

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 15 de enero de 2009 1(1)

Asunto C-357/07

TNT Post UK Ltd

The Queen

contra

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[Petición de decisión prejudicial de la High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)]

«Sexta Directiva IVA – Operaciones exentas – Concepto de servicios públicos postales – Servicio universal – Principio de neutralidad fiscal»

I. Introducción

1. En el presente procedimiento, la High Court of Justice of England and Wales (Administrative Court) solicita la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA, (2) que prevé la exención del impuesto para las prestaciones de los «servicios públicos postales». En particular, se trata de aclarar el significado que a este concepto le corresponde en un mercado de servicios postales liberalizado.

2. En el procedimiento principal, TNT Post UK Limited (en lo sucesivo, «TNT») se opone a que todas las prestaciones postales de Royal Mail Group Limited (en lo sucesivo, «Royal Mail»), el proveedor del servicio universal en el Reino Unido, estén exentas del impuesto mientras que sí se someten a él las prestaciones de los demás operadores. En opinión de la demandante, en el mercado totalmente liberalizado del Reino Unido ya no existen «servicios públicos postales», por lo que no procede exención alguna. No obstante, si al proveedor del servicio universal le es aplicable la exención, se plantea la cuestión subsiguiente de si dicha exención afecta a todas sus prestaciones o sólo a algunas y, en tal caso, a cuáles.

3. Las posturas de los Estados miembros intervinientes en el procedimiento difieren sustancialmente entre sí: el espectro de opiniones alcanza desde el acuerdo con la práctica del Reino Unido hasta el rechazo de toda exención en un mercado liberalizado. Por lo tanto, en este punto no está garantizada la interpretación y aplicación uniformes de la Sexta Directiva, y la Comisión ha iniciado ya también procedimientos por incumplimiento contra tres Estados miembros, en unas ocasiones por no aplicar la exención fiscal y en otras por extenderla demasiado. (3)

4. La respuesta a las cuestiones aquí planteadas no sólo afecta a todos los consumidores privados que utilizan los servicios postales. La determinación del ámbito de aplicación de la exención del impuesto también puede influir en la evolución de los mercados de servicios postales de los Estados miembros. Según la conclusión a que llegue el Tribunal de Justicia, sus respuestas pueden reforzar la posición del actual proveedor del servicio universal dificultando la aparición de nuevos competidores, o bien pueden producir el efecto contrario.

II. Marco legal

A. Derecho comunitario

5. El artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, que lleva el título «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general», dice, en extracto:

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

a) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones; [...].» (4)

6. La Directiva 97/67/CE (en lo sucesivo, «Directiva de servicios postales») (5) establece ciertas normas uniformes para el mercado interior de los servicios postales. En particular, se ocupa de las modalidades de la prestación de un servicio postal universal.

7. El artículo 2 de la Directiva de servicios postales contiene, entre otras, las siguientes definiciones legales:

«2) “red postal pública”: el conjunto de la organización y de los medios de todo orden que, empleados por el o los proveedores del servicio universal, permiten, en particular:

- la recogida de los envíos postales amparados por una obligación de servicio universal en los puntos de acceso en todo el territorio,
- la expedición y el tratamiento de estos envíos desde el punto de acceso a la red postal hasta el centro de distribución,
- la distribución a las direcciones indicadas en los envíos;

[...]

13) “proveedor del servicio universal”: la entidad pública o privada que presta el servicio postal universal o partes del mismo dentro de un Estado miembro, y cuya identidad ha sido notificada a la Comisión de conformidad con el artículo 4;

[...].»

8. Las obligaciones de los Estados miembros relativas al suministro de un servicio universal se regulan, en particular, en el artículo 3 de la Directiva 97/67, que dispone:

«1. Los Estados miembros garantizarán a los usuarios el derecho a un servicio universal que corresponda a una oferta de servicios postales de calidad determinada prestados de forma permanente en todos los puntos del territorio a precios asequibles a todos los usuarios.

2. Para ello, los Estados miembros velarán por que la densidad de los puntos de contacto y de los puntos de acceso tenga en cuenta las necesidades de los usuarios.

3. Los Estados miembros velarán por que el o los proveedores del servicio universal garanticen todos los días laborales, y por lo menos cinco días por semana, excepto en circunstancias o condiciones geográficas excepcionales que valorará la autoridad nacional de reglamentación, como mínimo:

– una recogida;

– una distribución al domicilio de cada persona física o jurídica y, como excepción, en condiciones que quedarán a juicio de la autoridad nacional de reglamentación, una distribución en instalaciones apropiadas.

[...]

7. El servicio universal definido en el presente artículo incluye tanto los servicios nacionales como los transfronterizos.»

9. El artículo 7, apartado 1, de la Directiva 97/67, hasta la entrada en vigor de la Directiva 2008/6/CE (6) el 27 de febrero de 2008, tuvo el siguiente tenor literal:

«En la medida en que sea necesario para garantizar el mantenimiento del servicio universal, los Estados miembros podrán seguir reservando servicios al proveedor o los proveedores del servicio universal. Dichos servicios se limitarán a la recogida, clasificación, transporte y entrega de correspondencia nacional y correspondencia transfronteriza de entrada, tanto si se trata de distribución urgente como si no, de acuerdo con los siguientes límites de peso y precio. El límite de peso se fija en 100 gramos desde el 1 de enero de 2003 y en 50 gramos desde el 1 de enero de 2006. No se aplicarán dichos límites desde el 1 de enero de 2003 si el precio es igual o superior a tres veces la tarifa pública de un envío de correspondencia de la primera escala de pesos de la categoría más rápida y, desde el 1 de enero de 2006, si el precio es igual o superior a dos veces y media dicha tarifa [...].»

