en los acuerdos no se innovaba respecto del acervo comunitario (incluida la Directiva 1999/62/CE), sino que simplemente se extendía dicho acervo a Hungría y Rumanía, lo que haría innecesario acudir al art. 93 CE. Pero en el supuesto que da lugar al presente

71.1 CE (que es la base que pretende utilizar la Comisión), pero indicando como temas afectados, en primer lugar “fiscalidad e impuestos indirectos”, y sólo a continuación el transporte por carretera.

Igualmente resulta indiciario que, en nota de prensa de 23 de julio de 2003, la propia Comisión informe de su propuesta afirmando que lo que se pretende es armonizar las legislaciones fiscales de los Estados miembros para evitar el “mosaico fiscal” actualmente existente. Las medidas afectan –en palabras del gabinete de prensa de la propia Comisión- a la “tributación de los camiones”, y lo que se pretende es llevar a cabo una redistribución más equitativa de la “carga global de los impuestos y tasas sobre el sector”, sin aumentar el nivel de dicha carga global.

Se trata, por lo tanto, de medidas confesadamente fiscales, pues la fiscalidad del transporte es obviamente fiscalidad, y no sólo política de transportes.

En el mismo sentido, la Exposición de Motivos de la propuesta afirma que estamos ante un “instrumento fiscal”, al que se pretende dotar de una finalidad específica, además de la finalidad recaudatoria típica de todo impuesto. Pero que, como ya se ha visto, no deja de ser un instrumento fiscal por el hecho de que tenga dicha finalidad.

---

dictamen es clara la innovación del acervo comunitario, pues de lo que se trata es precisamente de modificar la Directiva de 1999.

**3.- La evidente interconexión entre el incremento de las tasas y peajes y la reducción del Impuesto sobre vehículos: en consecuencia la necesidad de basar la modificación de la Directiva en el art. 93 CE, incluso en el supuesto de que las tasas y peajes no se consideren medidas fiscales.**

Hemos concluido que las tasas y peajes por el uso de infraestructuras constituyen verdaderos y propios impuestos indirectos cuya armonización debe basarse en el art. 93 CE.

Pero aunque se entendiera que sólo el Impuesto de vehículos tiene la consideración de impuesto indirecto, como parece hacer la sentencia de 11 septiembre 2003 antes citada (y desde luego hace el Abogado del Estado en las conclusiones presentadas en dicho asunto), aún así la propuesta de Directiva que nos ocupa tendría que basarse en el art. 93 CE para armonizar las tasas y peajes, ya que la subida de estos últimos aparece directamente conectada con la posibilidad de rebaja del Impuesto de vehículos, incluso por debajo de los topes mínimos previstos en el anexo I de la Directiva de 1999. Y de la citada sentencia del Tribunal de Justicia resulta que la rebaja de este impuesto constituye una medida fiscal reconducible al art. 93 CE<sup>21</sup>.

Esta interconexión entre las tasas y peajes, por un lado, y el Impuesto de vehículos, por otro, resulta claramente de la Exposición de Motivos de la propuesta de Directiva, que dentro del epígrafe de “medios concretos de

---

<sup>21</sup> Obsérvese, además, que el art. 9 *ter* permite a la Comisión “actualizar” los anexos en función de los anexos técnicos o del alza de los precios, con arreglo a procedimiento del apartado 3 del art. 9 *quater*,

ejecución del plan” incluye en primer lugar la “compensación del impuesto anual sobre los vehículos”, afirmando al respecto lo siguiente:

“Con el fin de compensar los efectos de la introducción de un sistema de gravámenes por el uso de la infraestructura, la propuesta de directiva permite a los Estados miembros reducir el impuesto anual de circulación armonizado mediante la Directiva 1999/62/CE. El impuesto anual de circulación se basa en la propiedad del vehículo, y no en su uso. Se calcula en forma de un importe único de pago anual. La tarificación de las infraestructuras puede sustituir parcial o totalmente este impuesto mediante nuevas reglas más equitativas, ya que permiten el cobro de gravámenes que reflejan de forma más justa los costes relacionados con el uso de la infraestructura. Estos gravámenes se calcularán a partir de ahora en función de la distancia recorrida y se modularán según el rendimiento medioambiental de los vehículos (las normas EURO previstas en la directiva en vigor) y su carga por eje, los niveles de congestión, así como la siniestralidad en la red”.