B. *Derecho nacional*

10. El Reino Unido adaptó su Derecho interno a la exención de los servicios postales prevista en la Sexta Directiva mediante el artículo 31, apartado 1, en relación con el anexo 9, grupo 3, puntos 1 y 2, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994; en lo sucesivo, «Ley del IVA de 1994»), en su versión modificada por la Ley de 2000. Con arreglo a dicha disposición están exentos del IVA el transporte de los envíos postales por la Post Office

Company y las prestaciones de servicios de la Post Office Company en relación con el transporte de los envíos postales.

11. La «Post Office Company» es la sociedad Royal Mail Holdings, plc, que, como mera sociedad de cartería, no realiza por sí misma ninguna actividad comercial. Sin embargo, según ha informado el órgano jurisdiccional remitente, la Administración extiende la exención a favor de la «Post Office Company» prevista en la Ley del IVA de 1994, en su versión de 2000, a todas las filiales participadas al 100 % por Royal Mail Holdings plc, en la medida en que presten servicios postales.

12. El artículo 4 de la Ley de servicios postales de 2000 define el concepto de «servicio postal universal», que, según esa definición, comprende una oferta de servicios postales en todo el territorio que debe garantizar todos los días laborables, por un lado, al menos una entrega en el domicilio o el establecimiento de cualquier persona en el Reino Unido y, por otro lado, al menos una recogida de envíos postales en los puntos dispuestos para ello. Asimismo, en el marco del servicio universal debe asegurarse, entre otras cosas, un servicio de transporte de envíos postales conformes de un lugar a otro por correo, así como los servicios accesorios de recepción, recogida, clasificación y distribución de dichos envíos, a precios asequibles determinados de conformidad con una tarifa pública uniforme en todo el Reino Unido.

13. Es proveedor del servicio universal en el sentido de la Ley de servicios postales de 2000 cualquier persona que el ministro competente notifique a la Comisión Europea con arreglo al artículo 4 de la Directiva de servicios postales y sea informada al respecto.

III. Hechos, cuestiones prejudiciales y procedimiento

14. El mercado de servicios postales del Reino Unido está totalmente liberalizado desde el 1 de enero de 2006. A cualquier solicitante se le puede conceder la correspondiente licencia para la realización de todos los envíos postales sin límites de peso.

15. Royal Mail es actualmente el único proveedor del servicio universal en el Reino Unido notificado a la Comisión. Con arreglo a la licencia concedida al efecto, Royal Mail debe asumir una serie de obligaciones, en particular garantizar el suministro de servicios postales en todo el territorio del Reino Unido a unos precios uniformes y asequibles.

16. Los servicios postales que ha de prestar Royal Mail incluyen, además, las obligaciones de disponer una red suficiente de puntos de acceso para el público general, de asegurar la distribución en cualquier dirección situada en el Reino Unido y la recogida de paquetes postales en cada punto de acceso todos los días laborables y de mantener un nivel determinado de calidad, en especial una rápida distribución de cartas urgentes, en principio, al siguiente día laborable.

17. La red integrada y de ámbito nacional que mantiene Royal Mail atiende seis días a la semana aproximadamente a 27 millones de direcciones, a unos 113.000 buzones, 14.200 oficinas de correos y 90.000 direcciones de empresas. En total, Royal Mail emplea unas 185.000 personas en el Reino Unido.

18. Calculado en función de los ingresos y teniendo en cuenta el negocio de envío de cartas de Royal Mail, en torno al 90 % de los servicios postales prestados por Royal Mail está sujeto a condiciones y obligaciones que han sido impuestas sólo a Royal Mail y no al resto de los operadores postales del Reino Unido.

19. TNT es, desde diciembre de 2002, titular de una licencia para la prestación de servicios

postales y, a raíz de la liberalización, puede transportar, como Royal Mail, todas las cartas en el territorio del Reino Unido sin restricciones. Actualmente, TNT presta únicamente los llamados «servicios postales iniciales» (*upstream services*), entre los que se encuentran la recogida, la clasificación mecanizada o, en ciertos casos, manual, la tramitación de los envíos postales y su transporte a puntos de acceso centrales mantenidos por Royal Mail.

20. Tanto Royal Mail como TNT están obligadas a pagar un canon de licencia basado en el volumen de negocios. Sin embargo, las condiciones de la licencia para uno y otro operador son en ciertos aspectos sustancialmente diferentes. En particular, Royal Mail está sujeta a mayores restricciones en materia de control de precios, frecuencia, cobertura, acceso al cliente, normas en cuanto a la calidad del servicio, tramitación de quejas y modificación de los términos y condiciones con arreglo a los que se prestan los servicios postales.

21. Además, Royal Mail está obligada, con arreglo a su licencia, a prestar a TNT los llamados «servicios postales posteriores» (*downstream services*), consistentes en el transporte y distribución a los destinatarios de los envíos postales previamente clasificados y tramitados por TNT y entregados en los puntos de acceso de Royal Mail.

22. Mientras que la Ley del IVA de 1994, en su versión actual, exime a Royal Mail del IVA por el transporte de los envíos postales, los servicios prestados por otros operadores postales como TNT están sujetos de forma ilimitada al tipo estándar del IVA del 17,5 %.

23. TNT calcula que el correo comercial representa en el Reino Unido en torno al 85 % del volumen total de correo, y en torno al 40 % de dicho correo procede de empresas que no pueden deducir todo el IVA soportado, como es el caso, en especial, de las entidades financieras, que constituyen el principal mercado de TNT en el negocio del correo comercial. Por lo tanto, TNT tiene interés en minimizar el importe de IVA que debe facturar a sus clientes comerciales.

24. Por eso, TNT ha interpuesto un recurso contencioso administrativo ante la High Court of Justice of England and Wales (Administrative Court) sobre la legalidad de la exención del IVA concedida a Royal Mail conforme al anexo 9, grupo 3, de la Ley del IVA de 1994. En el marco de ese procedimiento, la High Court ha planteado al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 12 de julio de 2007, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) a) ¿Cómo debe interpretarse la expresión “servicios públicos postales” del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA (Directiva 77/388/CEE) [actualmente artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112]?

b) ¿Influye en la interpretación de dicha expresión que los servicios postales en un Estado miembro hayan sido liberalizados, que no existan servicios reservados en el sentido de la Directiva 97/67/CE del Consejo, en su versión modificada, y que se haya notificado a la Comisión la designación de un proveedor del servicio universal con arreglo a dicha Directiva (como Royal Mail en el Reino Unido)?

c) En las circunstancias del presente asunto [que se exponen en la letra b) *supra*], ¿incluye dicha expresión

i) exclusivamente al proveedor del servicio universal designado (como Royal Mail en el Reino Unido) o

ii) también a un operador postal privado (como TNT Post)?

2) En las circunstancias del presente asunto, ¿debe interpretarse el artículo 13, parte A,

apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA [actualmente artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112] en el sentido de que exige o permite a un Estado miembro eximir del impuesto todos los servicios postales prestados por “los servicios públicos postales”?

3) Si los Estados miembros están obligados o autorizados a eximir del impuesto algunos de los servicios prestados por “los servicios públicos postales”, pero no todos, ¿en virtud de qué criterios deben determinarse dichos servicios?»

25. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones TNT, Royal Mail, los Gobiernos irlandés, griego, alemán, finlandés y sueco y el Gobierno del Reino Unido y la Comisión.

IV. **Apreciación jurídica**

A. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

26. La primera cuestión prejudicial está dividida en tres partes, que examinaré conjuntamente. En esencia, va dirigida a determinar el ámbito personal de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Según éste, los Estados miembros han de eximir del IVA «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones».

27. La High Court desea saber si en un mercado de los servicios postales totalmente liberalizado es posible siquiera seguir hablando de «servicios públicos postales» cuyas prestaciones estén exentas, y, en su caso, qué operadores de servicios postales están comprendidos en ese concepto.

28. TNT y los Gobiernos finlandés y sueco, remitiéndose a las conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas en el asunto Dansk Postordreforening, (7) entienden que la exención del impuesto para los servicios postales ya no está justificada una vez suprimida la reserva de determinados servicios. Por el contrario, Royal Mail, los demás Estados miembros intervinientes y la Comisión entienden que, en las presentes circunstancias, el o los prestadores del servicio postal universal deben ser considerados servicios públicos postales cuyas prestaciones están exentas.

– Interpretación del concepto de servicio público postal en atención al marco normativo y a la finalidad de la exención

29. Procede anticipar que las exenciones enumeradas en el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva se refieren a actividades de interés general, como expresa el propio título de esa parte del artículo. Junto a los servicios postales, están exentas del impuesto, con arreglo a la parte A, las prestaciones sanitarias, las asistenciales y las relativas a la religión, la educación, la cultura y el deporte.

30. Característica común de todas ellas es que se destinan a satisfacer necesidades básicas de la población y que, con frecuencia, son desempeñadas por instituciones públicas no orientadas a la obtención de beneficios. Entre esas necesidades básicas, el legislador comunitario de 1977 incluyó también la prestación de servicios postales. Se trata de prestaciones imprescindibles que han de ofrecerse al público general a precios asequibles y sin la adición del IVA. (8)

31. Al elegir las prestaciones que, con arreglo al artículo 13 de la Sexta Directiva, debían quedar exentas del IVA, el legislador comunitario tuvo en cuenta, por una parte, las exenciones ya

existentes en los Estados miembros en el momento de redactarse la Directiva y, por otro lado, intentó restringir el número de exenciones, pues éstas constituyen una excepción al principio general de que están sujetas al impuesto todas las prestaciones de servicios que un sujeto pasivo realice a cambio de una contraprestación. (9)

32. Debido a su carácter excepcional, los supuestos de exención deben interpretarse de forma estricta. (10) Por lo tanto, el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva no comprende todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada. (11) Pero eso no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos. (12)

33. Para una mayor delimitación, algunas de las exenciones exigen que las prestaciones sean realizadas por determinadas personas o instituciones. Así, los tratamientos médicos sólo están exentos si los realiza personal médico especialmente cualificado [artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva]. (13)

34. Otras exenciones sólo se admiten en caso de que las prestaciones de que se trate sean realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos oficialmente reconocidos [véase el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b), g), h), i), n) y p), de la Sexta Directiva]. Esto se basa en la idea de que sólo en esos servicios prestados por una institución sometida al control del Estado reside un interés general específico que merezca la exención del impuesto. En particular el control estatal es lo que permite garantizar la calidad de la prestación y la adecuación de su precio.

35. En cuanto a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia también ha subrayado, en su sentencia Comisión/Alemania, (14) que esa disposición sólo comprende las prestaciones realizadas por servicios públicos postales en el sentido organizativo. Las prestaciones exentas conforme al artículo 13, parte A, no se definen por referencia a conceptos puramente materiales y funcionales. (15)

36. Por lo tanto, la redacción del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), garantiza que sólo queden exentas las prestaciones realizadas por la propia entidad postal y directamente a los clientes. Por el contrario, no están exentas las prestaciones parciales que realicen terceros a favor de la entidad postal, como el transporte de envíos postales por ferrocarril o por vía aérea entre distintas oficinas de correos. (16)

37. En cambio, el Tribunal de Justicia no ha deducido de la utilización del concepto de servicio *público* postal que éste se refiera únicamente a operadores estatales. Por el contrario, ha considerado aplicable la exención también a las prestaciones realizadas por empresas privadas titulares de una concesión. (17) Precisamente, a diferencia de los otros supuestos de exención, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva no exige que los servicios postales sean prestados por una *entidad de Derecho público*.