En coherencia con ello, aparte de otras medidas, se introduce un nuevo artículo 7 *ter*, que es del siguiente tenor literal:

“1. Sin perjuicio de los artículos 87 y 88 Tratado, y salvo disposición contraria en el Derecho comunitario, cuando implanten un sistema de peajes y/o gravámenes por la utilización de infraestructuras, los Estados miembros podrán otorgar una compensación por esas tasas, en particular mediante una reducción del impuesto sobre los vehículos, llegado el caso a un nivel inferior a los importes mínimos establecidos en el Anexo I.

2. El nivel de la compensación deberá estar en relación con el importe de los peajes y/o de las tasas cobradas. No obstante, los Estados miembros podrán establecer una media basada en la compensación otorgada a las diferentes categorías de vehículos mencionadas en el

---

y que en dichos anexos figuran los mínimos del Impuesto sobre Vehículos, lo que supone claramente que una habilitación de este tipo a la Comisión sólo puede adoptarse sobre la base del art. 93 CE.

Anexo.

3. Los Estados miembros reagruparán en un programa común el sistema de peajes y/o tasas y el régimen de compensación. Cualquier régimen de compensación deberá aplicarse en el año siguiente al de la implantación del nuevo sistema de peajes y/o tasas.»

Como puede observarse, se trata en definitiva de sustituir un impuesto basado en la propiedad del vehículo por otros impuestos basados en el uso del vehículo, en el tipo de vehículo que se usa, y en el momento y lugar en que se usa. Unos y otros impuestos están íntimamente conectados hasta el punto de que la subida de unos autoriza la bajada del otro, reagrupándose en un programa común el sistema de peajes y tasas y la reducción del Impuesto de vehículos.

No estamos, por tanto, ante iniciativas independientes, que afecten por un lado al Impuesto sobre vehículos, y por otro a las tasas y peajes, y que puedan hipotéticamente separarse en dos Directivas distintas, basadas una en el art. 93, y la otra en el art. 71 CE. Al contrario, estamos ante un sistema trabado e inescindible conformado por el impuesto sobre la propiedad y los impuestos sobre el uso (tasas y peajes), que por tanto sólo puede aprobarse sobre la base simultáneamente de los arts. 71 y 93 CE, y por tanto por unanimidad.

A mayor abundamiento, hay que observar que la propuesta afecta a las dos partes de la Directiva que son comunes al impuesto y a las tasas y peajes, pues se pretenden modificar tanto las disposiciones generales (el art. 1.1 de la propuesta modifica el art. 2 de la Directiva) como las disposiciones finales (los apartados 6 y 7 del art. 1 de la propuesta modifican el art. 9 de la Directiva e

introducen nuevos artículos 9 *bis*, 9 *ter* y 9 *quater*, y el art. 1.8 de la propuesta modifica el art. 11 de la Directiva).

**4.- La confirmación de la necesidad de acudir al art. 93 CE por los precedentes constituidos por las Directivas 93/89/CEE y 1999/62/CE; la necesidad de utilizar para la modificación la misma base jurídica que se utilizó para la adopción según la STJ 13 diciembre 2001.**

La necesidad de acudir al art. 93 CE (además del art. 71), se confirma si acudimos a los precedentes, constituidos en primer lugar por la Directiva 93/89/CEE, del Consejo, de 25 de octubre de 1993, relativa a la aplicación por los Estados miembros de los impuestos sobre determinados tipos de vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, así como de los peajes y derechos de uso percibidos por la utilización de determinadas infraestructuras<sup>22</sup>.

Dicha Directiva se basaba en los arts. 75 y 99 del Tratado CE (que, tras el Tratado de Amsterdam, han pasado a ser los arts. 71 y 93 CE), de acuerdo con la propuesta de la Comisión. El Parlamento europeo, en el dictamen emitido en su momento, se mostró de acuerdo con dicha base jurídica. Y aunque la mencionada Directiva fue anulada por la STJCE 5 julio 1995<sup>23</sup>, en modo alguno puede decirse que el Tribunal de Luxemburgo haya cuestionado la

---

<sup>22</sup> DO L 279, p. 32.

<sup>23</sup> Asunto C-21/94. *Recopilación de Jurisprudencia 1995* página I-01827.

base jurídica elegida, ya que la anulación se basó exclusivamente en la violación de una formalidad sustancial por parte del Consejo, que no había procedido a una nueva consulta al Parlamento tras una modificación sustancial de la propuesta de la Comisión sobre la que se había consultado al Parlamento.

Hay que observar, además, que la propuesta inicial de la Comisión, sobre la que el Parlamento emitió su dictamen<sup>24</sup>, preveía, en el apartado 1 de su artículo 9, que el Consejo:

"... adoptará lo más rápidamente posible las medidas apropiadas para el establecimiento de un sistema armonizado de impuestos viales, que incluye los impuestos sobre los vehículos, los impuestos especiales sobre el carburante y las cargas (derechos de uso y peajes) por la utilización de determinadas infraestructuras viarias, teniendo en cuenta los costes de infraestructura y los costes externos, incluidos los relativos al medio ambiente".

Esta referencia a un sistema armonizado de impuestos viales, que el Consejo debía adoptar antes de finales de 1998 según la propuesta inicial, no pasó a la Directiva finalmente aprobada (lo que supone una modificación sustancial que debería haber dado lugar a una nueva consulta al Parlamento, según el Tribunal de Justicia). Pero aún así la Directiva 93/89/CEE se aprobó sobre la base simultáneamente de los arts. 75 y 99 Tratado CEE.

---

<sup>24</sup> Nos referimos a la segunda modificación de la Propuesta de Directiva COM(87) 716 final, relativa a la imputación de los costes de infraestructura de transporte a camiones de gran tonelaje (DO 1988, C 79, p. 8). Esta segunda modificación, COM(92) 405 final (DO 1992, C 311, p. 63) fue presentada por la Comisión al Consejo el 26 de octubre de 1992 y aprobada por el Parlamento Europeo el 18 de diciembre de 1992, con dos modificaciones menores (DO 1993, C 21, p. 522).

En todo caso, ese “sistema armonizado de impuestos viales” del que hablaba la propuesta aprobada por el Parlamento en 1992, es, en definitiva, el que se contempla en la propuesta de Directiva objeto del presente dictamen, aunque ahora no se use ya esa expresión; pues se trata, indudablemente, pues es claro que el contenido de la propuesta actual es la armonización de las “cargas” por la utilización de determinadas infraestructuras viarias “teniendo en cuenta los costes de infraestructura y los costes externos, incluidos los relativos al medio ambiente”, al igual que se preveía en la propuesta de 1992. Y lo que es más importante, el texto de esta última propuesta, aprobada por el Parlamento, afirmaba expresamente, en el art. 9 antes transcrito, que dichas ***cargas (derechos de uso y peajes) forman parte de los “impuestos viales”***, lo que no hace sino confirmar la necesidad de unanimidad para la armonización en este ámbito, ya que se trata de impuestos indirectos.

El segundo precedente está constituido por la propia Directiva que ahora se pretende modificar, es decir por la Directiva 1999/62/CE, que se aprobó como consecuencia de la anulación por el Tribunal de Justicia de la Directiva 93/89/CEE, en sustitución de esta última.

Pues bien, la propuesta que dio lugar a dicha Directiva 1999/62/CE fue anunciada en su día por la Comisión, antes de ser formalmente presentada, indicando que su base jurídica sería exclusivamente el art. 75 del Tratado CE. Sin embargo, el Servicio Jurídico del Consejo, en dictamen de 27 de septiembre de 1996, consideró que la base jurídica correcta para sustituir a la Directiva anulada por el Tribunal debían ser los arts. 75 y 99 Tratado CE, ya que la propuesta de la Comisión COM (96) 331 final, era, en su arquitectura, idéntica

a la Directiva que se pretendía sustituir<sup>25</sup>. Y finalmente la Directiva 1999/62/CE, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras se aprobó, como es sabido, sobre la base de los arts. 71 y 93 CE simultáneamente.