38. No obstante, en el momento de redactarse la Directiva, en 1977, tampoco había necesidad de diferenciar entre operadores públicos y privados, ya que por aquel entonces los servicios postales básicamente estaban en manos de monopolios estatales.

39. Sin embargo, desde entonces ha cambiado sustancialmente la organización de los correos. En el curso de la transposición de la Directiva de servicios postales, los monopolios nacionales fueron progresivamente suprimidos y se fue abriendo el mercado a la competencia.

40. No sería conforme con los objetivos de la Sexta Directiva reservar la exención del IVA en

este sector sólo a los operadores estatales de servicios postales, ni dejarla de aplicar en absoluto cuando ya no existan operadores estatales. Por el contrario, en principio también pueden constituir servicios públicos postales en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva las empresas mercantiles, en la medida en que presten servicios postales de interés general junto al antiguo monopolio o en lugar de él. (18)

41. En efecto, tal como se desprende de la situación de la disposición relativa a las exenciones en el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, su finalidad consiste en no gravar con el IVA los servicios postales que se consideran básicos y cuyo suministro, por ello, debe ser garantizado de forma asequible en beneficio del interés general. (19)

42. Con la liberalización del mercado de servicios postales, esta finalidad no ha perdido su sentido.

43. Así, el artículo 2, punto 2, de la Directiva de servicios postales presupone la subsistencia de una «red postal pública», que define como el conjunto de la organización y de los medios de todo orden empleados por el o los proveedores del servicio universal. Por su parte, el artículo 3 de esa misma Directiva garantiza a los usuarios –aun sin un monopolio estatal– el derecho a un servicio universal que corresponda a una oferta de servicios postales de calidad determinada prestados de forma permanente en todos los puntos del territorio a precios asequibles a todos los usuarios. Su artículo 12 exige que los precios de los servicios que forman parte de la prestación del servicio universal sean asequibles y se fijen teniendo en cuenta los costes, y reconoce la posibilidad de configurarlos como una tarifa única para todo el territorio nacional.

44. Mediante estas disposiciones relativas al servicio universal, el legislador comunitario ha concretado las prestaciones en que reside un interés general específico. Sin embargo, la Directiva de servicios postales sólo establece en este sentido unos requisitos mínimos, (20) por lo que de su articulado no puede deducirse de forma concluyente qué operadores y qué prestaciones entran, en el marco legal de cada Estado miembro, en el ámbito de aplicación de la exención del IVA.

45. Por otro lado, es cierto que a la Directiva de servicios postales y a la Sexta Directiva IVA les corresponden ámbitos de aplicación totalmente distintos y regulan realidades diferentes, como acertadamente señala el Gobierno sueco. Mientras la Directiva de servicios postales constituye el marco general para la ordenación de los mercados postales sin hacer ninguna referencia al tratamiento de los servicios postales en materia del IVA, la Sexta Directiva, por su parte, introduce un sistema de ámbito comunitario para el impuesto sobre el valor añadido y sólo de forma incidental trata de los servicios postales.

46. Sin embargo, esto no obsta para que, al interpretar la Sexta Directiva, se tengan en cuenta las valoraciones en que se basan las disposiciones de la Directiva de servicios postales relativas a las prestaciones del servicio universal por parte de la red postal pública, pues en ese punto coinciden los objetivos de una y otra norma: garantizar el suministro general de servicios postales a precios asequibles.

47. Esto apunta a que, en las actuales circunstancias, los operadores de la *red postal pública* que realicen prestaciones del servicio universal deban considerarse *servicios públicos postales* en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

48. Royal Mail, los Gobiernos griego, irlandés y sueco y el Gobierno del Reino Unido, sin embargo, se oponen a tener en cuenta la Directiva de servicios postales al interpretar la Sexta Directiva IVA. En su opinión, la Directiva de servicios postales, basada en el artículo 95 CE, no puede causar la modificación de disposiciones tributarias que, con arreglo al artículo 93 CE,

tuvieron que adaptarse por unanimidad. Si el legislador hubiera querido introducir una actualización de la exención del IVA para los servicios postales, lo habría podido hacer, por ejemplo, al sustituir la Sexta Directiva por la Directiva 2006/112. (21)

49. Sin embargo, estas objeciones carecen de fundamento. En el presente caso no se trata de una modificación de la Sexta Directiva, sino de su interpretación en atención a la finalidad de la norma. Dentro de los límites del tenor literal, a este respecto han de considerarse también las circunstancias de hecho y el contexto normativo comunitario en el momento de aplicar la exención. (22)

50. Por lo tanto, es conforme a la práctica del Tribunal de Justicia recurrir a las disposiciones comunitarias ajenas al Derecho tributario al interpretar conceptos concretos de la Sexta Directiva, siempre que persigan objetivos congruentes. Por ejemplo, el Tribunal de Justicia acudió a la definición contenida en la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), (23) para interpretar el concepto de administración de fondos comunes de inversión contenida en el artículo 13, parte B, letra d), punto 6, de la Sexta Directiva, en su sentencia *Abbey National*. (24)

– Aplicación de la exención tras la supresión de la reserva de determinados servicios

51. TNT y los Gobiernos finlandés y sueco, remitiéndose a las conclusiones del Abogado General Geelhoed en el asunto *Dansk Postordforening*, (25) sostienen también que la exención sólo es de aplicación en la medida en que subsistan servicios postales reservados a determinados operadores. En efecto, el Abogado General declaró que los operadores postales sólo desempeñan funciones públicas exentas del impuesto cuando prestan servicios reservados. Los servicios que, pese a estar incluidos en el servicio universal, no están reservados exclusivamente a un operador concreto, se realizan en condiciones normales de competencia, por lo que tienen un carácter puramente mercantil. (26)

52. De hecho, el artículo 7 de la Directiva de servicios postales hasta ahora no ha exigido la total liberalización, sino que permite reservar a uno o más operadores un abanico de prestaciones muy limitado, posibilidad de la que, no obstante, el Reino Unido y otros muchos Estados miembros ya no hacen uso.