La actual propuesta COM(2003) 448 final, constituye, en este contexto, un nuevo intento de la Comisión de prescindir del art. 93 CE, y por esta vía obviar la unanimidad. Pero ello no resulta admisible jurídicamente, como no lo fue en relación con la Directiva de 1999, pues la propuesta actual presenta claramente la misma “arquitectura” que sus precedentes; y, al igual que sus precedentes, tiene como objeto principal la armonización de impuestos viales (las tasas y peajes), que son impuestos indirectos, además de afectar al Impuesto de vehículos, al permitir rebajar los umbrales mínimos de éste.

Aparte de que resulta lógico que si la Directiva de 1999 se ha adoptado con base en los arts. 71 y 93 CE simultáneamente, se utilice la misma base para su modificación, pues de otra forma (y sin que en los Tratados se haya eliminado la exigencia de unanimidad para las disposiciones fiscales, ni se haya alterado en este punto el sistema de toma de decisiones) se llegaría a una

---

<sup>25</sup> Sin embargo, en nota a pie de página, el dictamen del servicio jurídico consideraba que nada impediría al Consejo dividir la propuesta en dos actos (procedimiento de *splitting*), uno relativo al impuesto sobre vehículos, que se basaría en el art. 99, y otro relativo a las tasas y peajes, que se basaría en el art. 75. Pero, aparte de que el propio servicio jurídico reconoce que tal decisión de dividir la propuesta debería adoptarse por unanimidad, entendemos, por las razones expuestas en el epígrafe 3 de este dictamen, que estamos ante un sistema trabado de impuestos viales, unos basados en la propiedad del vehículo y otros en el uso, que no pueden segregarse, pues unos dependen de otros recíprocamente.

sustancial modificación por mayoría cualificada de lo que en su día se aprobó por unanimidad del Consejo.

Cabe traer a colación, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 13 de diciembre de 2001, Parlamento/Consejo<sup>26</sup>, que anuló el Reglamento (CE) n. 2772/1999, sobre sistema de etiquetado de la carne de vacuno, por error en la base jurídica utilizada por el Consejo, y cuyos apartados 41 y 42 son del siguiente tenor literal:

41 Procede señalar que, al prorrogar mediante el Reglamento impugnado la validez de las normas relativas al sistema de etiquetado facultativo, el Consejo modificó, en realidad, el ámbito de aplicación temporal del Reglamento n° 820/97.

42 Pues bien, la modificación de dicho Reglamento sólo podía tener lugar al amparo de una base jurídica que tuviese naturaleza equivalente a la que sirvió de base para su adopción, es decir, al amparo del propio Tratado y respetando el procedimiento legislativo previsto por este último.

De ello se deduce que la modificación de la Directiva de 1999 sólo puede tener lugar al amparo de una base jurídica equivalente a la que sirvió para su adopción, es decir al amparo de los arts. 71 y 93, y por tanto por unanimidad.

---

<sup>26</sup> C-93/00, *Recopilación de Jurisprudencia 2001* página I-10119

## **5.- La posibilidad de recurso ante el Tribunal de Justicia si la propuesta de modificación se aprueba exclusivamente sobre la base del art. 71 CE.**

Si la propuesta de modificación de la Directiva de 1999 fuera finalmente adoptada sobre la base exclusivamente del art. 71, con exclusión del 93, se produciría un vicio de falta de competencia de las instituciones comunitarias, así como de procedimiento, al eludirse la exigencia de unanimidad.

Debe observarse a este respecto que las Comunidades europeas no tienen competencias universales o generales, sino únicamente competencias de atribución definidas por los Tratados. Rige en este sentido un principio de habilitación especial o especificidad de la competencia –*Prinzip der begrenzten Ermächtigungen*-, en la terminología acuñada por Ibsen<sup>27</sup>, que encuentra su base positiva en el art. 3 CE, según el cual la acción comunitaria debe desarrollarse “en las condiciones y según el ritmo previsto en el presente Tratado”; así como en el art. 7 CE (antiguo art. 4 Tratado CE), según el cual cada institución actuará “dentro de los límites” de las competencias atribuidas por el presente Tratado.

La aprobación de la propuesta eludiendo el art. 93 CE determinaría, en consecuencia, la nulidad de la Directiva así aprobada; nulidad que podría ser declarada por el Tribunal de Justicia a través del correspondiente recurso de

---

<sup>27</sup> Hans Peter Ibsen, *Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Tubinga, 1972, pág. 197. Véase también Antonio Tizziano, Las competencias de la Comunidad, en *Treinta años de Derecho comunitario*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, Luxemburgo, 1984, pág. 45 y ss. V. Constantinesco, *Compétences et pouvoirs dan les Communautés européennes*, París, 1974.

anulación interpuesto por el Reino de España. El plazo para interponer este recurso es de dos meses a partir de la notificación de la Directiva.

Más dudosa es, en cambio, la legitimidad de los interesados para impugnar las tasas y peajes establecidos conforme a la Directiva, basándose en la nulidad de ésta. Desde luego, no están legitimados para acudir directamente al Tribunal de Justicia, sino que dichas impugnaciones habrían de realizarse, en su caso, ante los órganos jurisdiccionales internos del Estado miembro que exija las tasas o peajes (normalmente previo agotamiento de la vía administrativa), y serían dichos órganos jurisdiccionales internos los que podrían plantear cuestión prejudicial de validez.

Normalmente la nulidad de la Directiva no conllevaría por sí misma la nulidad de las normas internas dictadas en su ejecución. Pero si las normas internas de cualquier Estado miembro, sin autorización específica para ello, exceden los límites máximos que para las tasas y peajes establece el art. 7 de la Directiva 1999/62/CE, en su redacción originaria, ya sea por exigirse en carreteras que no sean autopistas o similares, o por sobrepasar los límites máximo del anexo II, en su redacción originaria, cabe entender con fundamento que tales normas internas serían inaplicables, pudiendo los particulares afectados reclamar la aplicación de los límites contenidos en la redacción originaria de la Directiva, por tratarse de disposiciones dotadas de eficacia directa y primacía sobre el ordenamiento interno, y de disposiciones plenamente vigentes (al ser nula su modificación).

## CONCLUSIONES

A la vista de lo expuesto, podemos sentar las siguientes conclusiones en relación con las cuestiones planteadas:

**Primero.-** Las tasas y peajes que pretende modificar la propuesta de Directiva COM(2003) 448 final, constituyen verdaderos y propios “impuestos indirectos”, ya que no consisten en la simple contraprestación del coste de un servicio, en función directa de dicho coste, como pone de relieve el hecho de que, según la propuesta, su recaudación pueda utilizarse en parte para financiar infraestructuras viarias distintas de la utilizada por el contribuyente, o incluso infraestructuras ferroviarias; y que su cuantía se calcule teniendo en cuenta la siniestralidad, incluso respecto de quienes no hayan sufrido accidente alguno; llegando a preverse expresamente en el libro blanco que “en muchos casos” se produzca un excedente de ingresos.

Además, la finalidad fiscal que sin duda inspira la propuesta citada no es meramente instrumental o accesorio, sino que tiene carácter principal y autónomo, ya que no se trata sólo de facilitar el transporte (al contrario, la subida de tasas y peajes lo encarecerá notablemente), sino fundamentalmente de redistribuir la carga fiscal que pesa sobre los camiones; declarándose expresamente en el considerando (1) de la

propuesta que las medidas constituyen una exigencia del buen funcionamiento del mercado interior.

Ello hace inevitable la utilización del art. 93 CE como base jurídica de la propuesta, pues se cumplen todos los requisitos previstos en dicho precepto: se trata de impuestos indirectos, la finalidad principal (o una de ellas al menos) es su armonización, y dicha armonización es necesaria para el mercado interior.