53. Sin embargo, con arreglo al artículo 4 de la Directiva de servicios postales, en un mercado liberalizado los Estados miembros siguen siendo responsables de que esté garantizada la prestación del servicio universal. En especial, deben velar por que el o los operadores del servicio universal respeten las disposiciones relativas a la calidad y al precio de los servicios postales establecidas en los artículos 3 a 6 y 12 de esa misma Directiva.

54. El Reino Unido ha cumplido con dichas obligaciones al encomendar a Royal Mail la garantía del servicio universal y al imponerle las obligaciones correspondientes a la licencia concedida al efecto. Esas condiciones para la licencia del servicio universal son sustancialmente distintas de las condiciones aplicadas a otros operadores de servicios postales en el Reino Unido, según ha expuesto el órgano jurisdiccional remitente.

55. Por lo tanto, aunque no se les confieran derechos exclusivos, los proveedores del servicio universal no realizan sus prestaciones en un mercado totalmente libre, organizado con arreglo a criterios puramente económicos, sino que cumplen una función de interés general y para ello se someten a un control específico por parte del Estado. En consecuencia, es conforme al objetivo del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva clasificar al proveedor del servicio universal como «servicio público postal» en el sentido de esa disposición y eximir sus

prestaciones del impuesto.

56. A este respecto hay que tener en cuenta que la reserva de determinados servicios, según se desprende del decimosexto considerando de la Directiva de servicios postales, ha de servir para permitir el funcionamiento del servicio universal en condiciones de equilibrio financiero. De esta manera, el objeto de la reserva consiste en preservar el equilibrio financiero del servicio universal para permitirle cumplir su misión de interés general. (27) Por lo tanto, al margen de la financiación de las cargas especiales del servicio universal, la reserva de determinadas prestaciones no se basa en ninguna otra consideración de interés general. En consecuencia, no existe motivo para que la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dependa de la reserva de determinados servicios, puesto que la garantía del servicio universal también es de interés general aunque la base económica para ello no se derive de la concesión de derechos exclusivos.

57. Por lo demás, una interpretación basada en la reserva de determinadas prestaciones haría que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva quedara privado de efectos en numerosos Estados miembros, algo que, pese a la obligación de interpretar restrictivamente las disposiciones de exención, debe evitarse en la medida de lo posible. (28)

– Interpretación a la luz del principio de neutralidad fiscal

58. Por último, procede examinar la objeción planteada por TNT y por los Gobiernos sueco y finlandés, según la cual en un mercado liberalizado la exención a favor del servicio universal es contraria al principio de neutralidad fiscal y es perjudicial para la competencia.

59. El principio de neutralidad fiscal, en que se basa el régimen fiscal común y que ha de tenerse en cuenta al interpretar las disposiciones de exención, se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA. (29) En él se incluye el principio de eliminación de las distorsiones de la competencia que se derivan de un trato distinto desde el punto de vista del IVA. (30)

60. A los citados intervinientes no les falta razón cuando afirman que el principio de neutralidad fiscal se cumple, en todo caso, cuando la exención sólo se aplica a los operadores que prestan servicios postales reservados. En efecto, al conferir derechos exclusivos a un operador no es posible, por principio, que realicen operaciones idénticas otros operadores económicos cuyo diferente trato fiscal vulnera el principio de neutralidad fiscal.

61. Sin embargo, de ahí no se deduce que se esté violando automáticamente dicho principio cuando la exención no se base en el carácter de servicio reservado de la prestación y se extienda en general a todas las prestaciones del servicio universal, pues es compatible con el principio de neutralidad fiscal eximir sólo las prestaciones del operador del servicio universal, siempre que éstas, debido a las especiales exigencias legales, no sean equiparables a las de otros operadores de servicios postales y, por lo tanto, no se generen distorsiones de la competencia.

62. La esencia del servicio universal garantizado por Royal Mail en beneficio del interés general consiste en poner a disposición de todos los usuarios una determinada oferta de servicios postales en todo el territorio y a unos precios fijos. En particular, Royal Mail está obligada a mantener un número determinado de puntos de acceso (buzones y oficinas de correos) donde se recojan los envíos postales al menos una vez cada día laborable. Debe distribuir todos los envíos admitidos, a un precio adecuado y uniforme, a todas las direcciones del Reino Unido, y no puede negarse, por ejemplo, a transportarlos a regiones remotas o pretender hacerlo sólo a cambio de un precio más elevado. Por último, el correo debe ser entregado todos los días laborables en todos los domicilios privados y a todos los clientes comerciales.

63. TNT no está obligada a ofrecer servicios de la misma naturaleza, por lo que el principio de neutralidad fiscal, *a priori*, no obliga a tratar igual las operaciones de TNT y las de Royal Mail. Si bien es posible que TNT realice algunas prestaciones similares a las de Royal Mail, como la recogida y clasificación de envíos postales, el servicio universal fiscalmente favorecido consiste precisamente en mantener una red postal pública en el sentido de un conjunto de infraestructuras y servicios de cierta calidad a determinado precio. En consecuencia, para valorar la equivalencia de las operaciones no basta con comparar las prestaciones concretas, sino que debe tenerse en cuenta si forman parte de una oferta conjunta de la red postal pública. (31)

64. Si esto es así con todas o sólo con algunas de las operaciones del proveedor del servicio universal es algo que ha de examinarse al responder la segunda cuestión.

65. En cualquier caso, resulta irrelevante para el tratamiento fiscal el hecho de que un proveedor del servicio universal haya sido notificado como tal a la Comisión con arreglo al artículo 4 de la Directiva de servicios postales. Lo único determinante es que sus prestaciones, desde el punto de vista material, reúnan las características del servicio universal y su realización quede garantizada durante un período determinado por las condiciones de la licencia concedida o por las disposiciones legales. En efecto, no sería compatible con el principio de neutralidad fiscal que prestaciones materialmente idénticas recibieran un trato fiscal diferente sólo porque el operador económico que las realiza no ha sido notificado a la Comisión.