**Tercero.-** A lo anterior no es obstáculo la finalidad extrafiscal de estos impuestos, al servicio de la política de transporte, ni la afectación del producto obtenido, que sólo puede destinarse a financiar las infraestructuras de transporte (aunque no sea la infraestructura concreta que se utiliza, o incluso aunque no sea una infraestructura viaria) u otros gastos en el sector del transporte, lo cual justifica que la Directiva se base también en el art. 71 CE, pero no justifica en modo alguno que se prescinda del art. 93 CE.

En este sentido juegan todos los precedentes de intervención normativa comunitaria en el ámbito de las llamadas tasas y peajes por el uso de infraestructuras; pues el hecho de que el art. 93 CE se haya declarado inapropiado como base jurídica de los acuerdos con Bulgaria y Hungría se basa simplemente en que dichos acuerdos no innovan sobre el acervo comunitario, sino que se limitan a facilitar el transporte entre Grecia y el resto de la Comunidad de acuerdo con dicho acervo, lo que no es trasladable a la propuesta que nos ocupa, que claramente pretende

innovar respecto al sistema de financiación establecido en la Directiva de 1999.

**Cuarto.-** La calificación de los “peajes” como contraprestación a efectos del IVA resulta irrelevante. En efecto, aparte de que las “tasas” por utilización de infraestructuras no tienen tal calificación, es claro que según la Sexta Directiva se consideran contraprestación a efectos del IVA los impuestos indirectos (incluidos los impuestos especiales de fabricación) que gravan las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Lo que demuestra que el concepto de “contraprestación” en la Sexta Directiva es distinto, y mucho más amplio que en el contexto del art. 93 CE, que expresamente contempla los impuestos especiales como objeto de armonización por unanimidad.

**Quinto.-** En todo caso, incluso en la hipótesis de que se entendiese que las tasas y peajes no tienen carácter fiscal, es indudable que el Impuesto sobre vehículos sí lo tiene, y que además constituye un impuesto indirecto cuya armonización es necesaria para el buen funcionamiento del mercado interior, lo que exige el recurso al art. 93 CE. Sin que la actual propuesta pueda desgajarse en dos actos, con base jurídica distinta, ya que entre las tasas y peajes, por un lado, y el impuesto sobre vehículos, por otro, existe una íntima conexión, hasta el punto de que la propuesta prevé incluso la reagrupación en un programa común del sistema de peajes y tasas y de la reducción del Impuesto de vehículos, que acompaña al incremento de aquéllos.

Lo que hace la propuesta, en este sentido, es sustituir en parte la imposición sobre la mera propiedad del vehículo por una imposición basada en el uso.

A mayor abundamiento, hay que observar que la propuesta afecta a las partes de la Directiva que son comunes al impuesto de vehículos y a las tasas y peajes, pues se pretenden modificar tanto las disposiciones generales (el art. 1.1 de la propuesta modifica el art. 2 de la Directiva) como las disposiciones finales (los apartados 6 y 7 del art. 1 de la propuesta modifican el art. 9 de la Directiva e introducen nuevos artículos *9 bis*, *9 ter* y *9 quater*, y el art. 1.8 de la propuesta modifica el art. 11 de la Directiva).

**Sexto.-** Si la Directiva se adoptase finalmente sobre la base del art. 71 CE, con exclusión del 93 CE, se produciría un vicio de competencia y de procedimiento determinante de la nulidad del acto, que podría hacerse valer por el Reino de España ante el Tribunal de Justicia a través de un recurso de anulación.

Además, si las normas internas dictadas por algún Estado miembro excedieran los límites máximos que para las tasas y peajes establece el art. 7 de la Directiva 1999/62/CE, en su redacción originaria, ya sea por exigirse en carreteras que no sean autopistas o similares, o por sobrepasar los límites máximo del anexo II, en su redacción originaria, cabe entender con fundamento que tales normas internas serían inaplicables, pudiendo los particulares afectados reclamar ante los

órganos jurisdiccionales internos del Estado de que se trate la aplicación de los límites contenidos en la redacción originaria de la Directiva, al ser nula su modificación, y por tratarse de disposiciones dotadas de eficacia directa y primacía sobre el ordenamiento interno.

Esta es mi opinión profesional que, salvo mejor parecer, emito y firmo en Madrid, a 16 de diciembre de 2003.

Fdo.: Ramón Falcón y Tella.