66. Por todo lo anterior procede responder a la primera cuestión prejudicial que son «servicios públicos postales» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva los operadores de servicios postales que garantizan el servicio universal. La aplicación de la exención fiscal no requiere que al operador o a los operadores les sean reservadas determinadas prestaciones del servicio universal.

B. *Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

67. Con su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva comprende todas las operaciones efectuadas por un operador de servicios postales al que corresponde la exención. En caso de que no todas las prestaciones del operador estén exentas, se plantea al Tribunal de Justicia la tercera cuestión, acerca de los criterios para delimitar las prestaciones exentas y las no exentas. Dado que ambas cuestiones guardan una estrecha relación entre sí, me ocuparé de ellas al mismo tiempo.

68. En opinión del Royal Mail y de los Gobiernos británico, griego e irlandés, el tenor literal de la exención se refiere sólo al operador, por lo que no es necesaria diferenciación alguna entre las distintas operaciones del beneficiario. Por el contrario, según la Comisión y el Gobierno alemán, la exención sólo se ha de aplicar a las prestaciones del proveedor del servicio universal que se incluyan directamente en la oferta de ese servicio universal. De ellos excluye la Comisión el

transporte de determinados envíos masivos, a los que no les corresponde la exención. En opinión del Gobierno alemán, la prestación de servicios realizada en condiciones y a precios libremente negociados no entra en el ámbito de aplicación de la exención.

69. A este respecto procede recordar una vez más que, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, han de eximirse del impuesto las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales. Al margen del transporte de pasajeros y de las telecomunicaciones, excluidas expresamente de la exención, la disposición no hace referencia a prestaciones concretas de los servicios públicos postales.

70. Por lo tanto, a primera vista el tenor literal parece dar la razón a Royal Mail y a los Gobiernos que la apoyan. Además, a favor de su forma de entender la exención también cabe aducir el hecho de que, con ella, sería posible una clara delimitación de las operaciones favorecidas, pues sólo habría que examinar quién realiza la operación, sin entrar en otras distinciones.

71. Pero si, en efecto, se atendiera únicamente a si la prestación la realiza un servicio público postal, también deberían quedar exentas operaciones que no guardan ninguna relación con los servicios postales, como, por ejemplo, la venta de útiles de escritorio o de artículos de regalo en las oficinas de correos. Esto sería manifiestamente contrario a la finalidad de la exención de no gravar con el IVA la prestación de servicios específicos de interés general. Por otro lado, no se respetaría ni el principio de neutralidad fiscal ni la obligación de interpretar restrictivamente, como norma excepcional, la exención del impuesto.

72. Para cumplir con dichos principios, la exención ha de extenderse solamente a las prestaciones de un servicio público postal que éste realice *como tal*. Según se ha deducido de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, la exención debe favorecer a las prestaciones de la red postal pública que deban garantizarse en beneficio del interés general, sin olvidar que en este sentido han de atenderse las valoraciones de la Directiva de servicios postales.

73. Si bien, en principio, procede una interpretación uniforme de los conceptos de la Sexta Directiva IVA, (32) dado que la Directiva de servicios postales no armoniza totalmente el servicio universal pueden existir diferencias de unos Estados miembros a otros en cuanto a la definición de los servicios pertenecientes al servicio universal y sus formas de prestación, que pueden tener repercusiones en la exención del IVA de los servicios postales.

74. En la Sentencia Comisión/Alemania, (33) el Tribunal de Justicia ya subrayó que con la Sexta Directiva se quiso evitar influir en la organización postal de los Estados miembros, pues su artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), comprende por igual las empresas de servicios postales de Derecho público y de Derecho privado. Asimismo, es conforme al principio de subsidiariedad que los Estados miembros, en atención a sus peculiaridades geográficas, sociales y económicas, determinen, dentro del marco de la Directiva de servicios postales, cuáles son los servicios postales que deben garantizarse en beneficio del interés general.

75. No obstante, no hay que olvidar que los Estados miembros tienen la obligación de conceder la exención cuando se cumplan los requisitos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, (34) y de esa obligación se deriva el correspondiente derecho de los particulares. Por eso, al aplicar la exención del IVA los Estados miembros han de atenerse a las valoraciones contenidas en la legislación de los servicios postales. Si tuvieran libertad para determinar las necesidades del interés general, a los efectos de la exención del IVA, según su propio criterio y de forma distinta a la definición del servicio universal, se comprometería el derecho a la concesión de la exención.

76. A este respecto, para que exista un servicio universal no basta con que se preste por medio de la infraestructura de un proveedor del servicio universal. Además, debe realizarse con arreglo a las condiciones y tarifas vigentes para el público general. Sólo así se puede considerar que es una prestación realizada por un servicio público postal como tal y que redundará en el interés general de una forma específica.

77. Como acertadamente señala el Gobierno alemán remitiéndose al decimoquinto considerando de la Directiva de servicios postales, a los proveedores del servicio universal nada les impide negociar individualmente los contratos con sus clientes. Pero dichas prestaciones no se realizan por un operador que actúe como un servicio *público* postal, ya que la prestación no es accesible con esas condiciones a todos los usuarios por igual, sino sólo a los que disfruten de un especial poder adquisitivo.

78. En cuanto a estas prestaciones, realizadas al margen del servicio universal y no sometidas a las condiciones que a él se aplican, el proveedor del servicio universal se encuentra, además, en plano de igualdad con respecto a cualquier otro operador de servicios postales. Por lo tanto, la exención del impuesto queda excluida tanto por el principio de neutralidad fiscal como por la prohibición de distorsiones a la competencia.

79. En la sentencia Corbeau ya recalcó el Tribunal de Justicia que la concesión de derechos exclusivos no está justificada por el artículo 90, apartado 2, del Tratado CE (actualmente, artículo 86 CE) cuando se trata de servicios específicos, dissociables del servicio de interés general, que responden a necesidades específicas de operadores económicos. (35) Aunque Royal Mail no disfruta de derechos exclusivos en este sentido, la exención del IVA sí constituye un privilegio del proveedor del servicio universal, justificada igualmente sólo por las funciones de interés general que le corresponden. Por eso no puede extenderse a otras prestaciones concedidas a otros operadores económicos concretos de forma individual.

80. No en vano prevé el artículo 14, apartado 2, de la Directiva de servicios postales que los proveedores del servicio universal mantengan en sus sistemas de contabilidad interna cuentas separadas para los servicios correspondientes al servicio universal, por un lado, y para los demás servicios, por otro. Con arreglo al artículo 14, apartado 2, segunda frase, de esa Directiva, esto también se aplicará cuando se trate de servicios universales no reservados, con lo que se pretende garantizar la transparencia de los costes y evitar la subvención cruzada entre los distintos sectores, que podría dar ventajas al proveedor del servicio universal en la competencia con otros operadores.

81. En relación con la exención del impuesto, es necesaria también una clara separación de los distintos sectores del servicio postal, a fin de evitar que el proveedor del servicio universal disfrute de ventajas en campos en que se encuentra en competencia con otros operadores. En cualquier caso, dado que para los distintos tipos de servicios han de llevarse cuentas separadas, no parece que la aplicación diferenciada de la exención fiscal haya de comportar grandes dificultades prácticas.
82. Con respecto a los envíos postales masivos (*bulk mail services*), que, a juicio de la Comisión, tampoco han de ser eximidos del impuesto, cabe señalar en primer lugar que no se trata aquí de un concepto técnico definido, por ejemplo, en la Directiva de servicios postales. La única categoría especial que reconoce la Directiva es la publicidad directa, definida en el artículo 2, punto 8, de la Directiva de servicios postales como «la comunicación que consiste únicamente en anuncios, material comercial o publicitario, que contiene un mensaje idéntico excepto en el nombre, la dirección y número de identificación del destinatario, así como otras modificaciones que no alteran la naturaleza del mensaje, que se remite a un número significativo de destinatarios y que debe enviarse a la dirección indicada por el remitente en el objeto mismo o en su envoltorio».
83. El concepto de envío postal masivo podría entenderse, por una parte, como sinónimo de publicidad directa. En un sentido más amplio podría comprender, en general, todo el correo comercial enviado a gran escala por un remitente concreto, pero también las notificaciones individuales como, por ejemplo, las facturas de una empresa de telecomunicaciones o los extractos emitidos por un banco.
84. Sea cual sea la interpretación que se haga del concepto, su exención estará descartada cuando los envíos se lleven a cabo a precios negociados individualmente.
85. Además, aun cuando se aplique una tarifa de validez general no se tratará, sin duda alguna, de una prestación correspondiente a las necesidades vitales inmediatas de los clientes particulares. En cualquier caso, en principio también es beneficioso para el interés general ofrecer a los clientes comerciales una red postal pública.
86. Sin embargo, indirectamente también se benefician de ello los particulares: a éstos les interesa que les sea enviado el correo comercial a un precio razonable, especialmente cuando residen en regiones remotas del Estado miembro. Si el remitente del correo comercial no está autorizado para deducir el impuesto soportado (por ejemplo, un banco), el IVA recaudado por el transporte se repercutirá en último término en el precio que el remitente cobre a sus clientes por sus prestaciones.
87. Por último, en el correo comercial que contiene comunicaciones individuales y que se distribuye con arreglo a la tarifa general es difícil determinar a partir de qué número de envíos entregados se puede hablar de un envío masivo no exento del impuesto. ¿Basta con cincuenta facturas, cifra diaria que alcanza cualquier empresa mediana, o hacen falta los miles de facturas que emite una gran empresa de suministro? Queda claro que dichos envíos postales no deben recibir distinto trato al de los entregados de forma individual y con contenido personalizado.
88. Por el contrario, sí se puede diferenciar la publicidad directa en el sentido del artículo 2, punto 8, de la Directiva de servicios postales. A pesar de la aplicación de una tarifa de validez general, es posible excluirla de la exención, ya que en esos envíos predomina el interés comercial en la publicidad de los productos o servicios del remitente. En último término, no obstante, corresponde a los Estados miembros decidir cómo ponderar en esos casos los intereses públicos y privados. A este respecto también hay que tener en cuenta los intereses de las empresas que

compiten con el proveedor del servicio universal de obtener acceso en igualdad de condiciones a ese lucrativo mercado.

89. En consecuencia, cumple responder a las cuestiones segunda y tercera que sólo están exentas del impuesto con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva las prestaciones de un servicio público postal que éste realice como tal, es decir, las prestaciones del servicio universal realizadas en beneficio del interés general. Por el contrario, no están exentas las prestaciones realizadas en condiciones individualmente negociadas y que no se someten a las exigencias del servicio universal.

V. Conclusión

90. Sobre la base de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales de la High Court del modo siguiente:

«1) Son “servicios públicos postales” en el sentido del artículo 13, apartado 1, letra a), 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, los operadores de servicios postales que garantizan el servicio universal. La aplicación de la exención fiscal no requiere que al operador o a los operadores les sean reservadas determinadas prestaciones del servicio universal.

2) Con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, sólo están exentas del impuesto las prestaciones de un servicio público postal que éste realice como tal, es decir, las prestaciones del servicio universal realizadas en beneficio del interés general. Por el contrario, no están exentas las prestaciones realizadas en condiciones individualmente negociadas y que no se someten a las exigencias del servicio universal.»

1 – Lengua original: alemán.

2 – 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), con efectos de 1 de enero de 2007.

3 – Véase el comunicado de prensa IP/07/1164, de 24 de julio de 2007.

4 – El texto del artículo 132 de la Directiva 2006/112 es casi idéntico y prevé, igualmente, la exención del impuesto para las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones.

5 – Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 1997, relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales de la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio (DO 1998, L 15, p. 14), en su versión modificada por la Directiva 2002/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de junio de 2002 (DO L 176, p. 21).

6 – Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 97/67/CE en relación con la plena realización del mercado interior de

servicios postales comunitarios (DO L 52, p. 3). La Directiva suprime la posibilidad de seguir reservando determinados servicios desde el 1 de enero de 2011 (para once Estados miembros rige un plazo de adaptación más amplio, hasta fin de 2012).

7 – Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 10 de abril de 2003 en el asunto Dansk Postordreforening (auto de 6 de noviembre de 2003, C?169/02, Rec. pp. I?13329 y ss., especialmente p. I?13330), punto 79. Ese procedimiento no concluyó en una sentencia del Tribunal de Justicia, pues la petición de decisión prejudicial fue retirada después de presentadas las conclusiones.

8 – Véanse, en este sentido, sobre al artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva, las sentencias de 20 de octubre de 2003, D'Ambrumenil y Dispute Resolutions Services (C?307/01, Rec. p. I?13989), apartado 58, y de 8 de junio de 2006, L.u.P. (C?106/05, Rec. p. I?5123), apartado 25.

9 – Véase la Propuesta de la Comisión de 29 de junio de 1973 para la Sexta Directiva del Consejo 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, *Boletín de las Comunidades Europeas*, suplemento 11/73, p. 16.

10 – Sentencias D'Ambrumenil, citada en la nota 8, apartado 52; de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C?498/03, Rec. p. I?4427), apartado 29; de 14 de junio de 2007, Haderer (C?445/05, Rec. p. I?4841), apartado 18, y de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, Rec. p. I?0000), apartado 17.

11 – Sentencias de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry (C?149/97, Rec. p. I?7053), apartado 18; D'Ambrumenil, citada en la nota 8, apartado 54, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia (C?394/04 y C?395/04, Rec. p. I?10373), apartado 15.

12 – Sentencias Haderer, citada en la nota 10, apartado 18, y Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, citada en la nota 10, apartado 17.

13 – Al respecto, véanse también mis conclusiones presentadas el 15 de diciembre de 2005 en el asunto en que recayó la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout?van Eijnsbergen (C?443/04 y C?444/04, Rec. p. I?3617), puntos 39 y 49.

14 – Sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania (107/84, Rec. p. 2655), apartado 11.

15 – Sentencias Comisión/Alemania, citada en la nota 14, apartado 13, y de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory (C?401/05, Rec. p. I?12121), apartado 25.

16 – Citada en la nota 14, apartados 11 y 19.

17 – Véase la sentencia Comisión/Alemania, citada en la nota 14, apartado 16.

18 – Conclusiones en el asunto Dansk Postordreforening, citadas en la nota 7, puntos 70 a 76.

19 – Véanse los puntos 29 y 30 de estas conclusiones.

20 – Véase, por ejemplo, la redacción de su artículo 3, apartado 3, primera frase.

21 – Citada en la nota 2.

22 – Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, Rec.

p. 3415), apartado 20, y de 18 de octubre de 2007, Agrover (C?173/06, Rec. p. I?8783), apartado 17.

23 – DO L 375, p. 3; EE 06/03, p. 38.

24 – Sentencia de 4 de mayo de 2006, Abbey National (C?169/04, Rec. p. I?4027), apartados 61 y ss.; más datos sobre esa práctica, en los puntos 73 y ss. de mis conclusiones presentadas en ese mismo asunto.

25 – Citadas en la nota 7.

26 – Citadas en la nota 7, punto 79.

27 – Véase las sentencias de 15 de noviembre de 2007, International Mail Spain (C?162/06, Rec. p. I?9911), apartados 31 y ss., en remisión a las sentencias de 19 de mayo de 1993, Corbeau (C?320/91, Rec. p. I?2533), apartados 14 a 16, y de 17 de mayo de 2001, TNT Traco (C?340/99, Rec. p. I?4109), apartado 5, en relación con el artículo 86 CE, apartado 2.

28 – Véase el punto 32 de estas conclusiones, así como la jurisprudencia citada en la nota 12.

29 – Sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C?216/97, Rec. p. I?4947), apartados 19 y 20; Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 10, apartado 29; L.u.P, citada en la nota 8, apartado 24, y de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investmen Trust Companies (C?363/05, Rec. p. I?5517), apartado 46.

30 – Sentencias de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia (C?481/98, Rec. p. I?3369), apartado 22, y JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investmen Trust Companies, citada en la nota 29, apartado 47.

31 – En cualquier caso, resulta dudoso que TNT ofrezca un servicio postal integrado y en todo el territorio por el hecho de cooperar con otros operadores, en especial Royal Mail. Si este servicio cumpliera también las exigencias relativas a los precios, podría verse asimismo como un servicio universal digno de la exención del impuesto. En mi opinión, no es necesario que un operador realice con sus propios medios todas las prestaciones parciales que, en conjunto, componen el servicio universal.

32 – Véanse las sentencia Kingscrest Associates y Montecello, citadas en la nota 10, apartado 22; Haderer, citada en la nota 10, apartado 17, y Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, citada en la nota 10, apartado 16.

33 – Citada en la nota 14, apartado 16.

34 – En este sentido, véanse las sentencias Comisión/Alemania, citada en la nota 14, apartado 10; de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C?45/01, Rec. p. I?12911), apartado 81, y JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investmen Trust Companies, citada en la nota 29, apartados 61 y 62.

35 – Sentencia Corbeau (citada en la nota 27), apartado 19.